

paper

20

**El impuesto sobre envases  
de plástico no reutilizables**

2023

aeDAF

# EL IMPUESTO SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES

**Belén Palao Bastardés**

Abogada y miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos de AEDAF

**Depósito Legal**  
M-27943-2023

**ISBN**  
978-84-89025-48-6

**© Asociación Española de  
Asesores Fiscales**  
O'Donnell, 7- 1º dcha  
28009 - Madrid  
Tel.: 915 325 154  
sedecentral@aedaf.es  
www.aedaf.es

**Diseño**  
Nueve, comunicación y diseño

**Maquetación**  
Aedaf

**Impresión**  
Villena Artes Gráficas  
Avda. Cardenal Herrera Oria, 242  
Tel.: 917 385 100

*Miembros del Consejo Asesor Institucional de AEDAF:*

**Stella Raventós Calvo**

*Presidente AEDAF*

**Francisco Rafael Serantes Peña**

*Coordinador*

**Esaú Alarcón García**

**José Ignacio Alemany Bellido**

**Gabriel Casado Ollero**

**Abelardo Delgado Pacheco**

**Antonio Durán-Sindreu Buxadé**

**Manuel Vicente Garzón Herrero**

**Enrique Giménez-Reyna Rodríguez**

**Javier Gómez Taboada**

**Daniel Gómez-Olano González**

**Eduardo Gracia Espinar**

**Joaquín Huelin Martínez de Velasco**

**Gloria Marín Benítez**

**Salvador Ruiz Gallud**

**Juan Zornoza Pérez**



## **Dedicatoria**

*Dedico este manual a todos los compañeros del despacho que, junto con mi familia y mis compañeros de AEDAF, han sufrido a lo largo de estos meses, la vorágine generada por el mal denominado impuesto al plástico.*

## ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

BOICAC: Boletín oficial del instituto de contabilidad y auditoría contable

CAU: Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión

CBAM: Mecanismo de ajuste al carbón en frontera

CIP: Código de identificación del plástico

CMR: Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera

DGT: Dirección General de Tributos

EM: Estados miembros

EU ETS: European Emission Trade System

FAQ: Documento de preguntas frecuentes

ICAC: Instituto de contabilidad y auditoría contable

IEPNR: Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables

IGFEL: Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero

IVA: Impuesto sobre el valor añadido

IIEE: Impuestos especiales

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LIVA: Ley 37/1992, de 27 de diciembre, del IVA

LIIEE: Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los impuestos especiales

MRR: Mecanismo de recuperación y resiliencia

NIF: Número de identificación fiscal

OCDE: Organización para la cooperación y desarrollo económico

OM: Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre

PRR: Planes de recuperación y resiliencia

TAU: Territorio aduanero de la UE

TFUE: Tratado fundacional de la UE

TJUE: Tribunal de Justicia de la UE

UE: Unión Europea

# Sumario

<b>ABREVIATURAS</b> .....	<b>6</b>
<b>PRÓLOGO</b> .....	<b>9</b>
<b>PRESENTACIÓN</b> .....	<b>10</b>
<b>ANTECEDENTES</b> .....	<b>10</b>
<b>PARTE I</b> .....	<b>14</b>
<b>Elementos estructurales del IEPNR</b> .....	<b>14</b>
1. Ámbito objetivo del impuesto .....	15
1.1. Del concepto de “envase” .....	17
1.2. Del concepto “plástico” previsto en la norma .....	21
1.3. Del concepto “no reutilizable” .....	23
2. Hecho imponible .....	23
2.1. Del hecho imponible fabricación y del concepto “fabricante” .....	23
2.2. Del hecho imponible “importación” .....	26
2.3. Del hecho imponible “adquisición intracomunitaria” .....	29
2.4. Del hecho imponible “introducción irregular” .....	31
3. Supuestos de no sujeción .....	32
4. Devengo del impuesto .....	34
5. Exenciones .....	35
5.1. Exenciones aplicables a las operaciones de fabricación, importación y/o adquisiciones intracomunitarias .....	36
5.2. Exenciones aplicables a las importaciones y adquisiciones de productos sujetos al impuesto .....	40
5.3. Exenciones aplicables únicamente a las adquisiciones intracomunitarias .....	41
6. Los contribuyentes del impuesto y la figura del representante .....	43
7. La base imponible del impuesto .....	46
8. Tipo impositivo y cuota íntegra .....	50
9. Deducciones .....	50
9.1. Adquisiciones intracomunitarias de productos que posteriormente son expedidos fuera del territorio de aplicación del impuesto .....	51
9.2. Adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al IEPNR que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos .....	52
9.3. Adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al IEPNR que, tras su entrega o puesta a disposición, sean devueltos por el	



adquirente para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación .....	53
9.4. Deducción aplicable por los fabricantes de productos sujetos al IEPNR que, tras su entrega o puesta a disposición, sean devueltos por el adquirente para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación .....	54
10. Devoluciones.....	55
10.1. Devoluciones aplicables a los importadores.....	57
10.1.1. Importación de productos sujetos al impuesto que, posteriormente, son enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el importador o por un tercero en su nombre o por su cuenta .....	57
10.1.2. Productos importados sujetos al impuesto que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos .....	58
10.1.3. Productos importados sujetos al impuesto que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe al adquirente .....	59
10.2. Devoluciones aplicables a los adquirentes que no tengan la consideración de contribuyentes del impuesto .....	59
11. Exacción del impuesto.....	61
<b>PARTE II .....</b>	<b>65</b>
<b>De las obligaciones formales y los problemas que plantean.....</b>	<b>65</b>
1. Obligaciones que aplican a los fabricantes .....	67
2. Obligaciones que aplican a los adquirentes intracomunitarios.....	68
3. Obligaciones que aplican a los importadores.....	72
4. La contabilización del IEPNR .....	73
<b>PARTE III .....</b>	<b>75</b>
<b>De la adecuación del IEPNR a la normativa comunitaria .....</b>	<b>75</b>
1. Adecuación a las prohibiciones recogidas en el TFUE.....	78
1.1. De las prohibiciones recogidas en los artículos 28 y 30 del TFUE	78
1.2. De la prohibición recogida en el artículo 110 del TFUE .....	82
1.3. De las medidas recogidas en el artículo 34 del TFUE.....	88
2. De la adecuación del impuesto al amparo de lo previsto en las Directivas 2020/62 y 2006/112/CE.....	92
<b>CONCLUSIÓN .....</b>	<b>96</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>98</b>

## PRÓLOGO

Estando en mi casa teletrabajando, una tarde del mes de febrero de 2023, recibo una llamada de Arturo Jiménez, el actual director del Gabinete de Estudios de AEDAF para comentarme que AEDAF estaría interesada en que escribiese un *paper* analizando el Impuesto sobre Envases de Plástico No Reutilizables (en adelante, IEPNR).

Metida en mi mundo de los impuestos indirectos y medioambientales, me hizo mucha ilusión que AEDAF pensase en la posible publicación de un *paper* relacionado el IEPNR, acostumbrada a ser la rara de los impuestos con los que nadie quiere o quería lidiar.

A lo largo de estos meses, junto con otros compañeros del despacho, nos hemos dedicado a analizar pormenorizadamente este impuesto, y nos hemos dado cuenta de que no éramos siquiera conscientes de muchos de los problemas de que los adolece la norma. Todo ello me ha llevado a concluir que, al igual que sucede en muchos otros ámbitos de nuestra vida, cada día más, las normas fiscales carecen de calidad técnica y ello con independencia de los grandes técnicos con los que cuenta nuestra Administración.

Las prisas, la necesidad de cumplir con el programa acordado con la UE para poder percibir los fondos EU *Next Generation* y, porque no decirlo, la necesidad acuciante de recaudación, han dado lugar a la aprobación de un impuesto surrealista para cualquier estudioso de la materia tributaria que, a todas luces, tendrá que ser objeto de una revisión en profundidad puesto que las dificultades en su comprobación y, porque no decirlo, la litigiosidad, están aseguradas.

Es un impuesto con el que, debo reconocer, he llegado a tener pesadillas y nada mejor que entrar en un supermercado para darse cuenta de lo que significa el plástico en nuestra forma de vida y del impacto de este impuesto en nuestro día a día.

Este documento no busca sino compartir con el resto de los colegas de la profesión los distintos apuntes y cuestiones que, durante estos seis/ocho meses, hemos detectado y, porque no decirlo, sufrido, cuestiones algunas de ellas sin relevancia práctica y otras de gran enjundia, que están todavía sin resolver y que auguran un futuro, cuanto menos, inquietante en esta materia.

No puedo sino agradecer a AEDAF la oportunidad brindada y sin más, pasamos a analizar el impuesto.

## PRESENTACIÓN

### ANTECEDENTES

El 27 de noviembre de 2019 el Parlamento Europeo dio el visto bueno al equipo de comisarios capitaneado por la Presidenta Ursula von der Leyen quien, en su intervención ante la Cámara manifestó que, como consecuencia de su nombramiento, se abría una nueva etapa en la Unión Europea (en adelante, UE) que contaría con una inversión y una legislación apropiada para liderar a nivel internacional las políticas de protección del medioambiente y cambio climático, el crecimiento, la inclusión, la innovación y digitalización, la protección de la democracia, los valores europeos, los derechos de los ciudadanos y el Estado de derecho.

Desde su nombramiento, la Comisión trabajó en el diseño y aprobación de un Pacto Verde cuya puesta en marcha se vio impactada por la crisis generada a nivel mundial del coronavirus. Así, determinados instrumentos económicos que la Comisión querría haber destinado, inicialmente, al cumplimiento de los objetivos previamente mencionados, tuvieron que ser desviados al Plan de recuperación para Europa, si bien con la vista puesta en los objetivos previamente fijados por la Comisión.

A tal fin, se creó un nuevo instrumento de financiación temporal denominado los Fondos EU *Next Generation* con el objeto de contribuir a reparar los daños económico y sociales inmediatos provocados por la pandemia de coronavirus, impulsando la recuperación mediante la utilización del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (en adelante, MRR).

El MRR es un instrumento destinado a conceder subvenciones y préstamos para apoyar reformas e inversiones en los Estados miembros de la UE por un valor total de 723.800 millones de euros. La percepción de estos fondos está sujeta a la elaboración por parte de los Estados Miembros (en adelante, EM) de planes de recuperación y resiliencia (en adelante, PRR) que tenían que recoger los planes de inversión y la consecución de una serie de hitos y objetivos pertinentes, bajo supervisión de la Comisión.

En este contexto, el 28 de febrero de 2020 la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en tanto a órgano dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda, publicaba un documento con el fin de someter a consulta previa la implantación de un impuesto que permitiese gravar los artículos de plástico de un solo uso destinados a contener o proteger productos alimentarios.

La posible implantación de esta nueva figura impositiva se justificaba en base a los siguientes argumentos:

- Por un lado, si bien se reconocía la importancia del plástico como material omnipresente en nuestra economía y nuestra vida cotidiana, también se señalaba el hecho de que su utilización y la gestión del residuo, debían tener un enfoque más circular, teniendo en cuenta que, según el documento publicado por el Ministerio, *<<[...] Cada año, entre 5 y 13 millones de toneladas de plástico (del 1,5 % al 4 % de la producción mundial) acaban en*

*los océanos<sup>1</sup>. En la UE, entre 150.000 y 500.000 toneladas de residuos de plástico acaban cada año en los océanos. [...] >>*

- En varias ocasiones tanto la UE como, en su caso, los distintos organismos internacionales manifestaron que, en el caso de España, existía un potencial para incrementar los impuestos medioambientales toda vez que, en el año 2017, los ingresos por los impuestos medioambientales en España representaron 1,83% del PIB frente al 2,40% de la media del resto de países de la UE.
- Por lo tanto, la implantación de esta nueva figura buscaba prevenir y reducir la utilización de los envases de un único uso destinados a contener y/o proteger productos alimentarios, contribuyendo asimismo a la adecuación de la fiscalidad medioambiental española a la media del resto de los Estados miembros.

Nadie contaba con que 14 días después, esto es, el 14 de marzo de 2020, el gobierno tuvo que declarar el estado de alarma, lo que supuso un antes y un después en su política fiscal, como consecuencia del grave impacto económico y social causado por el coronavirus ya que España fue uno de los primeros EM en solicitar la percepción de los fondos EU- *Next Generation*.

En el caso español, el gobierno presentó un PRR en junio de 2020. En dicho PRR se recogía una serie de compromisos en materia fiscal, como parte del paquete de reformas. Así, en el Componente de Reforma 28 recogido en el PRR, se acordó, entre otras cosas, el establecimiento de un nuevo impuesto sobre envases de plástico no reutilizables, asumiendo el compromiso de aprobar la nueva regulación durante el tercer trimestre del año 2021.

Por lo tanto, la creación del IEPRN formaba parte del plan de reformas y compromisos asumidos por el gobierno de España para poder percibir los distintos paquetes de ayuda vinculados a los Fondos EU- *Next Generation*.

Tras la revisión del citado PRR, el Consejo emitió una propuesta de Decisión Ejecución del Consejo relativa a la aprobación de la evaluación del plan de recuperación y resiliencia de España<sup>1</sup> en virtud de la cual se propuso su aprobación, dando lugar, el 8 de agosto de 2020, a la firma del Acuerdo de Financiación de la Comisión con el Reino de España. En consecuencia, a partir de ese momento, era claro y evidente que el gobierno de España estaba constreñido a implantar esta nueva figura impositiva, al ser una parte integrante del paquete de reformas comprometidas al amparo del PRR.

No podemos olvidar que los Fondos EU- *Next Generation* se financian con los recursos propios de la UE y dado el incremento en las ayudas a percibir por los EM, la Comisión Europea propuso varias vías de financiación distintas a las tradicionales, a saber, los derechos de aduanas, las contribuciones de los EM sobre la base del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) o en su caso, las contribuciones basadas en la renta nacional bruta (en adelante, RNB), todo ello, con vistas a obtener un incremento en la recaudación de los

1 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0322&from=ES>

recursos propios por parte de la UE a partir del año 2026. Así, se aprobaron las siguientes medidas:

En primer lugar, se acordó modificar el actual régimen de comercio de derechos de emisión con el fin de que el 25% de los ingresos procedentes del comercio de derechos de emisión en la UE vaya a financiar el presupuesto de la UE.

Por otro lado, se adoptó la decisión de crear un nuevo mecanismo de ajuste al carbón en frontera (en inglés, *carbon border adjustment mechanism- CBAM*), aplicable a cualquier producto importado de un país o territorio tercero que no disponga de un sistema de precios del carbono similar al que está en vigor en la UE.

El objetivo de este nuevo recurso es ajustar el precio de importación de las mercancías procedentes de terceros territorios al precio de fabricación de estos mismos productos en la UE, con el fin de garantizar la equidad de trato con los productores o fabricantes europeos.

Partiendo de esta premisa, el 75% de lo recaudado se destinaría, al igual que ocurre con los derechos de aduanas, a financiar el presupuesto de la UE siendo así que el 25% restante tendría la consideración de “prima de cobranza” esto es, de recurso propio de los EM.

Este mecanismo ha sido finalmente aprobado el pasado 10 de mayo de 2023, mediante Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono<sup>2</sup>.

Por último, se propuso crear un nuevo impuesto con el fin de que una parte de los beneficios obtenidos por las grandes empresas multinacionales sea reasignada a la UE, en concreto el 15% todo ello en el marco del Pilar I del acuerdo marco inclusivo OCDE/G20.

Junto con estas nuevas fuentes de financiación, el 14 de diciembre de 2020, se aprobó la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom<sup>3</sup>, por la que se introduce, una nueva contribución nacional basada en los residuos de envases de plástico no reciclados, como fuente de ingresos para el sostenimiento del presupuesto de la UE.

Así, el artículo 2.1.c) de esta Decisión señala que constituirán recursos propios consignados en el presupuesto de la UE, los ingresos obtenidos de aplicar un tipo uniforme de referencia al peso de los residuos de envases de plástico generados en cada EM que no se reciclen. El tipo uniforme de referencia será de 0,80 EUR por kilogramo, pudiendo ser de aplicación una reducción bruta anual a determinados EM en función de una serie de circunstancias.

Es importante tener en cuenta que, en tanto que contribución nacional destinada al sostenimiento del presupuesto comunitario, los EM tienen plena libertad para decidir cómo

<sup>2</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023R0956>

<sup>3</sup> <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2020-81837>

recaudar ese tipo de recursos. Es por ello por lo que el gobierno español optó por destinar la recaudación de este impuesto a financiar el importe de la contribución nacional.

En la UE son pocos los EM que han optado por la creación de un nuevo impuesto tendente a financiar el importe de la contribución nacional. Así, existen EM en los que ya está en vigor un impuesto que grava la utilización de determinados productos de plástico no reutilizables si bien se trata normalmente de tasas que no están vinculadas a la financiación de esta nueva contribución. Únicamente Portugal y Reino Unido que, recordemos ya no está en la UE, han introducido un impuesto de características similares al impuesto español, si bien con grandes diferencias. El único EM que tenía intención de aprobar un impuesto con las mismas características que el nuestro era Italia quien, en el último momento decidió retrasar su entrada en vigor al año 2024 y, a la vista de la experiencia española, se habla incluso de una posible retirada del impuesto.

Se trata pues de un caso único en la UE, siendo España el primer EM que crea un impuesto que, bajo una pretendida finalidad medioambiental, tiene como único objetivo la financiación parcial de la contribución nacional creada en diciembre de 2020 todo ello de cara a sostener los denominados Fondos EU *Next Generation*.

Estamos pues ante un impuesto con una presunta patena medioambiental, cuya ausencia queda en evidencia desde el momento en que no existe una conexión entre la finalidad que pretende perseguir este impuesto, esto es, la reducción en la utilización de un determinado tipo de envases mediante la afectación de los ingresos objeto de recaudación al incremento de políticas que fomenten la economía circular, así como mejora en la gestión y eficiencia de este tipo, y el uso o destino de los fondos recaudados.

Teniendo en cuenta el marco europeo en el que se encuadra este nuevo impuesto, a continuación, vamos a pasar a analizar los principales aspectos del impuesto, así como los problemas prácticos de interpretación que plantea y, por último, haremos un breve análisis de su adecuación a la normativa europea.

## PARTE I

### Elementos estructurales del IEPNR

El IEPNR es un impuesto de naturaleza indirecta que, desde el punto de vista estructural, se ha construido como un híbrido entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y los impuestos especiales de fabricación (en adelante, IIEE). Su regulación es prácticamente idéntica al Impuesto sobre Envases Fluorados de Efecto Invernadero (en adelante, IGFEI) en su redacción en vigor a partir del 1 de septiembre de 2022, lo que hace que muchos de los comentarios que vamos a exponer en este artículo sean claramente extrapolables a esta última figura.

Este impuesto entró en vigor el 1 de enero de 2023 y se regula en los artículos 67 a 83 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, no existiendo, a la fecha de publicación de este artículo, norma reglamentaria de desarrollo.

Desde el punto de vista formal, las obligaciones relativas a la cumplimentación de los modelos de autoliquidación y de devolución, así como las relativas a la contabilidad de existencias y/u operaciones, se regulan en la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre (en adelante, la OM).

Ante la ausencia de normativa de desarrollo, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ha publicado una serie de Notas Informativas, así como un documento de preguntas frecuentes (en adelante, FAQ) tal y como viene siendo su tónica habitual en los últimos años y ello con la finalidad de informar a los contribuyentes de los criterios que la AEAT sigue a la hora de interpretar la norma. Recordemos que el órgano del Ministerio de Hacienda competente para interpretar las normas de carácter fiscal es la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), y que las FAQ no son documentos vinculantes, estando sujetos a revisión, por lo que su validez jurídica es, cuanto menos, cuestionable.

Por último, a la fecha de redacción de este artículo existen aproximadamente unas doscientas contestaciones a consultas vinculantes evacuadas por la DGT publicadas, en donde se analizan cuestiones muy básicas tales como la sujeción al impuesto de determinados productos o bien, en su caso, el concepto de “fabricante”. Sin embargo, hay otras cuestiones que, por ahora, no han sido objeto de análisis y publicación por la DGT, dando lugar a una gran inseguridad que, como bien sabe el lector, genera un alto grado de conflictividad.

Partiendo por lo tanto de lo previsto en la Ley 7/2022, a continuación, vamos a ir analizando los problemas que plantean todos y cada uno de los artículos anteriormente citados.

#### 1. **Ámbito objetivo del impuesto**

De conformidad con lo previsto en el artículo 67.1 de la Ley 7/2022, estamos ante un impuesto 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 lo tanto, a diferencia de lo que se propuso en la DGT en el documento publicado de fecha 28 de febrero de 2020, el impuesto grava todo tipo de envases y no únicamente los envases de un solo uso destinados a contener o proteger productos alimentarios. De esta forma, la redacción en vigor con efectos 1 de enero de 2023 afecta a todo tipo de productos que reúnan las siguientes condiciones:

- Tengan la consideración de envase;
- Contengan plástico; y, por último,
- Tengan la consideración de no reutilizables.

A continuación, pasamos a analizar todas y cada una de estas características.

## 1.1 Del concepto de “envase”

En cuanto al concepto de “envase” la norma se remite al concepto de “envase” tal y como se define en el artículo 2.1 de la Ley 11/1997, del 24 de abril, de envases y residuos de envases. Es menester señalar que este artículo ha sido derogado por lo previsto en la Disposición derogatoria única del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases por lo que hemos de entender que la definición del concepto “envase” es la prevista en el artículo 2.f) del Real Decreto 1055/2022 que dice así:

*<<[...] f. 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 considerarán también envases todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin.*

*Dentro de este concepto se incluyen los envases de venta o primarios, los envases colectivos o secundarios y los envases de transporte o terciarios. [...]>>*

Conforme a esta definición, tendrán la condición de “envase” aquellos productos que, fabricados a partir de cualquier material, cumplan determinadas funciones, a saber: contener, proteger, manipular, distribuir y presentar todo tipo de productos en cualquier fase de la cadena de suministro, salvo que el mismo forme integrante de un producto y sea necesario para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, estando todos sus elementos destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente con el producto principal.

La norma hace una distinción entre tres tipos de envases:

- El “envase de venta o primario”, que es el envase diseñado para constituir en el punto de venta, una unidad de venta destinada al consumidor o usuario final ya



recubra al producto por entero o solo parcialmente, pero de tal forma que no pueda modificarse el contenido sin abrir o modificar dicho envase;

- El “envase colectivo o secundario”, que es el envase que denominamos de agrupación de un número determinado de unidades de venta, tanto si va a ser vendido como tal al usuario o consumidor final, como si se utiliza únicamente como medio de reaprovisionar los anaqueles en el citado punto de venta, pudiendo ser separado del producto sin afectar a sus características; y, por último,
- El “envase terciario o de transporte”, que es el envase diseñado para facilitar la manipulación y el transporte de una o varias unidades de venta o de uno o varios envases colectivos, con objeto de evitar su manipulación física y los daños inherentes en el transporte.

Este artículo se remite a un listado de productos que, a título de ejemplo, aparece recogido en el Anexo I del Real Decreto 1055/2022 y que, sorprendentemente, es idéntico al listado de productos que se mencionan en las primeras páginas del documento de FAQ publicado por la AEAT.

Es menester señalar que el artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022 contiene una regla de cierre, de forma que tendrá la consideración de “envase” cualquier otro artículo 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. [...]>>*

Conforme a esta regla de cierre, cualquier otro artículo que pueda cumplir las funciones de un envase o bien sea utilizado como un envase tendrá la condición de “envase”, salvo que este 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.

Gran parte de las contestaciones a consulta evacuadas hasta el momento por la DGT tienen por objeto analizar si los productos en cuestión tienen o no la consideración de envase a efectos del IEPNR. Así, se ha analizado la sujeción al impuesto de las tripas artificiales que se utilizan en la industria cárnica para la elaboración o cocción de los embutidos o, en su caso, almohadillas absorbentes que se utilizan como elementos de conservación del pescado o la carne.

Llaman la atención tres contestaciones a consulta vinculante de la DGT:

- La primera de ellas es la contestación a consulta vinculante V0010-23 de fecha 5 de enero de 2023 en donde la DGT analiza la sujeción al impuesto de las cápsulas de café. En esta resolución a consulta vinculante, la DGT concluye que las cápsulas de café usado que se eliminan con el café usado no tienen la consideración de envases en tanto en cuanto todos los elementos de la cápsula estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente. Por el contrario, sí tendrán

la consideración de envase, las cápsulas de café para máquinas distribuidoras de bebidas que quedan vacías después de su uso.

- La segunda, es la contestación a consulta V0356-23, de fecha 21 de febrero de 2023. En ella, la DGT analiza la sujeción al impuesto de los “sticks” o barras de labios y los envases no mono dosis de cremas faciales, como tarros, tubos o dispensadores en botella y concluye que, en todos estos casos, ninguno de estos elementos llega a formar parte integrante del producto que contienen, con independencia de que puedan ser necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil.

Así, la DGT considera que ninguno de los elementos que conforman estos envases está destinado a ser usado, consumido o eliminados conjuntamente ya que el contenido de producto se va aplicando paulatinamente y, una vez consumido, el envase perdura y es desechado de manera independiente. En consecuencia, la DGT concluye que, en todos estos casos, estamos ante “envases” sujetos al impuesto.

- Por último, la consulta V1618-23 de fecha 7 de junio de 2023 que incluye dentro del concepto envase a efectos del IEPNR, las esponjas que se utilizan para limpiar calzados y que acompañan los botes de betún. Conforme a esta resolución, debe tenerse en cuenta el peso de la esponja para determinar los Kg de plástico no reutilizados, siempre y cuando las mismas estén compuestas de plástico no reutilizable.

De la consulta mencionada se entiende que, siempre y cuando sea un “accesorio” inherente al envase, los mismos deberán tenerse en cuenta como parte del envase a efectos del impuesto.

Por último, conviene recordar que de conformidad con la definición del concepto “envase” prevista en el artículo 2.f) del Real Decreto 1055/2022, tendrán la consideración de “envase” los elementos del envase y elementos auxiliares integrados en él así como los elementos auxiliares directamente colgados del producto o atados a él y que desempeñen la función de envase, salvo que formen parte integrante del producto y todos sus elementos estén destinados a ser consumidos o eliminados conjuntamente.

Partiendo de esta definición, en su contestación a consulta vinculante de fecha 22 de febrero de 2023, con número de referencia V0392-23 ha afirmado que unas etiquetas que cuelgan o que están atadas al producto, tienen la consideración de envase y por lo tanto, estarán sujetas al impuesto siempre y cuando sean de plástico y no sean reutilizables.

## 1.2 Del concepto “plástico” previsto en la norma

En cuanto al concepto “plástico”, es menester señalar que el artículo 68.2 de la Ley 7/2022 se remite a lo previsto en el artículo 2.u) de la Ley 7/2022. Este artículo señala que se considera “plástico” al material compuesto por un polímero, tal y como se define el concepto “polímero” en el artículo 3.5 del Reglamento (CE) nº 1907/2006, excluyendo literalmente a los polímeros naturales que no hayan sido modificados químicamente,

las pinturas, tintas y adhesivos que sean materiales poliméricos. De esta forma, el artículo 2.u) de la Ley 7/2022 dice literalmente lo siguiente:

*<<[...] u) «Plástico»: el material compuesto por un polímero tal como se define en el artículo 3.5 del Reglamento (CE) n.º 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2006, relativo al registro, la evaluación, la autorización y la restricción de las sustancias y preparados químicos (REACH), por el que se crea la Agencia Europea de Sustancias y Preparados Químicos, se modifica la Directiva 1999/45/CE y se derogan el Reglamento (CEE) n.º 793/93 del Consejo y el Reglamento (CE) n.º 1488/94 de la Comisión así como la Directiva 76/769/CEE del Consejo y las Directivas 91/155/CEE, 93/67/CEE, 93/105/CE y 2000/21/CE de la Comisión, al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias, y que puede funcionar como principal componente estructural de los productos finales, con la excepción de los polímeros naturales que no han sido modificados químicamente. Las pinturas, tintas y adhesivos que sean materiales poliméricos no están incluidos. [...]>>*

Y es aquí donde aparece la primera cuestión relativa a la ausencia de finalidad medioambiental del impuesto ya que, como consecuencia de la remisión normativa al concepto “polímero”, las autoridades fiscales han hecho una interpretación extensiva del concepto “plástico” y consideran que, cualquier tipo de envase no reutilizable fabricado a partir de cualquier tipo de polímero, ya sea sintético o natural, pasa a formar parte del ámbito objetivo del impuesto.

Nos referimos expresamente a los polímeros naturales tales como el almidón, la celulosa o bien los polímeros de glucosa elaborados a partir de plantas que, en su mayoría, se fabrican a partir de deshechos de la patata, del maíz o del trigo, de la tapioca, de la caña de azúcar o de la yuca y que sirven para producir cubiertos, envases y/o bolsas.

La diferencia entre los polímeros sintéticos y los naturales es clara: los polímeros sintéticos se obtienen industrialmente, mediante el manejo de monómeros orgánicos cuya principal cadena de moléculas está compuesta, principalmente, por carbono, mientras que los segundos, se obtienen a partir de residuos de origen agrícola y/o vegetal o en su caso, a través de un proceso de fermentación causada por microorganismos.

Como consecuencia de su proceso de fabricación, los polímeros sintéticos tienen un alto poder contaminante y ello debido a su proceso de descomposición, mientras que los polímeros naturales, tienen un proceso de descomposición similar al de cualquier otra materia orgánica.

Así, en la pregunta nº 3 de las FAQ se preguntaba si estaban exentos del impuesto los biopolímeros sostenibles, es decir, los materiales compostables, biodegradables e hidrosolubles que no contienen microplásticos contaminantes. La AEAT contestó que todos los envases de plástico de cualquier tipo forman parte del ámbito objetivo del impuesto, si bien solo estará sujeto el contenido en plástico no reciclado.

Por su parte, la DGT también se ha pronunciado al respecto en su contestación a consulta vinculante V0013-23 evacuada el pasado 5 de enero de 2023, donde analizaba

el régimen fiscal aplicable a la adquisición de bobinas de film plástico biodegradable. En su contestación, la DGT dijo lo siguiente:

*<<[...] La lectura de las definiciones anteriores pone de manifiesto que dentro de la categoría “plástico” se incluye la categoría “plástico biodegradable”. Es decir, el plástico biodegradable es un tipo de plástico, de los definidos en el artículo 2.u) de Ley 7/2022, de 8 de abril, y por tanto la referencia al plástico en el citado artículo 68 de la Ley 7/2022, de 8 de abril incluye al plástico biodegradable. En conclusión, los productos definidos en el artículo 68.1 de la Ley 7/2022, de 8 de abril elaborados con plástico biodegradable están en el ámbito objetivo del impuesto. [...]>>*

A nuestro juicio, esta interpretación no sería correcta ya que se limita a contestar partiendo de la idea de que el plástico biodegradable contiene plástico. En este mismo sentido, nos remitimos a la resolución a consulta de fecha 3 de febrero de 2022. en donde la DGT señala, literalmente, lo siguiente:

*<<[...] Como tercer requisito a analizar, esto es, si contiene o no plástico, resulta que la mención a éste es habitual en la propia denominación del producto, por lo que no resulta necesario entrar a valorar si en su composición intervienen los polímeros a que hace referencia el artículo 2.u) LRSCEC, y el producto ha de entenderse definitivamente incluido en el ámbito objetivo del impuesto. Sea como fuere, hay que tener presente que no forma parte del ámbito de competencias de este Centro Directivo la determinación de la concreta de la composición de los productos, por lo que, en caso de cualquier tipo de discrepancia al respecto, tal composición habrá de acreditarse debidamente con arreglo a los medios de prueba admitidos generalmente en Derecho. [...]>>*

Entendemos que, en tanto en cuanto estemos ante un “plástico biodegradable” fabricado a partir de un polímero natural que no ha sido objeto de modificación química alguna, este material, con independencia de que comúnmente se denomine plástico o bioplástico, no tendría la consideración de “plástico” al amparo de lo previsto en el artículo 2.u) de la Ley 7/2022 que excluye expresamente del concepto “plástico” a todos aquellos polímeros de origen natural que no hayan sido modificados químicamente.

Esta falta de diferenciación entre los plásticos fabricados a partir de polímeros sintéticos y los fabricados a partir de polímeros naturales va en contra de la pretendida finalidad del impuesto.

Es menester recordar que el artículo 67.2 de la Ley 7/2022 señala que este impuesto lo que pretende es fomentar la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables y su reciclado. Y, como hemos dicho previamente, el proceso de descomposición del residuo de un envase fabricado a partir de polímeros naturales es idéntico al de cualquier otra materia orgánica y puede ser un proceso de descomposición aeróbica o anaeróbica por acción de microorganismos tales como bacterias, hongos y algas bajo condiciones que, naturalmente, ocurren en la biosfera,

o bien como consecuencia de un proceso de descomposición biológica en un proceso denominado compostaje.

Esta interpretación que parte de la denominación habitual del producto y no de su composición, resulta a todas luces incorrecta y conduce a situaciones tan absurdas como el hecho de que un envase de plástico fabricado a partir de granza de plástico 100% reciclado no estará sujeto al impuesto, con independencia de su proceso de descomposición, mientras que un envase de plástico fabricado a partir de bioplásticos, esto es, a partir de polímeros naturales que no hayan sido modificados químicamente, estará sujeto y no exento del impuesto. En el primer caso, su proceso de destrucción es altamente contaminante. Por el contrario, en el segundo caso, estamos ante un proceso de descomposición equivalente al proceso de descomposición de cualquier tipo de materia orgánica y, sin embargo, el envase fabricado a partir de plástico reciclado no estará sujeto al impuesto mientras que el fabricado a partir de bioplástico sí.

Por último, la norma delimita qué debe entenderse por envase no reutilizable y señala que se considera no reutilizable todo producto que, teniendo la consideración de envase <<[...] *no haya sido concebido, 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.* [...]>>

Leyendo este apartado, la primera cuestión que se plantea es qué quiere decir el legislador cuando señala <<[...] *no haya sido concebido, diseñado y comercializado* [...]>> ya que, en el mercado, existen numerosos productos que son concebidos para un uso concreto y que, sin embargo, el adquirente los usa en usos distintos del fin para el que han sido concebidos. Así, a título de ejemplo podemos citar las botellas de cristal que, recientemente en atención a criterios decorativos, se utilizan como vasos o floreros.

No existe un pronunciamiento claro al respecto si bien en todo momento la AEAT ha sostenido que es necesario atender a la finalidad para la que ha sido fabricada el producto sujeto al impuesto y no al uso que le da el adquirente, salvo en aquellos casos en los que, como veremos más adelante, dichos usos o destinos pueden dar lugar a la aplicación de una exención.

Además de los envases previamente mencionados, forman parte del ámbito objetivo del impuesto los siguientes elementos:

- Los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases previamente mencionados, tales como las preformas o las láminas de termoplástico; y,
- Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

En cuanto a los productos de plástico semielaborados, el artículo 71.1.e) de la Ley 7/2022 los define como productos obtenidos a partir de materias primas que han sido sometidas a uno o más procesos de transformación y que, a su vez, requieren de una o varias operaciones de transformación posteriores, para poder tener la consideración

de envase en los términos previamente expuestos. En consecuencia, todos aquellos productos semielaborados de plástico destinados a la obtención de un envase, conforme a la definición previamente expuesta estarán sujetos al impuesto.

Llegados a este punto es importante señalar que la norma limita los supuestos de sujeción a los productos semielaborados destinados a la obtención de los envases siendo así que cuando se trate de productos semielaborados de plástico destinados por ejemplo a la obtención de productos destinados al cierre, la comercialización o presentación de envases no reutilizables, dichos productos semielaborados no estarán sujetos al impuesto.

Así, nos remitimos a la resolución a consulta vinculante evacuada por la DGT el pasado 22 de febrero de 2023 en donde se analiza el régimen fiscal aplicable a la compra de materia prima destinada a la fabricación de etiquetas y en concreto, a unas bobinas u hojas de *film* de polipropileno. En este caso, la DGT considera que la materia prima empleada para la obtención de las etiquetas no está incluida en el ámbito objetivo, porque no está destinada a la obtención de los envases definidos en el artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, por lo que su fabricación, importación y/o adquisición intracomunitaria estará no sujeta al impuesto.

En cuanto a la sujeción de los productos semielaborados destinados a la fabricación de envases sujetos al impuesto, existen varias contestaciones a consulta evacuadas por la DGT en las que se plantea la sujeción al impuesto de las actividades de transformación de bobinas de plástico<sup>4</sup> o bien de la granza de polietileno utilizada en la fabricación de botellas<sup>5</sup>.

En su resolución a consulta con número de referencia V0433-23, de 24 de febrero, la DGT analiza la siguiente operativa: compra de resina plástica por parte de una entidad que la cede a otra entidad en régimen de maquila para que esta última fabrique unas preformas destinadas a la fabricación de botellas de plástico mediante un proceso de soplado. Las preformas en cuestión serán titularidad de la empresa que compra la resina.

En esta resolución a consulta, se analiza, entre otras cosas, si la resina plástica es o no un producto semielaborado del plástico, y la DGT concluye que no se trata de un producto plástico semielaborado, por lo que no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto.

Esto implica que, como más adelante analizaremos, la operación de fabricación de las preformas no sea una operación sujeta al impuesto, por lo que la DGT señala que la empresa que fabrica dichas preformas no tiene la consideración de fabricante a efectos del impuesto.

Respecto de los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, nos remitimos a la resolución a consulta vinculante de la DGT de fecha 24 de febrero de 2023, número

---

4 Contestación a consulta vinculante de 5 de enero de 2023, V0006-23

5 Contestación a consulta vinculante de 10 de enero de 2023, V0023-23.

V0436-23, en donde se analiza la sujeción al impuesto de almohadillas absorbentes utilizadas en bandejas y envases de carne o pescado cuya función es absorber los exudados (jugos) y preservar la calidad de los alimentos. En este caso, la DGT concluye señalando que estas almohadillas están destinadas a mantener la calidad de los alimentos contenidos en un envase y en tanto en cuanto quedan englobadas en la letra c) del artículo 68.1 de la Ley 7/2022, las mismas estarán sujetas al impuesto.

### 1.3 Del concepto “no reutilizable”

En cuanto al concepto de “no reutilizable”, este se define en el artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022. Conforme a este artículo, se considera que un envase es no reutilizable cuando no haya sido concebido, diseñado y comercializado 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.

Esta redacción plantea un problema claro de interpretación ya que no establece un criterio claro y preciso en cuanto al concepto “reutilización” de forma que el hecho de que un envase tenga o no la consideración de reutilizable será una cuestión de prueba a delimitar caso por caso.

En este sentido se ha manifestado la DGT en su contestación a consulta vinculante con número V0391-2023 de fecha 22 de febrero en donde literalmente señala que <<[...] *tendrán la condición de reutilizables cuando 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. En virtud de esto, los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición con cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluido la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello. [...]>>*

Es importante que el concepto de “no reutilizable” se aplica en el momento de la concepción, diseño del producto por lo que volviendo a la cuestión que analizábamos en el apartado anterior, da igual el hecho de que un envase inicialmente “no reutilizable” pueda ser posteriormente utilizado por el consumidor en múltiples usos. Es el fabricante el que, de acuerdo con la norma, tiene la obligación de acreditar que el producto ha sido concebido, diseñado y comercializado para la realización de múltiples circuitos, su relleno o su reutilización.

Delimitado pues el ámbito objetivo del impuesto, a continuación, pasaremos a analizar las operaciones sujetas al impuesto, así como los problemas derivados de la actual regulación.

## 2. Hecho imponible

De acuerdo con lo previsto en el artículo 72 de la Ley 7/2022, son cuatro los hechos imponibles que grava el IEPRN:

- La fabricación,
- La importación;
- La adquisición intracomunitaria; y, por último,
- La introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto.

### 2.1 Del hecho imponible fabricación y del concepto “fabricante”

El hecho imponible “fabricación” está recogido en el artículo 71.1.b) de la Ley 7/2022 conforme al cual, se entiende por “fabricación”, la elaboración de productos sujetos al impuesto.

Adicionalmente, tendrá la consideración de “fabricación”, la incorporación a los envases de otros elementos de plástico que, no constituyendo por sí mismos, de manera individualizada, parte del ámbito objetivo del impuesto, tras su incorporación pasen a formar parte de estos.

Por el contrario, no tendrá la consideración de “fabricación” la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de productos semielaborados de plástico o en su caso de productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables o de otros productos que no contengan plástico.

En este sentido, nos remitimos a la contestación a consulta vinculante de la DGT de fecha 22 de febrero de 2023 con número de referencia V0397-23, en donde la DGT analiza el régimen aplicable a las mermas que se producen en el proceso de fabricación de bolsas de plástico a partir de bobinas de plástico adquiridas de terceros. En esta resolución a consulta la DGT señalar lo siguiente:

*<<[...] la consultante, siempre que para la obtención de sus envases utilice productos sujetos al impuesto comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de la ley, como son las bobinas de plástico, adquiridos a otros proveedores españoles, no estará realizando hecho imponible alguno y, por tanto, no tendrá la consideración de contribuyente por este impuesto. [...]>>*

Por lo tanto, en este caso la DGT considera que, en tanto en cuanto no se produzca ningún tipo de añadido a las bobinas de plástico previamente adquiridas de terceros, se entenderá que la empresa no lleva a cabo ninguna actividad de fabricación y, en consecuencia, dichas operaciones de fabricación de bolsas de plástico a partir de



bobinas de plástico adquiridas de terceros no tendrán la consideración de operación sujeta al impuesto.

Este mismo criterio es el que se desprende de la contestación a consulta vinculante de fecha 22 de febrero de 2023 y con número de referencia V0395-23, en donde la DGT analiza un supuesto de un fabricante de estuches de cartón que utiliza a su vez plástico. En ella la DGT señala que, en la medida en que, en la elaboración de los estuches, se emplee única y exclusivamente productos plásticos semielaborados por los que previamente se haya devengado el impuesto, dicha actividad de elaboración de estuches de cartón con un componente plástico no tendrá la consideración de actividad de fabricación a efectos del IEPNR.

La delimitación del concepto “fabricación” tiene importancia ya que de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 de la Ley 7/2022, tendrán la consideración de contribuyentes y, por lo tanto, sujetos pasivos del impuesto, entre otros, las personas físicas o jurídicas o entidades a las que se refiere en apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) los que realicen la fabricación de los productos sujetos al impuesto.

En estos casos, la principal consecuencia derivada de la consideración de sujeto pasivo es la sujeción a una serie de obligaciones formales, tales como la inscripción en el Registro de la Oficina Gestora o en su caso la llevanza de una contabilidad de existencias por parte de los “fabricantes” que expondremos más adelante.

La primera vez que aparece el concepto de “fabricante” es en el artículo 82.4 de la Ley 7/2022. Este artículo es el penúltimo de los artículos que regulan el IEPNR y en él se establece, entre otras, la obligación de llevanza de una contabilidad de existencias por parte de los fabricantes. Ahora bien, esta figura no se encuentra regulada ni definida a efectos del impuesto.

De nuevo, estamos ante un concepto jurídico indeterminado ya que de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 de la Ley 7/2022, son contribuyentes del IEPNR los que realicen la fabricación de los productos sujetos al impuesto, entendiendo esta, la elaboración de dichos productos, sin mención alguna al concepto de “fabricante”.

Este concepto de “fabricante” aparece posteriormente en toda la normativa de desarrollo hasta el punto de que el artículo 2 de la OM establece la obligación de presentar el modelo 592 de autoliquidación a los “fabricantes”. Sin embargo, no existe definición alguna al respecto por lo que hemos de acudir a lo previsto en la Comunicación de la Comisión “Guía azul” sobre la aplicación de la normativa europea relativa a los productos, de 2022<sup>6</sup> y ello al amparo de lo dispuesto en el artículo 71.2 de la Ley 7/2022 que fija las normas de interpretación.

En ella, la Comisión Europea analiza, entre otras muchas cosas, los distintos agentes que intervienen en la cadena de suministro y sus obligaciones al amparo de la normativa

---

6 <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-Z-2022-70044>

comunitaria, siendo así que en el apartado 3.1. se recoge la definición del concepto “fabricante” conforme a la cual, tendrá la consideración de “fabricante”

*<<[...] toda persona física o jurídica responsable del diseño o la fabricación de un producto, que lo introduce en el mercado con su nombre o marca comercial (105). La definición incluye dos condiciones acumulativas: la persona debe fabricar (o encargar la fabricación) y comercializar el producto con su propio nombre o marca comercial. Por lo tanto, si el producto se comercializa con el nombre o la marca comercial de otra persona, se considerará que el fabricante es esa otra persona. [...]>>.*

De acuerdo con esta definición, el concepto de “fabricante” exige la concurrencia de dos circunstancias acumulativas, a saber: la realización de una actividad de fabricación o su subcontratación; y, la comercialización del producto fabricado bajo un determinado nombre o marca comercial.

En aquellos casos en los que el fabricante decida encargar el diseño, la fabricación, el montaje, embalaje, transformación o etiquetado del producto, se entiende que la consideración de fabricante recaerá sobre aquel que pretenda introducir el producto en el mercado con su propio nombre o marca comercial, con independencia de que recurra a un esquema de subcontratación, siempre y cuando, este conserve el control general del producto y se asegure de haber recibido toda la información necesaria para cumplir sus responsabilidades de conformidad con la normativa comunitaria aplicable.

Conforme a esta definición, es evidente que desde el punto de vista jurídico existe una diferencia clara entre el concepto “fabricante” de producto tal y como se recoge en la normativa comunitaria, y la figura del contribuyente o sujeto pasivo que regula el impuesto, puesto que recae sobre aquel que lleva a cabo el proceso de elaboración del producto sujeto al impuesto. Y esto es así porque, como hemos dicho al principio de esta obra, el IEPNR es un híbrido entre el IVA y los IIEE de forma que, aplicando un criterio de impuestos especiales, lo lógico es que el contribuyente sea el titular de las instalaciones donde se lleva a cabo el proceso de fabricación de los productos sujetos al impuesto, tenga o no la consideración de “fabricante”.

Este criterio es el mismo que ha sostenido la DGT en su contestación a consulta vinculante de fecha 24 de febrero de 2023 con número de referencia V0433-23 la que ya nos hemos referido previamente. En ella, tras responder a varias cuestiones, la DGT señala lo siguiente:

*<<[...] Del precepto anterior se desprende que es contribuyente de este impuesto quien realice el hecho imponible fabricación, que en el caso planteado por la consultante es la sociedad B, dado que es quien materialmente elabora los*

*productos plásticos semielaborados, y quien conoce la información necesaria para cumplir con las obligaciones tributarias por este impuesto. [...]>>*

Por lo tanto, conforme a este criterio, la DGT considera que en atención a la definición del concepto “fabricación”, será sujeto pasivo aquel que lleve a cabo el proceso de elaboración material del producto sujeto al impuesto.

Atendiendo a la literalidad de la norma, lo cierto es que llegamos a situaciones realmente absurdas ya que se ha llegado a plantear que una entidad no residente que no es quien materialmente fabrica el producto sujeto al impuesto, esté obligada a liquidar el impuesto y llevar la contabilidad de existencias, cuando no tiene contacto con el producto sujeto al impuesto por tratarse de un esquema puro y duro de maquila, no controlando por tanto el proceso de fabricación.

Este razonamiento, que parece a todas luces absurdo pero válido en atención a la literalidad de la norma, pone de manifiesto el gran desconocimiento del sector por parte del legislador y una visión simplista de la cadena de suministro ya que, en todo momento, ha asumido que los fabricantes de los productos sujetos del impuesto eran a su vez los titulares de la materia prima.

## **2.2 Del hecho imponible “importación”**

En cuanto al hecho imponible importación, lo primero que hemos de saber es que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69 de la Ley 7/2022, el IEPNR se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Ahora bien, la norma no contiene una definición de qué se entiende por territorio español, a diferencia de lo que ocurre con otras normas que regulan impuestos indirectos tales como la LIVA o en su caso la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de los Impuestos Especiales (en adelante, LIIEE). Por lo tanto, no sabemos a qué se refiere el legislador cuando habla de “territorio español” y si, como sucede en los restantes impuestos indirectos, dicho territorio incluye o no las Ciudades Autónomas de Ceuta y/ o Melilla.

Teniendo en cuenta que la norma no delimita lo que se considera el “territorio español”, el artículo 71.1.c) de la Ley 7/2022 señala que tendrán la consideración de importación las siguientes operaciones:

- La entrada en el territorio de aplicación del impuesto distinto de Ceuta y Melilla de los productos sujetos al impuesto, procedentes de territorios terceros no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, cuando dé lugar al despacho a libre práctica de conformidad con el artículo 201 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (en adelante, CAU).
- La entrada en Canarias de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Unión que no formen parte

del territorio de aplicación del impuesto, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica, si los productos objeto del impuesto procedieran de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión.

- La entrada en Ceuta y Melilla de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica si en dichas ciudades resultara de aplicación el CAU.

Conforme a estas definiciones, el hecho imponible importación exige de la concurrencia de dos elementos: el elemento territorial y la existencia de un despacho a libre práctica u operación similar para los casos de Canarias, Ceuta y/o Melilla, separándose de esta manera del concepto “importación” que manejamos en el resto de los impuestos indirectos y en la normativa aduanera.

Esto nos lleva a plantearnos si existe o no una extralimitación por parte del legislador dado que, en el caso de Ceuta y Melilla, es claro que ambos territorios no forman parte del territorio aduanero de la Unión por lo que su intercambio con la Península tendrá la consideración de importación/ exportación a efectos aduaneros, pero no a efectos del IEPNR.

Conforme a esta definición, lo cierto es que cualquier introducción de productos sujetos al impuesto en Canarias, Ceuta y Melilla, que no procedan de la Península y/o Baleares, estará sujeta por el hecho imponible “importación”, siempre y cuando dicha importación hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica al amparo de lo previsto en el CAU.

Por el contrario, las introducciones de productos sujetos al impuesto en Canarias, Ceuta y Melilla procedentes de la Península y/o Baleares no darán lugar al devengo del hecho imponible importación a efectos del IEPNR.

Es menester señalar que, desde el punto de vista aduanero, existen introducciones de bienes en el territorio de aplicación del impuesto que, en atención al régimen aduanero declarado, no conllevan la realización de un despacho a libre práctica al amparo de lo previsto en el artículo 201 del CAU. Esto ocurre cuando se trata de introducciones de productos en el territorio aduanero al amparo de regímenes suspensivos, ya sea para su circulación, almacenamiento y/o posterior transformación.

En todos estos casos, el despacho a libre práctica, de producirse, tendría lugar con posterioridad a la introducción de los productos en el territorio de aplicación del impuesto por lo que, si nos atenemos a la redacción literal de la norma, el despacho a libre práctica de estos bienes no daría lugar al devengo del impuesto toda vez que no se produce como consecuencia de la introducción de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto.

El problema fundamental es que a la hora redactar este apartado, el legislador español no ha tenido en cuenta que, una cosa es la entrada física de la mercancía en el territorio de aplicación del impuesto, concepto que se refiere al movimiento físico de la

mercancía, y otra muy diferente es el despacho a libre práctica, concepto que se refiere al momento en que se produce el nacimiento de la deuda aduanera.

Como ya dijimos en la introducción, estamos ante una figura impositiva que es un híbrido entre el IVA y los impuestos especiales si bien con determinados matices ya que, en el caso del IVA, si bien se hace referencia al concepto entrada física en el territorio de aplicación del impuesto, el apartado dos del artículo 18 de la LIVA el legislador recoge una excepción.

Así, conforme a este artículo, en aquellos casos en los que, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, los productos se hayan vinculado a uno de los regímenes o áreas exentas regulados en la norma, el hecho imponible “importación” a efectos del IVA se producirá en el momento en que se origine la deuda aduanera.

Esta falta de concreción por parte del legislador en cuanto al hecho imponible “importación” para los casos en los que, con motivo de su introducción en el territorio de aplicación del impuesto, los productos sujetos al impuesto hayan sido objeto de vinculación a regímenes suspensivos, implica, técnicamente, la no sujeción de este tipo de operaciones.

Por otro lado, es importante señalar que, por regla general, a efectos aduaneros, los envases no se clasifican bajo una partida concreta, sino que se clasifican junto con la mercancía o producto que contienen. Esto quiere decir que, a la hora de introducir los bienes en el territorio aduanero de la UE, no cabe su identificación como tales en la declaración aduanera.

En los casos en los que, con motivo de su introducción en el territorio aduanero de la UE, los envases sujetos al impuesto vayan a ser vinculados a regímenes suspensivos, estos no tendrán que ser por tanto identificados en la declaración aduanera. Y ello, con independencia de que, físicamente, dichos envases vayan a ser introducidos en el territorio de aplicación del impuesto.

Tanto en los procesos de almacenamiento como en los de transformación en régimen suspensivo, existe la posibilidad de que dichos envases y, en concreto, los envases secundarios y terciarios, sean utilizados y/ o consumidos.

En tanto en cuanto dichos envases no son consignados de forma separada en la declaración de aduanas, no será posible proceder al despacho a libre práctica de estos productos ya que, a efectos aduaneros, dichos productos nunca han tenido entrada en el territorio aduanero de la UE.

En la práctica esto supone que en todos estos casos en donde se va a generar un residuo de envase de plástico no reciclable y no reutilizable, dicho residuo no va a poder tributar por el IEPNR y ello, como consecuencia de que tales envases nunca serán objeto de despacho a libre práctica.

Es claro que el hecho imponible importación, tal y como está redactado en la actualidad, deja fuera del ámbito de aplicación una serie de supuestos y, en concreto, atendiendo a la literalidad de la norma, a todos aquellos supuestos de despacho a libre práctica que se produzcan con posterioridad a la entrada de los bienes en el territorio de aplicación

del impuesto o bien los casos de vinculación a regímenes suspensivos seguidos de despachos a libre práctica o reexportaciones.

### 2.3 Del hecho imponible “adquisición intracomunitaria”

En cuanto el hecho imponible “adquisición intracomunitaria”, el artículo 71.1.a) de la Ley 7/2022 lo define como sigue:

*<<[...] La obtención del poder de disposición sobre los productos objeto del impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro de la Unión Europea, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.*

*Se considerarán, asimismo, operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias la recepción de envases objeto del impuesto por su propietario en el territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, cuyo envío haya realizado él mismo desde otro Estado miembro. [...]>>*

Si comparamos esta redacción con lo previsto en el artículo 15. Uno de la LIVA, veremos que la definición del concepto “adquisición intracomunitaria de bienes” recogida en el artículo 71.1.a) de la Ley 7/2022 es idéntica, en su primer apartado, a lo dispuesto en el artículo 15.Uno.a) de la LIVA.

Ahora bien, a la hora de delimitar el hecho imponible “adquisición intracomunitaria” a efectos del IEPNR, el legislador español no ha tenido en cuenta que la LIVA contiene una serie de excepciones al concepto de “adquisición intracomunitaria” y ello en atención de los destinatarios de los productos en cuestión, como sucede por ejemplo en las adquisiciones intracomunitarias no sujetas reguladas en el artículo 14 de la LIVA.

En consecuencia, la obtención del poder de disposición sobre los productos objeto del impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con destino al adquirente, desde otro EM tendrá la consideración de “adquisición intracomunitaria” de bienes sujeta al impuesto y ello, con independencia de quien sea el adquirente.

Esta redacción conduce a situaciones tan absurdas como el hecho de que cualquier compra *online* de bienes procedentes de otro EM estará sujeta al impuesto, siempre que tales bienes estén contenidos, transportados y/ o protegidos por productos sujetos al impuesto, con independencia de que el adquirente sea o no un consumidor final.

En todos estos casos, técnicamente hablando, estaríamos ante una operación sujeta al impuesto y ello con independencia de que, posteriormente, habrá que analizar si resulta de aplicación la exención de los 5 kilos prevista en el artículo 75.f) de la Ley 7/2022.

Por otro lado, llama la atención el hecho de que el concepto de “adquisición intracomunitaria” a efectos del IEPNR parte del concepto “adquisición intracomunitaria”

a efectos del IVA, si bien debido a una técnica legislativa deficiente, se generan una serie de diferencias en su tratamiento fiscal tal y como pasamos a explicar a continuación.

Así, en el caso de las ventas en consignación, el legislador comunitario ha introducido determinadas simplificaciones con el fin de reducir las cargas administrativas a asumir por los titulares de los bienes en el momento de su introducción en el territorio de aplicación del impuesto. Ahora bien, dichas simplificaciones no están contempladas en la Ley 7/2022 por lo que, a día de hoy, existe un régimen simplificado aplicable a las ventas en consigna a efectos del IVA que no resulta aplicable a efectos del IEPNR.

Adicionalmente, el legislador español no ha tenido en cuenta que, en el caso de las denominadas ventas en cadena en las que se pueden verse implicados varios EM y un único transporte desde el EM de origen al EM de destino, existen una serie de reglas específicas de cara a determinar a qué entrega se vincula el transporte de los bienes y, por lo tanto, quien es el sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria. En algunos casos, dicha adquisición intracomunitaria a efectos de IVA no implica la obtención del poder de disposición sobre los bienes sujetos al impuesto si bien conlleva la obligación de declarar la adquisición intracomunitaria.

Esto mismo sucede en los casos de operaciones triangulares simplificadas al amparo de lo previsto en el artículo 26.Tres de la LIVA en donde el intermediario registrado en España y no registrado ni en el EM de origen ni el EM de destino, procederá a declarar la adquisición intracomunitaria en España y ello con independencia de que no obtenga el poder de disposición sobre los bienes en el territorio de aplicación del impuesto.

En todos estos casos, el concepto “adquisición intracomunitaria” a efectos del IVA no implica, *per se*, la adquisición del poder de disposición por lo que, el tratamiento a efectos del IVA y el previsto a efectos del IEPNR sería diferente. Y ello, como consecuencia de que a efectos del IEPNR, el concepto “adquisición intracomunitaria” supone la obtención del poder de disposición sobre los bienes y prueba de ello es la sujeción del concepto operación asimilada a la adquisición intracomunitaria de los bienes sujetos al impuesto.

En tanto en cuanto no estamos hablando de un impuesto no armonizado a nivel de la UE, es evidente que el hecho imponible “adquisición intracomunitaria” va a dar lugar a distorsiones en su aplicación práctica que, a efectos del IVA han sido solventadas mediante la aprobación de normas de armonización a nivel comunitario, no siendo esta una opción viable a efectos del IEPNR.

## **2.4 Del hecho imponible “introducción irregular”**

Finalmente, el legislador ha creado un nuevo hecho imponible que denomina “introducción irregular”. Este nuevo hecho imponible se regula en el artículo 71.2 de la Ley 7/2022 conforme al cual, se entenderá que se ha producido una “introducción irregular” en el territorio de aplicación del impuesto cuando quien los posea, comercialice, transporte o utilice, no acredite haber realizado su fabricación,

importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español.

Esta redacción supone *de facto*, la creación de un nuevo hecho imponible que afecta a multitud de contribuyentes quienes, por el mero hecho de poseer, comercializar, utilizar y/o transportar los bienes sujetos al impuesto, pasan a estar obligados a acreditar la realización previa del hecho imponible o, en su caso, la adquisición de los productos en el territorio de aplicación del impuesto.

Esto sucederá, por ejemplo, en el caso de los almacenistas, los cuales estarán obligados a poder acreditar que los productos que depositados en sus instalaciones estuvieron sujetos en su momento por el hecho imponible fabricación, importación o adquisición intracomunitaria.

Lo mismo ocurrirá con los transportistas los cuales estarán obligados a tener que acreditar que los productos en cuestión estuvieron sujetos al impuesto por los conceptos fabricación, importación y/o adquisición intracomunitaria ya que, de lo contrario, se podrá liquidar el hecho imponible “introducción irregular”.

Llama poderosamente la atención la redacción de este artículo que, a nuestro juicio, parece incompleta pues, literalmente, el artículo dice lo siguiente:

*<<[...] Se entenderá que se ha producido una introducción irregular de dichos productos en el territorio de aplicación del impuesto en el supuesto de que quien los posea, comercialice, transporte o utilice, no acredite haber realizado su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español. [...]>>*

Así, a diferencia de lo que ocurre en los impuestos especiales en donde cabe la posibilidad de exigir el pago de los impuestos especiales al que posea, transporte o comercialice los bienes sujetos a impuestos especiales sin poder acreditar el ingreso del impuesto, en este caso, literalmente, lo que se debe acreditar es la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos sujetos al impuesto.

Claramente existe un error en la redacción de este artículo toda vez que entendemos que lo que el legislador pretendía era lo mismo que se recoge en el artículo 8.8 de la LIIEE y es que el tenedor del producto sujeto al impuesto pueda acreditar su ingreso.

Por otro lado, no se dice nada respecto de los medios de prueba admitidos de cara a acreditar la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o compra local de los productos sujetos al impuesto. Esto puede tener sentido en atención a las formalidades recogidas en el artículo 82 de la Ley 7/2022.

Ahora bien, en aquellos casos en los que se trata de almacenistas o de transportistas que son parte de la cadena de suministro, pero no tienen acceso a las facturas y/o certificados a emitir por los adquirentes que no tengan la consideración de sujetos



pasivos del impuesto ¿qué documentos serán necesarios de cara a acreditar la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o compra local?

Recordemos que en el ámbito de los impuestos especiales es posible aplicar el artículo 8.8 de la LIIEE toda vez que existen unas formalidades en cuanto a la circulación de los productos sujetos al impuesto de forma que el pago o el ingreso de los impuestos puede acreditarse en base a los documentos de circulación (EMCS o albaranes de entrega, notas de entrega). Ahora bien, este régimen no existe en materia del IEPNR por lo que malamente un transportista o almacenista podrá demostrar el pago del impuesto si es que eso es lo que pretendía el legislador.

Lo cierto es que este nuevo hecho imponible implica que, en la práctica, con independencia del régimen fiscal aplicable, siempre y cuando se posean envases de plástico sujetos al impuesto, ya sean primarios, secundarios y/o terciarios, será necesario poder acreditar el régimen fiscal aplicable a dichos envases, de cara a evitar una posible liquidación en concepto de “introducción irregular”.

### 3. Supuestos de no sujeción

Tras analizar el ámbito objetivo, así como el hecho imponible, a continuación, vamos a pasar a analizar los distintos supuestos de no sujeción legalmente contemplados y que se recogen en el artículo 73 de la Ley 7/2022. Estos supuestos serían los siguientes:

- La fabricación de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto cuando, con anterioridad al devengo del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos, siempre que la existencia de dichos hechos haya sido probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.
- La fabricación de aquellos productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, se destinen a ser enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto. La efectividad de este supuesto de no sujeción quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva de los mismos del territorio de aplicación del 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.
- 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 junto con dichas mercancías.

El primero de los supuestos de no sujeción se trata de un caso que, en la práctica, solo afectará a los contribuyentes sujetos al impuesto por el concepto “fabricación” para el caso en que estos productos, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o destruidos. Se trata pues de un supuesto de no sujeción técnica que evita la necesidad de tener que

liquidar el impuesto en el momento de la destrucción de los productos sujetos al impuesto, solicitando posteriormente su devolución mediante el mecanismo de compensación que veremos posteriormente.

Respecto del segundo supuesto, entendemos que al igual que en el caso anterior, se trata de un supuesto de no sujeción que será aplicable por parte de los contribuyentes sujetos al impuesto por el concepto fabricación y que busca evitar el devengo del impuesto en aquellos casos de fabricación de envases y productos sujetos cuando los mismos vayan a ser destinados a ser consumidos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

En cuanto a la no sujeción en 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, se trata de un supuesto de no sujeción que ha dado mucho de que hablar sobre todo en lo que se refiere a las etiquetas.

Es menester aclarar que, en el caso de las etiquetas, solo formarán parte del ámbito objetivo del impuesto las etiquetas de plástico no reciclado, concebidas para ser incorporadas en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. De esta forma, aquellas etiquetas que están concebidas para ser adheridas en productos que no tengan la consideración de envases de plástico sujetos al impuesto, no estarán incluidas en el ámbito objetivo del impuesto.

Partiendo de esta premisa, esto es que estamos ante etiquetas de plástico concebidas para ser incorporadas en los envases sujetos al impuesto, dichas etiquetas estarán no sujetas siempre y cuando se trate de etiquetas adhesivas de plástico, entendiendo por adhesivo la sustancia que, interpuesta entre dos cuerpos o fragmentos, que sirve para pegar, como ocurre en el caso de las pegatinas y las cintas adhesivas. Este es el criterio que mantiene la DGT en las siguientes contestaciones a consulta: resolución a consulta V0431-23 de fecha 24 de febrero de 2023; resolución a consulta V0392-23, de fecha 22 de febrero de 2023.

Por último, en cuanto al supuesto de no sujeción recogido en la letra d) del artículo 73.7 de la Ley 7/2022, se trata de un supuesto muy particular previsto en la norma y con una aplicación muy limitada ya que se aplica a casos como los *films* de plástico que, si bien pueden servir como envases y presentarse junto con la mercancía se utilizan, por ejemplo, como elementos de protección o bien para el caso de los plásticos que recubren los invernaderos. En estos casos, en los que el *film* de plástico no reciclable y no reutilizable no cumpliría las funciones propias del envase por lo que estaríamos ante un supuesto de no sujeción al impuesto<sup>7</sup>.

#### 4. Devengo del impuesto

El devengo del impuesto se regula en el artículo 74 de la Ley 7/2022 y sigue las mismas reglas de devengo que el impuesto a efectos del IVA. En este sentido, teniendo en cuenta los cuatro hechos impositivos que grava el impuesto, las reglas de devengo son las siguientes:

- En el caso de las importaciones, se establece que el devengo del impuesto se producirá a la fecha de devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación

<sup>7</sup> Ver FAQ. 7.Pág. 10 del documento de Preguntas frecuentes publicado por la AEAT.

aduanera y con independencia de que las importaciones estén sujetas o no a los mencionados derechos de importación.

- En cuanto al hecho imponible adquisición intracomunitaria, las reglas de devengo siguen las previstas a efectos del IVA, de forma que, el devengo del impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos sujetos al impuesto, salvo que con anterioridad a dicha fecha se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la factura.
- En los supuestos de fabricación, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición de los productos sujetos al impuesto, a favor del adquirente, en el territorio de aplicación del impuesto, si bien, se fija una regla especial de devengo para el caso de pagos anticipados.

Así, siempre y cuando se produzca un pago anticipado a cuenta de la fabricación de productos sujetos al impuesto, se entenderá que el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos.

Esta regla de devengo anticipado se basa en la regla de devengo del IVA cuya base imponible se determina, por regla general, en base a la contraprestación pactada. Así, a efectos del IVA tiene sentido que los pagos anticipados o a cuenta den lugar, por regla general, al devengo del impuesto por la parte del precio efectivamente percibido.

Ahora bien, en el caso del IEPRN la base imponible, como veremos a continuación, se determina en atención al contenido en plástico no reciclado del producto sujeto al impuesto.

Partiendo de esta premisa, no tiene sentido fijar una regla de devengo para los pagos anticipados por la parte de los importes efectivamente percibidos toda vez que dichos importes no permiten cuantificar la base imponible del impuesto, estando los sujetos pasivos obligados a relacionar los importes parcialmente percibidos a cuenta de la entrega final, con el volumen de producto parcial a suministrar a cuenta del pago anticipado. La norma no fija ningún criterio al respecto por lo que la lógica del impuesto, si es que tiene alguna, implica que, en todos estos casos, será necesario hacer una prorrata o regla de tres.

Respecto de estos tres últimos casos, esto es, el devengo del impuesto en los supuestos de fabricación, importación y adquisición intracomunitaria, al contrario de lo que sucede en el resto de los impuestos especiales, como por ejemplo, en el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, el artículo 74 de la Ley 7/2022 no recoge ninguna especialidad en relación con el devengo, por lo que, a pesar de que los productos sean introducidos en una figura que suponga el régimen suspensivo a efectos de alguno de los impuestos especiales, el IEPNR se devengará según lo dispuesto en el artículo mencionado, sin que quepa la aplicación del régimen suspensivo. Esto podría ocurrir por ejemplo en el caso de adquisiciones intracomunitarias de botellas de bebidas derivadas derivada no reutilizables, hechas a partir de plástico no reciclado. En este caso, si bien

no se produciría el devengo del IVA y de los IIEE por tratarse de un envío en régimen suspensivo, sí de produciría el devengo del IEPNR.

- Por último, el devengo en los casos de introducción irregular tendrá lugar en el momento en que se produzca la introducción irregular o bien, en caso de no conocerse ese momento, a la fecha del período más antiguo de los no prescritos, salvo que se acredite lo contrario.

A diferencia de lo que ocurre en el caso de los impuestos especiales, en donde si no se conoce el momento de la introducción irregular el devengo se producirá a la fecha en que se detecte dicha introducción irregular, en el caso del IEPNR el legislador ha querido introducir un elemento disuasorio adicional, al fijar la fecha de devengo a la fecha del período más antiguo no prescrito.

Y ello porque atendiendo a la fecha de devengo, a la hora de cuantificar la deuda a liquidar, los intereses de demora se calcularán en atención a la fecha del período de devengo más antiguo de los no prescritos.

Lo que no ha tenido en cuenta el legislador es que, en aquellos casos en los que el tenedor del producto no pueda acreditar el pago del impuesto caben dos situaciones: que dicho tenedor tenga a su vez la consideración de contribuyente del impuesto, en cuyo caso, no habrá duda en cuanto al período de devengo lo que no ocurrirá cuando el tenedor no tenga la condición de contribuyente del impuesto. Esto sucederá cuando se trate de adquirentes que no tienen la condición de contribuyente o bien en el caso de almacenistas y/o transportistas.

En todos estos casos, no siendo posible determinar la fecha en que se fabricó, se importó o se adquirió intracomunitariamente el producto sujeto al impuesto, no sería posible acudir a la regla de devengo en atención al período más antiguo no prescrito, devengándose el impuesto a la fecha en que se acredite la introducción irregular del producto sujeto al impuesto. Ahora bien, esta es otra de las muchas cuestiones que el legislador no ha contemplado en la norma actual.

## 5. Exenciones

Las exenciones están reguladas en el artículo 75 de la Ley 7/2022, debiendo diferenciar entre las exenciones aplicables a las operaciones de fabricación, importación y adquisiciones intracomunitarias, las aplicables solo a las operaciones de fabricación y las aplicables solo a las operaciones de importación y/o adquisición intracomunitaria.

## 5.1 Exenciones aplicables a las operaciones de fabricación, importación y/o adquisiciones intracomunitarias

Este primer grupo de exenciones está regulado en el artículo 75, letras a), c) y g) y son exenciones que aplican a las siguientes operaciones de fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los siguientes productos:

- I. Envases sujetos al impuesto destinados 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;
- II. Productos de plástico semielaborados sujetos al impuesto y destinados a la fabricación u obtención de envases para medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario;
- III. Productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, cuando estos se utilicen para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario.
- IV. Rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero.
- V. Productos plásticos semielaborados sujetos al impuesto cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto; y, por último,
- VI. Productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables cuando no se vayan a utilizar en dichos usos.

En los tres primeros supuestos de exención, estamos ante una exención cuya efectividad queda condicionada a la justificación de uso y/ o destino final de los bienes, entendiéndose como tal uso y/o destino el puramente sanitario.

Así, el simple destino de los productos a un centro hospitalario no será considerado un uso médico o sanitario como tal. Esto es lo que sucede, por ejemplo, con las comidas preparadas destinadas a los pacientes ingresados en centros hospitalarios. En estos casos, los envases en los que se transportan dichas comidas no podrán ser objeto de la exención tal y como se desprende de la resolución a consulta vinculante V0949-23 de fecha 20 de abril de 2023, en donde la DGT considera que “no son alimentos para usos médicos especiales ni preparados para lactantes de uso hospitalario”.

Así, los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los productos a favor de aquellos adquirentes que los destinen a tales usos, deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de los productos que

da derecho a gozar de la exención del impuesto y dicha documentación deberá ser objeto de conservación durante el plazo de prescripción del impuesto.

En caso de que, finalmente, los productos no sean destinados al uso manifestado en la declaración de uso/destino que da lugar a la aplicación de esta exención, el contribuyente estará obligado al pago del impuesto, así como a la posible imposición de sanciones, tal y como se prevé en el tercer párrafo del artículo 76 de la Ley 7/2022<sup>8</sup>.

Esta exención ha dado lugar a numerosas consultas en tanto en cuanto se aplica a productos sujetos al impuesto destinados a envases para medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario.

Lo cierto es que la norma no recoge definición alguna de los siguientes conceptos: “producto sanitario”, “medicamento” o en su caso “residuos peligrosos de origen sanitario” no están definidos en la norma.

Por lo tanto, a la hora de delimitar que se entiende por “producto sanitario”, tendremos que acudir a lo previsto a estos efectos en el Reglamento (UE) 2017/745 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2017, sobre los productos sanitarios, por el que se modifican la Directiva 2001/83/CE, el Reglamento (CE) nº 178/2002 y en el Reglamento (CE) nº 1223/2009 y por el que se derogan las Directivas 90/385/CEE y 93/42/CEE del Consejo.

Conforme a estos Reglamentos, la DGT considera en su contestación a consulta vinculante de fecha 7 de marzo de 2023 y con número de referencia V0541-23, que cuando la norma habla de “producto sanitario” dicho producto se limita a productos sanitarios de uso humano.

Por su parte, en cuanto al concepto de “medicamento”, tras hacerse eco de lo previsto en el Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios (BOE de 25 de julio), la DGT considera que dado que la norma no especifica el tipo de medicamento de que se trata (humano o veterinario), la exención resultará aplicable a la fabricación de los envases y productos sujetos al impuesto para todo tipo

---

8 Ver resolución a consulta vinculante V0474-23, de 1 de marzo de 2023.

de medicamentos, con independencia de que sean medicamentos de uso humano o veterinario.

En cuanto al concepto de “residuos peligrosos de origen sanitario”, en principio, estos serían los siguientes:

- Residuos sanitarios o infecciosos, capaces de transmitir ciertas enfermedades infecciosas;
- Cualquier resto anatómico humano que se pueda reconocer como tal.
- Sangre y hemoderivados en forma líquida o recipientes que contengan sangre o hemoderivados, u otros líquidos biológicos. Se trata siempre de líquidos, en ningún caso de materiales cerrados o que hayan absorbido estos líquidos.
- Agujas y material punzante y cortante o cualquier objeto punzante o cortante utilizado en la actividad sanitaria, independientemente de su origen (agujas, pipetas, hojas de bisturí, portaobjetos, cubreobjetos, capilares y tubos de vidrio).
- Vacunas vivas y atenuadas.

Esta exención no alcanza a los envases vacíos destinados a la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación gestionados por los laboratorios de origen animal toda vez que, con independencia de que la normativa de gestión de residuos pueda llegar a ser la misma, dichos residuos no tienen la consideración de residuos peligrosos de origen sanitario.

Este ha sido el criterio que ha mantenido la DGT en su resolución la consulta vinculante de fecha 24 de febrero de 2023, con número de referencia V0426-23, en donde indica que la exención recogida en el artículo 75.a) de la Ley 7/2022 no aplica respecto de la actividad de fabricación de envases para el transporte de muestras de leche desde la explotación ganadera hasta el laboratorio.

Es importante tener en cuenta que la existencia de una declaración previa es un requisito de carácter material y no formal tal y como se desprende de la resolución a la consulta vinculante de fecha 1 de marzo de 2023, con número de referencia V0480-23.

En ella se analiza si las entidades distribuidoras que importan o realizan adquisiciones intracomunitarias de envases vacíos sujetos al impuesto y destinados a contener, proteger, manipular, distribuir o presentar productos sanitarios, están obligadas a solicitar de sus clientes (hospitales, clínicas, farmacias, etc...) una declaración de uso o destino final al amparo de lo previsto en el artículo 75.a) de la Ley 7/2022.

Tras reproducir la normativa aplicable, la DGT recuerda que la exigencia de contar con una declaración previa de uso o destino final solo aplica respecto de los supuestos de fabricación, importación y/ o adquisición intracomunitaria de los envases vacíos. Así, la DGT señala literalmente lo siguiente:

*<<[...] De este precepto se deriva que está exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de aquellos productos incluidos en el ámbito objetivo*

*del impuesto, que se van a utilizar para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario. Es decir, en esta letra se contempla el primer caso planteado por la consultante, que se refiere a “envases vacíos”, que aún no contienen productos a los que se refiere el supuesto de exención mencionado. Para este caso, el último párrafo de la letra mencionada establece, que, para poder aplicar la exención, el contribuyente debe disponer de una declaración previa formulada por los adquirentes que dan a los productos el destino que justifica la exención; sin esa declaración no cabe aplicar la exención. En conclusión, las entidades a que se refiere la consultante deberán recabar una declaración previa de sus clientes cuando venden envases vacíos, destinados a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario. [...]>>*

Conforme a este criterio, parece que en todos aquellos casos en los que se produzcan operaciones de fabricación, importación y/o adquisición intracomunitaria de envases vacíos, la aplicación de la exención quedará condicionada a la facilitación de una declaración previa por parte del adquirente y/o importador.

Una vez emitida la declaración previa, cualquier irregularidad en cuanto al uso o destino de los productos sujetos y exentos del impuesto, será por cuenta del adquirente y/o importador, el cual estará obligado al pago del impuesto y a las sanciones que se pudieran imponer, pasando a tener la consideración de contribuyente del impuesto de conformidad con lo previsto en el artículo 76 de la Ley 7/2022.

Así, el artículo 83.2.d) de la Ley 7/2022 señala que será constitutivo de infracción tributaria, el disfrute indebido por parte de los adquirentes de los productos sujetos al impuesto a los que se haya aplicado las exenciones recogidas en el artículo 75.a) y g) de la Ley 7/2022, por no tratarse de productos utilizados o destinados a un fin exento. En todos estos casos, la norma contempla una sanción en forma de multa pecuniaria proporcional del 150% del beneficio fiscal indebidamente disfrutado, con un importe mínimo de 1.000 euros

En cuanto a las operaciones de fabricación, importación y/o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados sujetos al impuesto o de los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables que no vayan a ser destinados a la obtención de envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, se trata de un supuesto de exención que, al igual que en el caso anterior, está sujeto a la aportación de una declaración previa por parte del adquirente que deberá ser conservada durante todo el período de prescripción del impuesto.

La norma no dice con qué periodicidad será necesario contar con esta declaración ni tampoco dice si puede tratarse de una declaración global que recoja todos los



productos sujetos al impuesto o bien, si tiene que haber una declaración por producto. De esta forma, la AEAT señala en el documento de FAQ lo siguiente:

*<<[...] la Ley deja a elección de las partes contratantes la decisión sobre el carácter temporal de la declaración (anual, mensual, semanal, por cada pedido, ...), lo único que se requiere para aplicar la exención es que, con carácter previo a su aplicación, el contribuyente recabe de los adquirentes una declaración previa en la que estos manifiesten el destino de los productos que adquieren y a los que se les va a aplicar el beneficio fiscal. [...]>>*

En consecuencia, no existe ningún tipo de modelo en cuanto al contenido de esta declaración, ni tampoco instrucciones respecto de su periodicidad, tratándose de una cuestión que será objeto de negociación entre las partes, siendo el único requisito que dicha declaración sea previa a la realización de las operaciones en cuestión.

Puede suceder que se adquieran productos semielaborados sujetos al impuesto cuyo destino, en el momento de su adquisición sea desconocido y, por lo tanto, no sea posible determinar si tales productos van a ser o no destinados a la fabricación de envases sujetos y no exentos o bien a otro tipo de uso y/o destino.

Con fecha 1 de marzo de 2023, la DGT evacuó una resolución a consulta vinculante con número de referencia V0474-23 señalando que, en estos casos, podrían darse dos situaciones:

- Por un lado, se podría aplicar la exención, en cuyo caso el adquirente tendría que facilitar a sus proveedores una declaración previa de uso o destino. Ahora bien, si, posteriormente, dejan de concurrir las causas de exención, el adquirente estaría obligado a regularizar su situación.
- Por otro, alternativamente, cabría considerar que no resulta de aplicación la exención y, posteriormente, una vez verificado el uso o destino de los productos semielaborados, acudir al procedimiento de devolución de las cuotas del impuesto que analizaremos más adelante.

En consecuencia, conforme al contenido de esta resolución, el tratamiento a otorgar en estos casos es optativo si bien en el primer caso, se traslada la responsabilidad de regularización al adquirente de los productos con todo lo que ello conlleva a nivel práctico, toda vez que dicho adquirente, en principio, no tendrá la consideración de sujeto pasivo del impuesto.

## **5.2 Exenciones aplicables a las importaciones y adquisiciones de productos sujetos al impuesto**

La primera exención en este caso sería la adquisición intracomunitaria o importación de productos sujetos al impuesto cuando los mismos estén destinados a cumplir con una 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.

Es conveniente señalar que esta exención se refiere a las adquisiciones intracomunitarias y/o importaciones de envases llenos, a diferencia de lo que ocurre con la exención recogida en el artículo 75.a) de la Ley 7/2022 la cual, solo se aplica a los envases y productos sujetos al impuesto vacíos.

A diferencia de lo que ocurre con la exención anterior, la aplicación de esta exención no está sujeta a la existencia de una declaración previa por parte de los adquirentes y/o importadores. A estos efectos, nos remitimos a la consulta previamente mencionada y con número de referencia V0480-23 ya que, en estos casos, no se exigirá la aportación de ningún tipo de declaración responsable por parte del adquirente.

Junto con esta exención, la norma recoge un supuesto de exención aplicable a las adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes sujetos al impuesto, siempre que el peso total del plástico no reciclado contenido en dichos productos no exceda de 5 kilogramos al mes.

Esta redacción ha planteado muchos problemas de interpretación ya que de la literalidad de la norma no queda claro si para el cómputo de 5 kilos mensuales hemos de atender a cada uno de los flujos en cuestión o si, por el contrario, los 5 kilos mensuales se aplican respecto de ambos flujos.

Esta cuestión ha sido resuelta en la contestación nº 18 de las FAQ publicadas por la AEAT, donde se aclara que esta exención resulta de aplicación para cada uno de los hechos imposables. Ahora bien, lo cierto es que de la literalidad de la norma no se desprende esta conclusión por lo que estamos claramente, ante un supuesto de extralimitación en cuanto a la correcta interpretación por parte de la AEAT.

La norma no dice nada respecto de aquellos casos en los que se exceda la franquicia para cualquiera de los dos flujos.

En el caso de las importaciones, esto ha sido aclarado por la AEAT en su página web, señalando que siempre y cuando, dentro de un mismo mes, se exceda la cuantía de los 5 kilos, el importador estará obligado a regularizar la totalidad de las importaciones previamente acogidas a la franquicia, pasando a estar sujetas y no exentas la totalidad de las importaciones realizadas durante ese período mensual.

Por lo tanto, en todos estos casos, el importador tendrá que regularizar su situación mediante la presentación de un escrito solicitando de la Aduana que le practique liquidaciones complementarias por la totalidad de los productos sujetos al impuesto importados durante ese período mensual.

Respecto de las adquisiciones intracomunitarias, tiene sentido que el legislador no haya dicho nada al respecto toda vez que, en la medida en que dichas operaciones son objeto de liquidación una vez finalizado el período impositivo, es claro que no será necesario regularizar esta situación.

### 5.3 Exenciones aplicables únicamente a las adquisiciones intracomunitarias

Por último, el artículo 75 de la Ley 7/2022 contempla una serie de exenciones que resultan de aplicación única y exclusivamente a las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al impuesto. Dichas operaciones serían las siguientes:

- Adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al impuesto que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del mismo correspondiente a dicho hecho imponible, se destinen a ser enviados directamente por el adquirente intracomunitario, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto.

Se trata de una exención técnica que busca evitar que un sujeto pasivo tenga que liquidar el impuesto, como consecuencia de la realización del hecho imponible adquisición intracomunitaria y, en ese mismo período, tenga que proceder a la solicitud de su devolución. Esta exención está condicionada a la prueba de la salida efectiva de los bienes el territorio de aplicación del impuesto.

Ahora bien, el legislador no se ha pronunciado respecto de los medios de prueba necesarios de cara a acreditar la salida efectiva de los bienes del territorio de aplicación del impuesto y esto plantea un problema de prueba toda vez que no tratándose de productos semielaborados de plástico o de elementos de cierre, lo cierto es que la acreditación de la salida del territorio de aplicación del impuesto de los envases sujetos al impuesto es una cuestión de hecho y no de derecho que plantea problemas, sobre todo cuando se trata de envases terciarios.

En este sentido, ninguno de los actuales documentos de transporte contiene detalle alguno en cuanto al contenido en plástico de los productos sujetos al impuesto, salvo que el producto sea el objeto propio del transporte. Nos referimos por tanto a los envases terciarios fundamentalmente y, en menor medida a los envases secundarios y primarios ya que, salvo que los mismos sean el producto objeto de transporte, lo cierto es que no habrá constancia de su existencia en ninguno de los documentos de transporte, siendo muy difícil acreditar, de forma fehaciente, lo que pide el legislador.

- Adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al impuesto que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho hecho imponible, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.

En este caso, estamos también ante una exención que busca evitar la liquidación del impuesto en aquellos casos en los que, dentro del mismo período de liquidación, se produzca el devengo del impuesto y la inadecuación de los productos sujetos al impuesto.

Llama la atención que en los casos en los que los envases hayan dejado de ser adecuados para su utilización o bien hayan sido destruidos, el legislador ha

optado por tratar de forma diferente a los supuestos de fabricación y los casos de importaciones y/ o adquisiciones intracomunitarias.

Así, como se ha expuesto previamente, en los casos de fabricación, siempre que los envases hayan dejado de ser adecuados para su utilización o bien hayan sido destruidos previa su primera entrega, estaremos ante una operación no sujeta al impuesto.

Por el contrario, en el caso de la adquisición intracomunitaria, estaremos ante un supuesto de exención siempre que el envase haya dejado de ser adecuado para su utilización o bien haya sido destruido, antes de la finalización del período de presentación de la autoliquidación. En caso contrario, cuando el envase haya dejado de ser adecuado para su utilización o bien haya sido destruido en otro período de liquidación, será necesario acudir a un procedimiento de devolución del impuesto originalmente pagado. Este es el único procedimiento previsto para los casos de importaciones al amparo de lo previsto en el artículo 81.1c) de la Ley. Por lo tanto, en las importaciones ni siquiera se contempla un supuesto de exención.

Es evidente que, desde el punto de vista normativo, el legislador ha optado por dar un trato preferencial a los fabricantes, en detrimento de los demás contribuyentes ya que, en estos casos, los fabricantes no tendrán que hacer frente al pago del impuesto. Por el contrario, los importadores y/o adquirentes intracomunitarios tendrán que abonar el impuesto y, en su caso, solicitar su devolución con el consiguiente coste financiero.

A nuestro juicio, lo coherente habría sido dar un tratamiento homogéneo a este tipo de situaciones ya que como veremos más adelante, es claro que esta diferencia de trato puede suponer una posible vulneración del derecho a la libre circulación de las mercancías.

## **6. Los contribuyentes del impuesto y la figura del representante**

El artículo 76 de la Ley 7/2022 contempla tres tipos o categorías de contribuyentes:

- Por un lado, las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.
- En los casos de introducción irregular de los productos sujetos al impuesto, será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos productos. Y, por último,
- Los adquirentes, cuando estos hayan facilitado la correspondiente declaración previa y, una vez recibidos los productos, se acredite que no se cumplen las condiciones para poder aplicar cualquiera de las exenciones previamente expuestas, en atención al uso

o destino de los productos sujetos al impuesto. Son los casos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino de los productos sujetos al impuesto.

La norma establece que los contribuyentes no establecidos en el territorio español estarán obligados a nombrar a un representante a los efectos de este impuesto conforme a lo previsto en el artículo 82.7 de la Ley 7/2022.

Es importante señalar que, en este artículo, el legislador se refiere, literalmente, a los “contribuyentes no establecidos” sin aclarar que se entiende por este concepto. Como bien sabe el lector, en materia fiscal no existe un único concepto de “contribuyente no establecido” puesto que el concepto de “establecimiento” es propio de cada figura impositiva.

Esta falta de concreción en cuanto al concepto de “contribuyente no establecido” dio lugar a la emisión de una nota por parte de la Subdirección General de Gestión e Intervención de Impuestos Especiales<sup>9</sup> en donde se abordaba esta cuestión y, en su apartado 4, se señalaba lo siguiente:

*<<[...] los contribuyentes se consideran establecidos cuando tengan en territorio español su domicilio fiscal, un establecimiento permanente o la sede de su actividad económica. [...]>>*

Lo cierto es que, si analizamos el contenido de esta aclaración, la nota explicativa no aporta ningún tipo de luz respecto de qué se entiende por “establecimiento permanente” a efectos del IEPRN. Así, al amparo de esta nota, no sabemos si el legislador se refiere al concepto de “establecimiento permanente” aplicable a efectos del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes o bien al concepto de “establecimiento permanente” a efectos del IVA.

La nota introduce todavía más confusión en los operadores, ya que de cara al cumplimiento de las obligaciones formales que recaen en los contribuyentes y que vamos a analizar a continuación, diferencia claramente entre los contribuyentes no establecidos que cuenten con un NIF admitido por la AEAT para la realización de gestiones tributarias y aquellos otros contribuyentes no establecidos que carezcan de este NIF.

En el primer caso, esto es, el caso de los contribuyentes no establecidos que cuenten con NIF otorgado por las autoridades fiscales para la realización de gestiones tributarias, la Subdirección General de Gestión e Intervención de Impuestos Especiales señala que, si bien estos contribuyentes estarán obligados a nombrar a un representante a efectos del impuesto, el representante debería de utilizar el NIF y el Código del Impuesto del Plástico (en adelante, CIP) otorgado al contribuyente.

Ahora bien, en los casos de contribuyentes no establecidos que no cuenten con NIF otorgado por las autoridades fiscales para la realización de gestiones tributarias, para el cumplimiento de las obligaciones derivadas del impuesto el representante debe emplear su NIF y CIP. Por lo tanto, en estos casos, el representante deviene, *de facto*, sujeto pasivo en calidad de

9 [https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/Sede/Tema/II\\_especiales/envases\\_plasticos/Ayuda/Notaplastico.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/II_especiales/envases_plasticos/Ayuda/Notaplastico.pdf)

sustituto del contribuyente en tanto en cuanto la declaración a presentar por este concepto se hará bajo su NIF y CIP.

Prueba de ellos son los recargos por presentación extemporánea que ha venido girando la AEAT en estos casos ya que los mismos se han girado a nombre de los representantes y no de los sujetos pasivos con independencia de que el régimen de responsabilidad esté recogido claramente en los artículos de la LGT.

Llegados a este punto es menester señalar que, en materia de impuestos especiales, el artículo 8.3 de la LIIEE establece que serán sujetos pasivos en calidad de sustitutos del contribuyente los representantes fiscales. Ahora bien, el artículo 76 de la Ley 7/2022 no recoge esta posibilidad de forma que, con esta interpretación, la AEAT está estableciendo una nueva figura de contribuyente que no está contemplada en la norma y que, por lo tanto, constituye una clara extralimitación.

La figura del representante a efectos de este impuesto ha sido una figura cuestionada desde el principio, toda vez que, a efectos prácticos, en aquellos casos en los que se trate de contribuyentes no establecidos que carecen de NIF, no estamos hablando de un régimen de responsabilidad tal y como se regula en los artículos 41, 42 y 43 de la LGT, sino que, en la práctica, estamos hablando de un sustituto del contribuyente.

Con fecha 17 de marzo de 2023, la DGT evacuó una resolución a consulta vinculante con número de referencia V0681-23 en donde se aclara el régimen de responsabilidad del representante, en el caso de incumplimiento por parte del contribuyente de la no presentación del impuesto, de su impago o de cualquier otro incumplimiento o irregularidad cometida por la empresa obligada a liquidar y pagar el impuesto.

En ella, la DGT señala literalmente lo siguiente:

*<<[...] la Ley 7/2022, de 8 de abril, al margen de la infracción de la falta de inscripción en el registro territorial, no prevé ninguna responsabilidad especial del representante de un contribuyente no establecido en territorio español. Si debe señalarse que conforme a los artículos 41, 42 y 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), las actuaciones del representante podrían quedar incluidas en alguno de los supuestos de responsabilidad que en dichos artículos se regulan. [...]>>*

Por lo tanto, conforme a esta contestación a consulta vinculante, parece que el representante, con independencia de que el contribuyente tenga o no un NIF otorgado por las autoridades fiscales para la realización de gestiones, en ningún caso podría tener la consideración de contribuyente a efectos del impuesto, estando su régimen de responsabilidad regulado al amparo de lo previsto en los artículos 41 a 43 de la LGT.

Sin embargo, la realidad es muy diferente ya que, en tanto en cuanto como se ha expuesto previamente, la AEAT requiere que en los casos de contribuyentes no establecidos que carezcan de NIF, las declaraciones se presenten bajo el NIF del representante español, es evidente que no se está respetando por parte de la AEAT el criterio que emana de esta contestación a consulta vinculante. Es claro que, a efectos prácticos, estamos ante una extralimitación competencial toda vez que la AEAT no tiene competencia legislativa y no

puede instaurar la figura del sustituto del contribuyente *de facto*, prescindiendo a estos efectos del principio de legalidad que rige en materia tributaria.

Por último, es menester señalar que la obligación de nombramiento de representante a efectos del IEPNR afecta también a los importadores no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, y ello, con independencia de que dichos importadores estén establecidos en otros EM.

En este sentido, desde el punto de vista aduanero, la norma permite la posibilidad de que los operadores establecidos en otros EM puedan llevar a cabo operaciones de importación en el territorio de aplicación del impuesto, en cuyo caso, dichos operadores deberán tener un número de identificación fiscal otorgado por las autoridades fiscales españolas, que deberá ser vinculado al EORI originalmente otorgado por las autoridades aduaneras del EM donde esté establecido el importador.

En tanto que contribuyentes no establecidos, lo cierto es que conforme a lo previsto en el artículo 82. 7 de la Ley 7/2022, estos importadores estarán obligados a nombrar a un representante a efectos del impuesto. Este criterio ha sido confirmado por la DGT en su resolución a consulta vinculante de fecha 24 de febrero de 2023 con número de referencia V0429-223, en donde señala que la autorización de despacho otorgada a un representante aduanero no reemplaza la obligación de nombrar a un representante fiscal al amparo de lo previsto en el artículo 82.7 de la Ley 7/2022.

La realidad es que dicha representación carece por completo de virtualidad práctica en tanto en cuanto, en todos estos casos, la liquidación de la deuda aduanera junto con los restantes impuestos que pudieran devengarse con motivo de la importación de los bienes, será emitida a nombre del importador y será garantizada, por regla general, contra la garantía de levante otorgada por el representante aduanero.

De esta forma, en aquellos casos en los que no se proceda al pago de la deuda aduanera y de los impuestos devengados como consecuencia de la importación, la Aduana procederá a ejecutar el importe trabado en concepto de garantía de levante, siendo así que, *de facto*, el representante aduanero deviene responsable del pago del IEPNR a la importación, con independencia de que no tenga la consideración de representante a efectos del impuesto.

Por lo tanto, salvo que se modifique la actual redacción, limitando la obligación de nombrar a un representante a efectos del impuesto a los sujetos pasivos obligados a presentar el modelo de autoliquidación del impuesto (modelo 592), entendemos que los importadores no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto estarán obligados a nombrar a un representante a efectos del impuesto ya que, de lo contrario, este comportamiento podría ser constitutivo de una infracción tributaria conforme a lo previsto en el artículo 83.2.b) de la Ley 7/2022, dando lugar a la imposición de una multa pecuniaria fija de 1.000 euros (artículo 83.3.a) de la Ley 7/2022).

## **7. La base imponible del impuesto**

El artículo 77 establece que la base imponible del impuesto está constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman

parte del ámbito objetivo del impuesto. Por lo tanto, solo está sujeto al impuesto el contenido en plástico no reciclado, quedando no sujeto el contenido en plástico reciclado.

Como ya señalamos con anterioridad cuando analizábamos el concepto “plástico”, el hecho de que el impuesto grave únicamente el plástico no reciclado, sin tener en cuenta que la existencia de bioplásticos plantea serias dudas en cuanto a su finalidad medioambiental.

Esta regla de determinación de base imponible que, *a priori*, parece simple, plantea numerosos problemas dado que la gran mayoría de los productos sujetos al impuesto suelen tener una composición mixta, ya sea en atención al tipo de plástico utilizado o bien a los materiales que se utilizan en la fabricación de los envases en cuestión.

En todos estos casos, si bien la norma no dice nada al respecto, será necesario determinar la cantidad de plástico no reciclado de los productos sujetos al impuesto, así como el porcentaje de plástico reciclado (ver resolución a consulta vinculante V0676-23, de fecha 17 de marzo de 2023), y para ello, la norma establece la necesidad de contar con la correspondiente certificación emitida por una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado» o las normas que las sustituyan. En el supuesto de plástico reciclado químicamente, dicha cantidad se acreditará mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos.

Cabe destacar que la Disposición transitoria décima establece un período transitorio y permite que durante los primeros 12 meses siguientes a la aplicación del impuesto, se pueda acreditar la cantidad de plástico no reciclado contenida en los productos sujetos al impuesto mediante una declaración responsable firmada por el fabricante.

La exigencia de este tipo de certificaciones plantea problemas a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre todo en los supuestos de adquisiciones intracomunitarias y de importaciones, ya que la norma no aclara quien es la entidad verificadora competente.

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 y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 339/93, 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 podemos olvidar que estamos ante un impuesto nacional no armonizado a nivel de la UE por lo que la norma no resulta de aplicación más allá de nuestras fronteras. Esto implica que, a efectos prácticos, los fabricantes y/o proveedores de los productos sujetos al impuesto extranjeros no estén obligados a facilitar la correspondiente certificación a los adquirentes intracomunitarios y, mucho menos, a los importadores. De esta forma, la obtención de este tipo de certificaciones se convierte en un problema comercial para el sujeto pasivo siendo en la práctica muy difícil, por no decir imposible, su obtención y ello como consecuencia



de la existencia de estructuras de suministro complejas en donde el propio sujeto pasivo ni siquiera es capaz de identificar al fabricante del producto sujeto al impuesto.

Así, en los supuestos de cadenas de suministros internacionales complejas en donde el proveedor no es el fabricante del producto sino un mero distribuidor, el legislador obliga al sujeto pasivo a contar con una certificación emitida al amparo de la UNE-EN 15343:2008 que, en rasgos generales, es una norma de calidad que se analiza los siguientes aspectos:

- Control del material de entrada.
- Control del proceso de producción de reciclado.
- Características de los plásticos reciclados.
- Trazabilidad de los procedimientos.
- Evaluación de la calidad.
- Cálculo de contenido de reciclado.

Todos estos aspectos se refieren claramente al proceso de fabricación de los productos sujetos al impuesto, entendido este como su proceso de elaboración. Por lo tanto, la certificación supone ir al origen del producto sujeto al impuesto y evaluar todos estos aspectos y en concreto, todos los procedimientos y procesos de los fabricantes teniendo en cuenta la definición de “fabricante” que hemos expuesto previamente.

En ausencia de esta certificación, el sujeto pasivo se verá obligado a liquidar el impuesto por la totalidad de plástico contenido en los productos sujetos al impuesto y ello, con independencia de la composición del producto.

En el caso de las importaciones, las autoridades aduaneras han establecido un mecanismo de cara a declarar, en los documentos de importación un código específico cuando se trate de productos sujetos al impuesto de contenido mixto. De esta forma, en el momento de presentar la declaración de importación, el sujeto pasivo informará a las autoridades aduaneras de la existencia de una certificación siendo así que en aquellos casos en los que no cuenta con dicha certificación, el importador se verá obligado a liquidar el impuesto por la totalidad del plástico.

En el caso de las importaciones la dificultad es todavía mayor ya que el legislador, no ha tenido en cuenta que la UNE-EN 15343:2008 no es aplicable en todos los países y que existen determinados países que, a nivel interno, no permiten la realización de auditorías para acreditar el cumplimiento de estándares internacionales no aplicables a nivel nacional, lo cual, hace inviable la obtención de este tipo de certificación.

En lo que se refiere a las certificaciones, el legislador no ha aclarado la periodicidad de este tipo de certificaciones ni el hecho de que dicha certificación tenga que ser emitida previa a la realización del hecho imponible. A este respecto, nos remitimos a la resolución a consulta vinculante emitida por la DGT el pasado 17 de marzo de 2023, con número de referencia

V0676-23, en donde la DGT señala lo siguiente: <<[...] la Ley no establece periodicidad alguna para la emisión de las certificaciones emitidas al amparo de la Norma UNE-EN 15343:2008. [...]>>

En esta misma resolución a consulta vinculante la DGT se pronuncia acerca del contenido de las certificaciones y dice así:

*<<[...] las certificaciones emitidas por una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado», deberán expresar no solo el porcentaje de plástico reciclado que contiene el producto, sino también la cantidad, en kilogramos, de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.*

*La entidad debidamente acreditada cometerá infracción tributaria grave en el caso de que consigne datos falsos o incorrectos en la certificación emitida al amparo de la Norma UNE-EN 15343:2008*

*Dicha infracción será grave y se sancionará conforme a lo establecido en la letra b) del apartado 3 de la Ley [...]>>*

Por lo tanto, conforme a este criterio, las certificaciones que sirven para acreditar el contenido de plástico reciclado a los efectos de cuantificar la base imponible del impuesto deberán expresar el contenido de plástico reciclado en términos porcentuales, así como en términos cuantitativos.

En cuanto al período transitorio que fija la norma, es menester señalar que, a diferencia de lo previsto en el artículo 77 de la Ley 7/2022, la disposición transitoria décima permite la utilización de una declaración responsable, si bien dicha declaración debe estar firmada por el fabricante del producto sujeto al impuesto.

Esto implica que en aquellos casos de estructuras de suministro complejas en donde el suministrador no sea el propio fabricante, vamos a encontrarnos con serias dificultades a la hora de contar con una declaración responsable emitida por el fabricante, debiendo transparentar toda la cadena de suministro.

Adicionalmente, el legislador no ha tenido en cuenta el hecho de que en determinados casos el fabricante sea asimismo el destinatario del envase, los denominados autoconsumos, en todos estos casos, ¿resultará admisible la autodeclaración por parte del fabricante?

Por último, es importante tener en cuenta que, a la hora de determinar la base imponible, la norma contempla los casos en los que se proceda a incorporar productos sujetos al impuesto a productos que formen parte del ámbito objetivo del impuesto por lo que previamente se hubiera devengado el impuesto.

En este caso concreto, la base imponible del impuesto vendrá determinada por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, incorporada a dichos productos. Sorprende

que, en estos casos, el legislador no exija ningún tipo de prueba o acreditación en cuanto al contenido en plástico no reciclado de los productos incorporados.

## 8. Tipo impositivo y cuota íntegra

El tipo impositivo del impuesto se regula en el artículo 78 de la Ley 7/2022 y se fija en 0,45 euros/ kilogramo de plástico no reciclado. Así, la cuota íntegra del impuesto será la cantidad resultante de aplicar el tipo impositivo a la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos sujetos al impuesto.

## 9. Deducciones

El hecho de que estemos ante un impuesto no armonizado implica la necesidad de crear un sistema de deducciones o de recuperación del impuesto para todos aquellos supuestos en los que productos sujetos al impuesto por los que se haya devengado el impuesto no vayan a ser finalmente consumidos en el territorio de aplicación del impuesto o, en su caso, destinados a uso sujeto.

Así, el artículo 80 de la Ley 7/2022 regula los supuestos de deducción aplicables a los sujetos pasivos que realicen adquisiciones intracomunitarias o bien operaciones sujetas al impuesto por el concepto fabricación.

A continuación, pasamos a detallar los supuestos que darán derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas por parte de los adquirentes intracomunitarios:

- Cuando los productos sujetos al impuesto por el concepto adquisición intracomunitaria hayan sido enviados por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto.
- Cuando los productos sujetos al impuesto por el concepto adquisición intracomunitaria, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición por parte del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.
- Cuando los productos sujetos al impuesto por el concepto adquisición intracomunitaria, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe de estos al adquirente.

Estos tres supuestos tienen una misma finalidad y es devolver el impuesto previamente devengado en aquellos casos en los que los productos sujetos al impuesto no hayan sido consumidos en su territorio de aplicación, ya sea porque han sido reexpedidos fuera del territorio de aplicación del impuesto, o bien porque han dejado de ser adecuados para su

utilización o son objeto de reincorporación en un nuevo proceso de fabricación. Llama la atención la redacción de este artículo que dice así:

<<[...] 1. En la autoliquidación correspondiente a cada periodo de liquidación en que se produzcan las circunstancias siguientes, y en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan, [...]>>

De conformidad con la literalidad de este artículo, cabría plantearse si la falta de inclusión de las cuotas objeto de deducción en el período en el que se producen las circunstancias que generan ese derecho, impediría su inclusión y, por lo tanto, su deducción, en períodos posteriores.

El legislador ha previsto la posibilidad de compensar en períodos posteriores importes que no pudieron ser objeto de compensación en el momento en que se generó el derecho a la deducción, y ello, como consecuencia de una cuota íntegra inferior al importe de las deducciones.

Ahora bien, el legislador no ha previsto el hecho de que, aun habiéndose generado las circunstancias que dan derecho a la deducción del impuesto, el sujeto pasivo opte por incluir dichas cuotas en su declaración liquidación del período y decida incluirlas en períodos posteriores. Atendiendo a la literalidad de la norma, esta no consignación de las cuotas en el período en que se generan implicaría, *de facto*, la pérdida del derecho a la deducción.

A nuestro juicio, el legislador debería de haber fijado un plazo para consignar las cuotas objeto de deducción y, en paralelo, una vez declaradas, un plazo para su compensación ya que todo especialista en materia de impuestos indirectos sabe que una cosa es el nacimiento del derecho a la deducción y otra muy diferente es el ejercicio de ese derecho. Y lo único que se ha regulado es el plazo para ejercer el derecho a su compensación.

### **9.1. Adquisiciones intracomunitarias de productos que posteriormente son expedidos fuera del territorio de aplicación del impuesto**

Este supuesto de deducción solo será aplicable respecto de aquellas expediciones de productos sujetos al impuesto por el concepto “adquisición intracomunitaria” cuando los productos sujetos al impuesto sean expedidos fuera del territorio de aplicación, en un período de liquidación distinto al período de devengo del impuesto ya que, en este último caso, será de aplicación la exención técnica recogida en el artículo 75.d) de la Ley 7/2022.

Este supuesto de deducción está sujeto al cumplimiento de dos requisitos:

- Por un lado, a la prueba, mediante cualquier medio admitido en derecho, de la salida de los bienes del territorio de aplicación del impuesto. En este punto nos remitimos a lo expuesto en el apartado 5.3 en cuanto a la prueba de la salida efectiva de los bienes del territorio de aplicación del impuesto.
- Por otro, a la acreditación del pago del impuesto, mediante el correspondiente documento acreditativo que no es otro que la autoliquidación en donde se haya

procedido a liquidar el impuesto a cuenta de la adquisición intracomunitaria originalmente devengada.

En consecuencia, la aplicación de este supuesto de deducción implica tener una plena trazabilidad de los movimientos de entrada y/o salida de los productos sujetos al impuesto de cara a acreditar en que autoliquidación se procedió a liquidar el impuesto. Dicha trazabilidad se podrá justificar en base a los registros de operaciones que tienen que llevar los adquirentes intracomunitarios y que pasaremos a explicar más adelante.

## **9.2. Adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al IEPNR que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos**

Este segundo supuesto permite la deducción de las cuotas del impuesto soportadas en relación con las adquisiciones intracomunitarias de productos que, con anterioridad a su primera entrega y/o puesta a disposición en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o bien hayan sido destruidos. Es el artículo que se utiliza de cara a recuperar el impuesto en el caso de mermas.

El problema que plantea esta redacción es que la norma no define qué se entiende por el hecho de que un producto sujeto al impuesto <<haya dejado de ser adecuado para su utilización>>, siendo así necesario acudir a lo previsto en el documento FAQ de preguntas frecuentes, y a la reciente doctrina de la DGT, para delimitar cuando un producto deja de ser adecuado para su utilización.

En la contestación a la pregunta nº 28, la AEAT señala lo siguiente:

*<<[...] El beneficio fiscal recogido en el artículo 80.1.b) de la Ley procede cuando los productos objeto del impuesto “hayan dejado de ser adecuados para su utilización o destruidos” como consecuencia de circunstancias extraordinarias, sin llegar a cumplir las funciones que estaban destinados a desempeñar hasta el final de su ciclo de vida, por ejemplo, porque el edificio donde están almacenados a la espera de su venta al adquirente se incendia. [...]>>*

Este ha sido también el criterio de la DGT, tal y como se desprende de su resolución a consulta vinculante de fecha 3 de febrero de 2023, con número de referencia V0125-23, en donde la DGT se limita a reproducir, literalmente, el párrafo previamente citado.

Recientemente se ha planteado una consulta en donde se solicita a la DGT que aclare el régimen aplicable a los casos en los que se adquiere un envase sujeto al impuesto por el concepto adquisición intracomunitaria destinado a la comercialización de productos del mar que, posteriormente, es devuelto junto con el producto principal por el adquirente local por motivos comerciales. En algunos casos, dichos envases

son objeto de destrucción junto con el producto principal debido a la superación de la fecha de consumo preferente.

En este caso, la DGT<sup>10</sup> considera que este supuesto no entraría dentro del supuesto previsto en el artículo 80.1.b) de la Ley 7/2022 y ello en base a los siguientes argumentos:

*<<[...] A la vista de lo anteriormente expuesto, el supuesto planteado no dará lugar a la aplicación de la deducción recogida en la letra b) del artículo 80.1 de la Ley puesto que los envases no son devueltos por el cliente para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación. Tampoco será de aplicación lo dispuesto en la letra c) puesto que los envases previamente a su destrucción han sido objeto de entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto. [...]>>*

Con independencia de que entendemos que esta resolución es incorrecta, en tanto en cuanto la letra b) del artículo 80.1 de la Ley 7/2022 se refiere a los casos en los que el producto sujeto al impuesto ha dejado de ser adecuado para el uso previsto, entendemos que, en este caso, no procedería la deducción del impuesto ya que el envase en sí cumplió su función y ello con independencia de que, posteriormente, debido a la normativa aplicable en materia de consumo, dicho envase sea objeto de destrucción.

### **9.3. Adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al IEPNR que, tras su entrega o puesta a disposición, sean devueltos por el adquirente para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación**

Este último supuesto de deducción recogido en la norma se aplica a las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al impuesto por los que ya se ha devengado el impuesto y que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, son objeto de devolución para su destrucción o bien para su reincorporación al proceso productivo. En estos casos la norma exige que exista una devolución previa del importe al adquirente que realiza la devolución. Por lo tanto, la aplicación de este supuesto de deducción está sujeto a la concurrencia de una serie de circunstancias:

- En primer lugar, que la adquisición intracomunitaria del envase haya estado sujeta al pago del impuesto;
- En segundo lugar, que el producto sujeto al impuesto ya haya sido puesto a disposición del cliente; y, por último,
- Que se haya procedido al reintegro de importe pagado por el adquirente.

La norma no dice nada respecto de la forma de acreditar el reintegro del importe pagado al adquirente, si bien entendemos que dicho reintegro podrá acreditarse mediante la

<sup>10</sup> Ver resolución a consulta vinculante V0654-23, de fecha 17 de marzo de 2023.

emisión de la correspondiente factura rectificativa anulando la operación de venta y/o suministro.

#### **9.4. Deducción aplicable por los fabricantes de productos sujetos al IEPNR que, tras su entrega o puesta a disposición, sean devueltos por el adquirente para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación**

Esta deducción es idéntica a la que hemos visto en el caso anterior, si bien se aplica a los fabricantes que hayan repercutido el impuesto en la primera venta o entrega de los productos sujetos al impuesto. Por lo tanto, los requisitos para su aplicación serían muy similares ya que:

- En primer lugar, será necesario que la operación de fabricación haya estado sujeta al pago del impuesto;
- En segundo lugar, que el producto sujeto al impuesto ya haya sido objeto de primera entrega; y, por último,
- Que el fabricante haya procedido al reintegro de importe previamente abonado por el adquirente.

En este caso, serán los fabricantes quienes podrán solicitar la recuperación del impuesto y no los adquirentes quienes podrán recuperar el coste del impuesto como consecuencia de la devolución de los productos sujetos al impuesto al fabricante.

La norma condiciona el derecho a la deducción a la prueba del reintegro de los importes previamente abonados por el adquirente y no dice nada en cuanto a los medios de prueba de cara a acreditar dicho reintegro. No obstante, entendemos que sería de aplicación el mismo criterio que hemos expuesto anteriormente.

En este sentido se ha pronunciado la DGT en su resolución a consulta vinculante de fecha 7 de marzo de 2023 y número de referencia V0536-23, al señalar lo siguiente:

*<<[...] Del precepto transcrito se sigue que este supuesto de deducción requiere que los envases se devuelvan al contribuyente que fabricó los mismos, que dichos productos sean destruidos o reincorporados al proceso de producción, y que se reembolse al consultante el precio que este hubiera satisfecho a la entidad proveedora. En la medida que se acrediten los extremos anteriores, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, la deducción será de aplicación, en sede del fabricante de los envases. [...]>>*

La redacción de este supuesto específico de deducción implica que, en puridad, no resulta de aplicación la deducción del impuesto cuando el adquirente de los productos sujetos al impuesto proceda a su entrega o venta a un tercero, para su posterior destrucción o reincorporación a un proceso de fabricación, toda vez que no se trata de un supuesto de devolución propiamente dicho, siendo así que el fabricante no podrá

acreditar el reintegro del importe previamente abonado por no existir una transacción de venta previa.

Esto sucede, por ejemplo, en los casos en los que se procede a la venta o enajenación de los productos sujetos al impuesto a una planta de reciclado de envases. En teoría, si bien dicha planta debería tener la consideración de fabricante a efectos del IEPNR, dado que se trata de un supuesto de devolución al fabricante original, no cabrá la recuperación del impuesto.

Una vez más, la imposibilidad de poder recuperar el impuesto en estos casos nos lleva a poner en duda la finalidad medioambiental de este impuesto. Esta redacción desincentiva la venta de este tipo de envases a entidades recicladoras, en tanto en cuanto, desde el punto de vista del IEPNR, no se permite la recuperación del impuesto soportado en la adquisición de los productos sujetos al impuesto en aquellos casos en los que dichos productos van destinados a una planta recicladora.

## 10. Devoluciones

Junto con el esquema de deducciones que, como hemos visto, resulta aplicable solo a los sujetos pasivos que están obligados a presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto, modelo 592, esto es, a los fabricantes y/o adquirentes intracomunitarios, la norma contempla un régimen de devoluciones para los importadores y para todos aquellos que tengan la consideración de adquirentes que no ostenten la condición de contribuyentes del impuesto.

Por regla general, tanto para los importadores como para los adquirentes que no tengan la condición de contribuyentes, este esquema de devolución se instrumenta mediante la presentación de un determinado modelo de solicitud de devolución, en concreto el modelo A 22, a presentar con carácter trimestral, dentro de los 20 días siguientes a la finalización del período trimestral.

A diferencia de lo que ocurre en el caso de las adquisiciones intracomunitarias, la norma prevé que, a la solicitud de devolución, haya que adjuntar los justificantes que acrediten la concurrencia de un supuesto de devolución, así como el pago del impuesto<sup>11</sup>.

Así, el artículo 81.2 de la Ley 7/2022 establece que la efectividad de las devoluciones quedará condicionada a que la existencia de los hechos enumerados en las mismas pueda ser probada por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto.

Por el contrario, en el caso de las deducciones aplicables por el concepto adquisición intracomunitaria, la norma solo prevé la necesidad de poder acreditar la concurrencia de las

---

11 Ver artículos 3.2 de la Orden HPF/1314/2022, de 28 de diciembre



circunstancias que originen el derecho de la deducción, pero en modo alguno la aportación de los correspondientes justificantes.

El problema reside en la forma de acreditar el pago efectivo del impuesto por parte de los adquirentes que no tengan la consideración de contribuyentes del impuesto ya que, en el caso de los importadores, en tanto en cuanto el impuesto se liquida junto con la deuda aduanera, entendemos que el justificante de pago sería en el propio modelo 031.

En los restantes casos, esto es cuando el adquirente que no tenga la consideración de contribuyente solicite la devolución del impuesto, el legislador no ha previsto la forma de acreditar el pago del impuesto por parte del contribuyente, por lo que rige el principio de libertad de prueba tal y como lo ha confirmado la DGT en su contestación a consulta vinculante de fecha 17 de marzo de 2023, con número de referencia V0653-23, en donde, literalmente señala lo siguiente:

*<<[...] Por consiguiente, la consultante podrá solicitar la devolución del impuesto siempre que acredite por cualquier medio de prueba admisible en derecho que los envases han sido enviados por el fuera del territorio de aplicación del impuesto y que este fue satisfecho por el contribuyente. [...]>>*

No obstante lo anterior, recientemente en su resolución a consulta vinculante de fecha 17 de marzo de 2023, con número de referencia V0665-23, la DGT ha puntualizado que a los efectos de poder acreditar el pago efectivo del impuesto por parte del contribuyente se podrán aportar las facturas de compra o bien los certificados a los que se refiere el artículo 82.9 de la Ley 7/2022.

En cuanto a la forma de tramitar la solicitud de devolución, es importante señalar que de conformidad con lo previsto en la OM esta solicitud de devolución deberá hacerse mediante la presentación de un modelo de autoliquidación, modelo A22, *<<[...] 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. [...]>>*<sup>12</sup>

Esta redacción es muy similar a la que hemos analizado previamente respecto de las deducciones por parte de los adquirentes intracomunitarios ya que se establece un plazo, a contar desde la fecha de finalización del trimestre *<<[...] en que se produzcan los hechos [...]>>*.

En consecuencia, hemos de plantearnos si, de acuerdo con el tenor literal de la norma, el mero hecho de no presentar la solicitud de devolución dentro del plazo mencionado anteriormente, esto es, dentro de los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se produzcan los hechos implica, automáticamente, la imposibilidad de solicitar, en un período posterior, la recuperación de estas cuotas.

Sentado lo anterior, a continuación, pasamos a analizar los supuestos específicos de devolución

<sup>12</sup> Ver artículo 3.3 de la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre.

## 10.1 Devoluciones aplicables a los importadores

En cuanto a los supuestos de devolución previstos para los importadores, serían los siguientes:

- Productos importados sujetos al impuesto que son posteriormente enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el importador o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto;
- Productos importados sujetos al impuesto que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos; y, finalmente,
- Productos importados y sujetos al impuesto que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe al adquirente.

Estos tres casos son idénticos a los que se han analizado previamente respecto de las adquisiciones intracomunitarias con la diferencia de que estamos ante un esquema de devolución y no deducción por compensación.

Recordemos que los importadores no establecidos están obligados a nombrar un representante a los efectos de este impuesto. Por lo tanto, aunque la norma no diga nada al respecto, hemos de entender que, en estos casos, será el representante quien presente el modelo de solicitud de devolución (modelo A22). En cuanto al régimen de responsabilidad que asume el representante a la hora de presentar esta declaración en nombre propio, pero por cuenta del importador no establecido, nos remitimos en este punto a lo expuesto en el apartado 6.

### **10.1.1. Importación de productos sujetos al impuesto que, posteriormente, son enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el importador o por un tercero en su nombre o por su cuenta**

En estos casos, el motivo fundamental que justifica la devolución del impuesto es que el producto en cuestión no va a ser objeto de consumo en el territorio de aplicación del impuesto. El supuesto más típico será lo que en jerga aduanera conocemos como el despacho a libre práctica (régimen 42.00), en donde se procede a importar un producto que va a ser objeto de una entrega intracomunitaria subsiguiente.

A diferencia de lo que ocurre con las adquisiciones intracomunitarias en donde el legislador ha previsto una exención técnica aplicable a las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al impuesto que, dentro del mismo período

de liquidación, son expedidos fuera del territorio de aplicación del impuesto, en este caso, el legislador no ha previsto este tipo de operaciones.

Es por ello por lo que a efectos del IEPNR el despacho a libre práctica comúnmente conocido como régimen 42.00 va a implicar un coste para el importador toda vez que se verá forzado a ingresar el impuesto en el momento de realizar la correspondiente importación y, posteriormente, podrá solicitar su devolución, si bien con carácter trimestral.

Llegados a este punto queremos informar al lector de que, por regla general, el régimen 42.00 es un régimen simplificado que, a efectos del IVA, evita el registro del importador, en la medida que será el representante fiscal puntual y no el importador no establecido, quien declare la entrega intracomunitaria exenta en su modelo de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

El hecho de que la norma no contemple una simplificación equivalente a efectos del IEPNR implica, por un lado, la necesidad de que, como se ha visto previamente, el importador no residente esté obligado a nombrar un representante a efectos del IEPNR y, por otro, un coste financiero derivado de la diferencia temporal entre la fecha de pago del IEPNR a la importación y su posterior recuperación.

Respecto de la forma de acreditar la salida efectiva de los bienes sujetos al impuesto del territorio de aplicación, se ha cuestionado si la carta de porte del Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera (CMR) sirve como prueba a estos efectos.

Así, en su resolución a consulta vinculante de fecha 24 de febrero de 2023 con número de referencia V0432-23, la DGT confirma que el CMR sirve como documento de prueba ya que la norma no establece ningún método de prueba tasado de cara a acreditar el cumplimiento de las condiciones previstas en los supuestos de devolución, siendo así que rige el principio de libertad de prueba.

#### **10.1.2. Productos importados sujetos al impuesto que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos**

En este punto nos remitimos a todo lo expuesto en el apartado 9.2 de este artículo con la diferencia de que, en estos casos, estamos ante un supuesto de devolución siendo el procedimiento de recuperación del impuesto el previsto en el artículo 81 de la Ley 7/2022.

### **10.1.3. Productos importados sujetos al impuesto que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe al adquirente**

En este punto nos remitimos a todo lo expuesto en el apartado 9.3 de este artículo con la diferencia de que, en estos casos, estamos ante un supuesto de devolución siendo el procedimiento de recuperación del impuesto el previsto en el artículo 81 de la Ley 7/2022.

Por otro lado, existe un supuesto no recogido en la norma, para aquellos casos en los que se acredite, con posterioridad al devengo y pago del impuesto, que un producto inicialmente sujeto al impuesto no estaba sujeto al pago del impuesto. Este caso ha sido objeto de estudio por la DGT en su contestación a consulta vinculante V0540-23 de fecha 7 de marzo de 2023. En ella la DGT afirma que, a pesar de que la Ley 7/2022 reguladora del IEPNR no recoge tal posibilidad entre los supuestos de devolución, serán de aplicación las reglas generales de devolución de ingresos indebidos establecidos en la LGT.

Este mismo criterio es el que emana de la contestación a consulta vinculante CV1086- 23, de fecha 28 de abril de 2023 en la que se analiza el pago anticipado por la compra de unos envases que, finalmente, no se perfecciona. En estos casos, la DGT considera que se trata de una repercusión indebida del impuesto y por lo tanto, que la devolución del impuesto debe de instarse mediante el inicio de un procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos.

## **10.2.Devoluciones aplicables a los adquirentes que no tengan la consideración de contribuyentes del impuesto**

De acuerdo con lo previsto en el artículo 81, los supuestos en los que se podría proceder a la recuperación del impuesto por parte de aquellos adquirentes que no tengan la consideración de contribuyentes del impuesto serían los siguientes:

- Cuando los productos sujetos al impuesto sean expedidos fuera del territorio de aplicación del impuesto por el adquirente o por un tercero que actúe por cuenta de él.
- Cuando se acredite que el destino de los productos sujetos al impuesto 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, o el de la obtención de envases para tales usos o el de permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los envases para medicamentos,

productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario.

- Cuando se acredite que, tratándose de productos sujetos al impuesto, tras la realización de alguna modificación, pueden ser reutilizados.
- En el caso de los productos de plásticos semielaborados, cuando dichos productos vayan a ser destinados a la obtención de los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.
- Cuando se trate de productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables y los mismos no vayan a ser utilizados en dichos usos.

Es claro que los tres primeros supuestos están en línea con los supuestos de devolución/ compensación analizados previamente para los casos de adquisiciones intracomunitarias y/o importaciones. Son, por tanto, supuestos de devolución de carácter finalista que tienen en cuenta el uso o destino de los productos sujetos al impuesto, así como la condición sobrevenida de producto reutilizable.

Ahora bien, lo que plantea más dudas son los dos otros supuestos ya que tal y como ha confirmado la DGT, dichos supuestos son los que darían lugar a la devolución del impuesto por el concepto merma.

Llama poderosamente la atención el hecho de que, si bien en los casos de compras de productos sujetos al impuesto, la normativa contempla la posibilidad de recuperar el impuesto por las mermas generadas, dicha posibilidad no existe en aquellos casos en los que el impuesto se haya devengado con motivo de una adquisición intracomunitaria o en su caso, una importación sujeta y no exenta.

La recuperación del impuesto soportado en las mermas no es una cuestión baladí, si tenemos en cuenta que en los casos de productos semielaborados del plástico y destinados a la fabricación de envases de un único uso o cualquier otro producto que forma parte del ámbito objetivo del impuesto, solo se podrá recuperar el impuesto cuando dicho producto de plástico semielaborado sea adquirido a un proveedor local.

En los casos en los que ese producto de plástico semielaborado sea adquirido a un proveedor de la UE o bien a un proveedor de fuera de la UE, no cabrá recuperar el importe del impuesto abonado por el concepto merma y ello con independencia de que dicha merma no se destine a la fabricación de los productos sujetos al impuesto.

Llegados a este punto, es evidente que el legislador ha pretendido favorecer el régimen aplicable a los supuestos de devolución en aquellos casos de productos del plástico semielaborados sujetos al impuesto de origen nacional en detrimento de los de origen extranjero.

Por lo tanto, en aquellos casos en los que los adquirentes de productos semielaborados sujetos al impuesto destinen dichos productos a la elaboración de envases y se generen mermas de producto en ese proceso de elaboración, el adquirente que no tenga la consideración de contribuyente del impuesto podrá recuperar el mismo, sujeto a la

acreditación de los hechos que generan el derecho a la devolución y a la acreditación previa del pago del impuesto. En este punto nos remitimos a lo expuesto previamente en cuanto a la acreditación del pago del impuesto.

Este criterio ha sido confirmado por la DGT en su resolución a consulta vinculante de fecha 22 de febrero de 2023 y con número de referencia V0397-23, así como en su resolución a consulta vinculante de fecha 17 de marzo de 2023 y con número de referencia V0655-23.

## 11. Exacción del impuesto

Si bien el impuesto se aplica en todo el territorio nacional, incluyendo a estos efectos Canarias, Ceuta y Melilla, es importante señalar que el mismo tiene una regulación propia en el ámbito de la Comunidad Foral Navarra y en los tres territorios Forales que conforman el País Vasco.

Así, en el caso de Navarra, con fecha 3 de abril de 2023, se introduce un nuevo artículo 35. Bis en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre por la que se prueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral Navarra conforme al cual se establece que la exacción de este impuesto estará sujeta a las normas sustantivas y forales establecidas por el Estado, si bien, la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso que deberán, al menos, contener los mismos datos que en Territorio Común, fijándose a estos efectos los mismos plazos en cuanto a los períodos de liquidación.

A efectos de la exacción del impuesto se fijan los siguientes criterios de conexión:

- En los supuestos de fabricación, será competente para la exacción del impuesto la Administración del territorio donde radiquen los establecimientos en los que se desarrolle la actividad;
- En los supuestos de adquisición intracomunitaria de productos sujetos al impuesto, la exacción corresponderá a la Administración del territorio en el que se encuentre el domicilio fiscal del contribuyente. Cuando las adquisiciones intracomunitarias se realicen

por un contribuyente no establecido, la exacción corresponderá a la Administración del territorio donde radique el domicilio fiscal de su representante.

- Por último, en los casos de introducción irregular, la exacción corresponderá a la Administración del territorio en el que se encuentren los mismos en el momento en que se constate la introducción irregular.

Llama la atención el hecho de que este artículo 35.bis no ha regulado la exacción del impuesto en los casos de importaciones. A tal fin, habrá que acudir a lo previsto en el artículo 3.1 del Concierto conforme al cual:

*<<[...] 1. Corresponderá, en todo caso, al Estado la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. [...]>>*

Si nos detenemos en la literalidad de la norma, es claro que este artículo no incluye la exacción del IEPNR con motivo de la importación toda vez que únicamente menciona el IVA y los IIEE y el IEPRN por definición, no es un derecho de importación ya que este tipo de derechos está recogido en la normativa aduanera y tampoco es un impuesto especial.

Esto implica que, a día de hoy, no sabemos quien es competente para la gestión, liquidación, recaudación y comprobación/ inspección y revisión del IEPNR a la importación. Esta cuestión no es baladí, ya que de acuerdo con el artículo 35.bis del Convenio, las devoluciones serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita.

De forma que, en aquellos casos en los que el importador haya ingresado el IEPNR a la importación a la Administración del Estado, entendemos que procederá instar la devolución del impuesto a través del modelo A22 ante dicha Administración.

Ahora bien, en los casos en los que se proceda a instar la devolución del impuesto por parte de un adquirente que no tenga la consideración de contribuyente del impuesto, la norma señala que cuando no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución.

Conforme a esta redacción puede darse el caso de que un operador domiciliado en la Comunidad Foral de Navarra y que tenga la condición de importador y/o adquirente de productos sujetos al impuesto, se vea obligado a presentar un modelo A22 ante la Administración del Estado con el fin de recuperar el impuesto soportado a la importación y un modelo A22 ante la Hacienda Foral, con el fin de recuperar el impuesto soportado con motivo de las compras de productos sujetos al impuesto respecto de las que no tenga la consideración de contribuyente del impuesto.

Es importante tener en cuenta que este impuesto ha sido aprobado mediante Ley Foral 14/2023, de 5 de abril, con fecha de entrada en vigor 1 de enero de 2023, siendo así que, hasta ese momento, en tanto en cuanto no existía normativa reguladora al respecto, no

era posible liquidar y pagar el impuesto en Navarra. En este sentido, hemos de acudir a la Disposición Transitoria Séptima del Convenio conforme a la cual:

*<<[...] Las cantidades liquidadas y contraídas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley por la que se modifica el Convenio Económico incorporando la convención de los nuevos tributos, relativas a situaciones que hubieran correspondido a la Comunidad Foral de haber estado convenidos los tributos a que se refiere la presente disposición, y que se ingresen con posterioridad a la mencionada fecha, corresponderán en su integridad a la Comunidad Foral [...]>>*

De acuerdo con esta Disposición Transitoria Séptima entendemos que en el caso del IEPNR habría que regularizar la situación de los contribuyentes obligados al pago del IEPNR respecto de los períodos previos a la fecha de publicación de la Ley Foral 14/2023.

A nuestro juicio, estos deberían presentar los correspondientes modelos de autoliquidación forales, modelo 592, por los períodos mensuales devengados entre el 1 de enero y el 5 abril de 2023, debiendo ingresar el impuesto en su totalidad en la Comunidad Foral, conforme a los puntos de conexión previamente indicados. Es menester señalar que, a la fecha de redacción de esta obra, no se ha publicado ninguna Orden Foral aprobando el correspondiente modelo 592 o en su caso, el modelo A22.

Esta misma redacción es la que se recoge en el artículo 33.bis de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco que fue objeto de modificación el pasado 3 de abril mediante Ley 9/2023, planteándose el mismo problema en relación con el IEPNR a la importación ya que la redacción del artículo 5 del Concierto solo contempla los impuestos especiales y el IVA, dejando fuera el IEPNR. A estos efectos son trasladables los comentarios previamente realizados en relación con Convenio.

En estos casos, habrá que atender al desarrollo de la normativa que hagan cada uno de los tres Territorios Forales.

Así, en el caso de Álava, se aprueba la Orden Foral 254/2023, de 18 de abril introduce los modelos 592 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables Autoliquidación», A22 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, Solicitud de devolución», 592C «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables Contabilidad de existencias» y 592R «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Libro registro de existencias», determinar la forma y procedimiento para su presentación y regular la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias.

En el caso de la solicitud de devolución mediante la presentación del modelo A22 y a diferencia de lo que ocurre en Territorio Común, dicha solicitud podrá presentarse dentro de los 25 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se produzcan las circunstancias que motivan la solicitud, salvo que la presentación haya que



hacerla en el mes de enero, en cuyo caso dicho plazo de presentación de la solicitud de devolución vencerá el 31 de enero.

En el caso de Vizcaya, se aprueba la Orden Foral 127/2023, de 4 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, que introduce el modelo 592 “Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación” y el modelo A22 “Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución”, se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias.

Al igual que en el caso anterior, el plazo para presentar el modelo A22 es diferente que el previsto en Territorio Común de forma que podrá presentarse dentro de los 25 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se produzcan las circunstancias que motivan la solicitud, salvo que la presentación haya que hacerla en el mes de enero, en cuyo caso dicho plazo de presentación de la solicitud de devolución vencerá el 31 de enero.

Por último, en el caso de Guipúzcoa, se aprueba la Orden Foral 152/2023 que introduce el modelo 592 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación», se determina la forma y procedimiento para su presentación, así como la forma y procedimiento para la solicitud de devolución del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y se regulan la inscripción en el registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias.

Adicionalmente en Guipúzcoa se ha dictado el Decreto Foral Normativo 1/2023, de 9 de mayo, del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables que, en su Disposición Final Primera señala lo siguiente:

*<<[...] A partir de la entrada en vigor del presente decreto foral normativo, continuarán vigentes cuantas disposiciones se hayan dictado en el Territorio Histórico de Gipuzkoa para el desarrollo y aplicación del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y, en particular, la Orden Foral 152/2023, de 5 de abril, por la que se aprueba el modelo 592 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación», se determina la forma y procedimiento para su presentación, así como la forma y procedimiento para la solicitud de devolución del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y se regulan la inscripción en el registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias. [...]>>*

Conforme a esta Disposición Final Primera, queda claro que, con independencia de que la Orden Foral haya sido dictada con anterioridad a la aprobación del Decreto Foral Normativo 1/2023, de 9 de mayo, dicha Orden sigue en vigor en lo que se refiere a las cuestiones formales.

Es importante señalar que esta Orden Foral, si bien regula la forma y presentación del modelo 592 así como las obligaciones de registro y obtención del CIP y la forma de llevar la contabilidad, no contempla, a diferencia de lo que ocurre con la OM, un modelo específico

para instar la devolución del impuesto por parte de los importadores y de los adquirentes que no tengan a su vez la consideración de contribuyentes del impuesto.

En estos casos, en tanto en cuanto no existe un modelo concreto de solicitud de devolución, habrá que instar la solicitud de devolución mediante la presentación de un escrito de solicitud de devolución dentro de los plazos que marca la norma a través de la sede electrónica de la Hacienda Foral de Guipúzcoa. A estos efectos, el plazo de presentación de estos escritos será el expuesto previamente para Álava y Vizcaya.

## PARTE II

### De las obligaciones formales y los problemas que plantean

Tras analizar los elementos configuradores del impuesto, a continuación, vamos a desglosar las obligaciones formales tendientes a controlar el correcto funcionamiento del impuesto, no sin antes señalar que, con independencia de las enormes lagunas que tiene el impuesto, lo cierto es que el establecimiento de las obligaciones formales tal y como se encuentran reguladas en la actualidad supone una carga desproporcionada para el contribuyente, en atención a la finalidad que persiguen.

Es cierto que la Ley 7/2022 se aprobó en abril de 2022 y que, a partir de esa fecha, todos los contribuyentes conocían de la existencia de una serie de obligaciones fiscales si bien su contenido y desarrollo fue aprobado a través de la OM, en concreto, la OM por la que se aprueban el modelo 592 “Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación” y el modelo A22 “Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución”, se determinan la forma y procedimiento para su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias.

Recordemos a los lectores que esta OM fue publicada el pasado 30 de diciembre de 2022, esto es, dos días antes de la entrada en vigor del impuesto. Sobra decir que, evidentemente, dos días no son suficientes para llevar a cabo las adaptaciones necesarias que permitan a los operadores cumplir con las obligaciones derivadas de este nuevo impuesto sobre todo si tenemos en cuenta que el principal escollo al que se enfrentan los contribuyentes es precisamente la falta de datos en los sistemas de gestión financieros, lo que en la práctica impide el cumplimiento de sus obligaciones formales.

Es importante tener en cuenta que el 27 de diciembre de 2022 se aprobó el Real Decreto de envases y de residuos de envases. Este Real Decreto que derogaba la Ley de envases, tenía como principal objeto la adaptación de la normativa española de envases al nuevo régimen de responsabilidad ampliada del productor, fijando los mecanismos necesarios para incrementar la transparencia y el adecuado seguimiento y control de las obligaciones de los productores tanto en lo que respecta a la puesta en el mercado de productos como en lo que respecta a la gestión de sus residuos.

Así, hasta la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto, no existía ninguna normativa en España que obligase a los productores de los envases a registrar datos relativos a todo tipo de envases, estando restringida esta obligación única y exclusivamente a los envases domésticos de cualquier tipo de material, quedando expresamente excluidos los envases industriales, por ejemplo.

Si bien es cierto que este nuevo Real Decreto resulta de aplicación a todo tipo de envases y no solo a los envases de plástico de un único uso, lo deseable habría sido que, una vez asumida la obligación de información por parte de los productores de envases y habiéndose facilitado ya determinada información a la Dirección General de Calidad y Evaluación Ambiental del

Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, se procediese a implantar el impuesto.

Este planteamiento habría implicado un retraso en los objetivos de cumplimiento previstos en el PRR de forma que el legislador nacional, optó por aprobar, a marchas forzadas, la entrada en vigor de este nuevo impuesto sin tener en cuenta que, por su parte, el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico estaba trabajando a su vez en un nuevo modelo que permitiría tener plena trazabilidad de los datos relativos a este tipo de envases.

Lo cierto es que a día de hoy, nos encontramos con una serie de obligaciones fiscales de carácter formal que recaen sobre los contribuyentes del impuesto y que dichas obligaciones no están alineadas con las obligaciones que se recogen en el Real Decreto de envases y de residuos de envases.

Esta falta de armonización tiene un gran impacto para los operadores como consecuencia de la necesidad de contar con dos sistemas de contabilidad y/o trazabilidad diferentes: uno para el IEPNR y otro para todo lo relativo a la gestión de los envases, en aquellos casos en los que el operador tenga, a su vez, la consideración de “productor” del envase.

Esta vorágine de obligaciones, todas ellas conexas, es la prueba irrefutable de que estamos ante un impuesto inmaduro, con una gestión compleja que, como hemos dicho anteriormente, pone de manifiesto el gran desconocimiento del sector en esta materia y, por qué no decirlo, la falta de respeto hacia los contribuyentes que, sin rechistar, estamos asumiendo un incremento exponencial de la presión fiscal y de las cargas administrativas.

Hemos tenido que asistir a situaciones tan kafkianas como el hecho de que, hasta el 30 de diciembre de 2022, hemos tenido que trabajar con unos modelos de contabilidad recogidos en las presentaciones publicadas por la AEAT, en donde claramente se indicaba que se trataba de documentos no vinculantes sujetos a cambios.

Asimismo, se han publicado dos versiones distintas del documento de FAQ y hasta tres notas aclaratorias que pretendían esclarecer las distintas obligaciones a efectos del impuesto para fabricantes, adquirentes intracomunitarios, importadores y representantes de los contribuyentes no establecidos y que hoy, ya no aparecen publicadas en la web de la AEAT.

Toda esta marabunta de documentación no ha hecho sino introducir mayor inseguridad en los sujetos pasivos que, en ausencia de cualquier normativa de desarrollo, están sujetos a cambios de criterios continuos por parte de las autoridades fiscales.

Críticas aparte, en el ámbito de las obligaciones formales, hemos de diferenciar las obligaciones que se aplican a los contribuyentes del impuesto y aquellas que se aplican a todos aquellos que no tienen la consideración de contribuyentes del impuesto. Asistimos a una situación cuanto menos sorprendente en donde una norma de carácter fiscal impone obligaciones a las personas que no tienen la consideración de contribuyentes del impuesto.

## 1. Obligaciones que aplican a los fabricantes

En cuanto a las obligaciones aplicables a los fabricantes, estas pueden resumirse como sigue:

- En primer lugar, los fabricantes están obligados a instar el alta en el Registro de la Oficina Gestora de Impuestos especiales donde se encuentren ubicados todos y cada uno de los establecimientos en los que se va a llevar a cabo la actividad de fabricación, y solicita el CIP. Es importante señalar que en el caso de los fabricantes el CIP es por centro, por lo que un mismo NIF puede tener asignados varios CIP. Recordemos que la norma no define el concepto de “fabricante”. En este sentido, nos remitimos a nuestros comentarios previos.
- Por otra parte, los fabricantes están obligados a presentar los correspondientes modelos de autoliquidación, modelo 592, con carácter mensual o trimestral en atención a su período de liquidación a efectos del IVA. Dicho modelo de autoliquidación se presentará dentro de los 20 primeros días siguientes a la fecha finalización del período impositivo.
- Adicionalmente, los fabricantes estarán obligados a llevar una contabilidad de existencias siendo así que el 1 de enero del año 2023, dichos fabricantes tenían que registrar un asiento de alta con todos los productos sujetos al impuesto que obraban en sus instalaciones. Esta contabilidad es única por establecimiento no existiendo, a día de hoy, la opción de presentar una contabilidad única para todos los establecimientos.

Conforme a lo previsto en el artículo 82.4 de la Ley 7/2022, el cumplimiento de esta obligación se realizará mediante un sistema contable en soporte informático, a través de la sede electrónica de la AEAT, con el suministro electrónico de los asientos contables, dentro del mes siguiente a la fecha de finalización del período impositivo.

Ahora bien, se introduce un régimen transitorio de forma que, de acuerdo con la disposición transitoria segunda de la OM, apartado 1, los fabricantes obligados a llevanza de la contabilidad podrán realizar el suministro electrónico de los asientos correspondientes a los períodos de liquidación comprendidos en el primer semestre de 2023, dentro del mes de julio.

En este sentido, el modelo de contabilidad aplicable a los fabricantes es el que aparece recogido en el Anexo V de la Orden HFP/1314/2022.

- Desde el punto de vista de facturación, los fabricantes tendrán que repercutir el impuesto en la correspondiente factura, siendo así que de conformidad con lo previsto en el artículo

82.9 de la Ley 7/2022, en estos casos los fabricantes estarán obligados a hacer constar en la factura la siguiente información:

- El importe de las cuotas devengadas.
- La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.
- Si resulta de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual la venta o entrega resulta exenta.

Como consecuencia de esta nueva obligación de facturación, los fabricantes se han visto obligados a modificar sus actuales sistemas de facturación de cara a poder cumplir con los requisitos de facturación legalmente previstos.

Por último, nos remitimos a lo expuesto en cuanto a la figura del “fabricante” y la figura del “representante” en aquellos casos en los que el fabricante pudiese tener la consideración de sujeto pasivo no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. No obstante, esta posibilidad es teórica ya que, en atención a la interpretación de la DGT, entendemos que el “fabricante” en tanto que titular del establecimiento donde se lleva a cabo el proceso de elaboración de los productos sujetos al impuesto, será siempre un contribuyente establecido.

## 2. Obligaciones que aplican a los adquirentes intracomunitarios

En cuanto a las obligaciones a las que están sujetos los adquirentes intracomunitarios, estas serían las siguientes:

- En primer lugar, los adquirentes intracomunitarios estarán obligados a instar el alta en el Registro de la Oficina Gestora de Impuestos especiales donde radique su domicilio fiscal. Por lo tanto, a diferencia de lo que ocurre con los fabricantes, en el caso de los adquirentes intracomunitarios existirá un único CIP vinculado al NIF del contribuyente.

No obstante lo anterior, el artículo 5.2 de la OM señala que quedan exceptuados de la obligación de registro los adquirentes intracomunitarios cuyas adquisiciones de productos sujetos no excedan de 5 kilogramos en un mes natural.

A estos efectos, la norma establece que habrá que tener en cuenta las adquisiciones intracomunitarias ya realizadas, así como las que se prevean realizar en el mes en curso. Ahora bien, nada dice la norma de qué pasa una vez excedido ese peso por lo que entendemos que, desde el momento en que se exceda ese peso, será necesario instar el registro.

Es cuanto menos sorprendente que, tengamos una norma con rango de ley, en concreto el artículo 82.3 de la Ley 7/2022 que imponga una obligación de registro y que dicha

obligación de registro se vea modificada por una norma de rango inferior, esto es, por lo previsto en el artículo 5.2 de la OM.

Dicho esto, la norma no dice nada respecto de aquellos contribuyentes que realizan operaciones sujetas pero exentas por el concepto adquisiciones intracomunitarias.

En todos estos casos, dado el vacío legal, entendemos que los adquirentes intracomunitarios tendrán que registrarse, pues de lo contrario, podrían estar cometiendo una infracción tributaria al amparo de lo previsto en el artículo 83.2 de la Ley 7/2022, sancionable con una multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

- Por otra parte, los adquirentes intracomunitarios estarán obligados a presentar los correspondientes modelos de autoliquidación, modelo 592, con carácter mensual o trimestral en atención a su período de liquidación a efectos del IVA. Dicho modelo de autoliquidación se presentará dentro de los 20 primeros días siguientes a la fecha finalización del período impositivo.

La norma no dice nada respecto de aquellos sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones- liquidaciones a efectos de IVA y que, por lo tanto, técnicamente hablando no tienen período de liquidación a efectos del IVA. Esto sucederá respecto de todos aquellos adquirentes intracomunitarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

En todos estos casos si bien será el representante quien, a efectos del impuesto, presente las autoliquidaciones, no queda claro cuál es el período de liquidación ya que el mismo se basa en el período de liquidación del contribuyente y, en puridad, conforme a literalidad de la norma, el representante no tiene la consideración de contribuyente del impuesto.

Se ha planteado la necesidad de presentar el modelo de declaración-liquidación por parte de los adquirentes intracomunitarios cuando, como consecuencia de la realización de operaciones exentas, el resultado del modelo de declaración- liquidación sea cero. El problema es que la norma no contiene ningún tipo de eximente al respecto, salvo en los casos de la franquicia de los 5 kilos, por lo que nuestra recomendación es que, en estos casos, se presente un modelo a cero con el fin de evitar potenciales sanciones al respecto.

- Adicionalmente, los adquirentes intracomunitarios estarán obligados a llevar un registro de operaciones con efectos 1 de enero del año 2023, si bien en estos casos la primera anotación se corresponderá con la primera adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto.

A diferencia de lo que sucede con la contabilidad de existencias del fabricante, en el caso de los registros de operaciones a llevar por parte de los adquirentes intracomunitarios, se anotarán con carácter positivo, todas las adquisiciones intracomunitarias realizadas y con carácter negativo solo aquellas operaciones que dan derecho a la recuperación del impuesto previamente abonado.

Llegados a este punto, es importante tener en cuenta que muchas veces, cuando se trata de envases complejos compuestos de varias piezas, puede suceder que parte de las piezas que conforman el envase sean de origen comunitario y parte de origen nacional.

En estos casos, este modelo de registro de operaciones obliga a los sujetos pasivos a tener identificado el componente del producto en función de su origen, con el fin de tener una plena trazabilidad de este y poder recogerlo en el registro de operaciones y ello con independencia de que el operador tenga registrado ese envase como tal. Lo cierto es que el legislador no ha pensado que un envase podría estar compuesto de un envase adquirido de un proveedor comunitario, en cuyo caso dicha adquisición sería una adquisición intracomunitaria y de un tapón comprado a un fabricante local.

En estos casos, cuando se produzca la venta del producto final, dando lugar a una devolución del impuesto, ¿cómo sería el esquema de devolución?

Entendemos que de acuerdo con lo expuesto hasta el momento habría que solicitar la compensación por el importe del impuesto abonado originalmente por la adquisición intracomunitaria en el modelo de declaración- liquidación 592, consignando esta operación en el registro de operaciones y, la parte correspondiente al impuesto soportado en la compra de los tapones habrá que pedir su devolución por la vía de la presentación del modelo A22. Ahora bien, para el operador, el envase es único lo que genera un problema práctico de trazabilidad.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 7.2 de la OM, el formato del registro de operaciones de los adquirentes intracomunitarios seguirá lo previsto en el Anexo V de la Orden, siendo así que el cumplimiento de esta obligación se realizará al igual que en el caso de los fabricantes, a través de la Sede electrónica de la AEAT dentro del mes siguiente al periodo de liquidación al que se refiera. A estos efectos, el mes de agosto se considera inhábil.

No obstante lo anterior, el artículo 7.3º de esta OM establece que los adquirentes intracomunitarios quedan exceptuados de la obligación de presentar el libro registro de existencias en aquellos periodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar.

Con independencia de que causa estupor el hecho de que una norma con rango inferior modifique el contenido de una norma con rango de Ley, el problema que plantea esta redacción es que, como se ha expuesto anteriormente, en el ámbito de las adquisiciones intracomunitarias existe un mecanismo de compensación en virtud del cual, con independencia de que se produzcan operaciones sujetas al impuesto en un determinado período, el resultado de la liquidación puede ser a compensar o en su caso a devolver. Lo cierto es que la norma no aclara que se entiende por “cuota a ingresar” si la cuota íntegra o la cuota líquida del impuesto.

Adicionalmente y en lo que se refiere al registro de operaciones por parte de los operadores intracomunitarios, la norma no dice nada respecto de la obligación de llevanza de contabilidad por parte de los sujetos pasivos que realizan actividades sujetas pero exentas. Llegados a este punto es importante tener en cuenta que, a efectos fiscales una



cosa es la obligación de llevanza de la contabilidad y otra muy distinta es la obligación de suministro.

De la única obligación que exime el artículo 7.3º de la OM es de la obligación de suministro de la contabilidad, ahora bien, no contempla una eximente en cuanto a la obligación en cuanto a la llevanza de la contabilidad.

Esto, unido a la falta de claridad de la norma en relación con el concepto “cuota” supone que, en la práctica, nuestra recomendación pase por llevar en todo caso, esos registros de operaciones, incluso en aquellos casos en los que se llevan a cabo operaciones exentas que no dan lugar al devengo del impuesto.

Al igual que en el caso de los fabricantes, se introduce un régimen transitorio de forma que, de acuerdo con la disposición transitoria segunda de la OM, apartado 1, los adquirentes intracomunitarios obligados a llevar los registros de operaciones podrán realizar el suministro electrónico de los asientos correspondientes a los períodos de liquidación comprendidos en el primer semestre de 2023, dentro del mes de julio.

- Por último, si bien los adquirentes intracomunitarios no tienen la obligación de repercutir el impuesto en las entregas posteriores de los productos sujetos al impuesto, el artículo 82.9 de la Ley 7/2022 establece la obligación, siempre previo requerimiento del cliente de consignar en un certificado o factura, la siguiente información:
  - 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.
  - La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

Esta obligación no resultará de aplicación cuando se expidan facturas simplificadas al amparo de lo previsto en el artículo 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

La incorrecta consignación de los datos recogidos en este artículo podrá ser constitutiva de infracción tributaria al amparo de lo previsto en el artículo 83.e) de la Ley 7/2022, pudiendo ser sancionada con una multa pecuniaria fija de 75 euros por cada factura o certificado emitido con la consignación incorrecta de los datos.

- A efectos formales, es importante tener en cuenta que la AEAT en su contestación a la pregunta frecuente nº 22 considera que, al amparo de lo previsto en el artículo 78.Dos. 4º de la LIVA, este impuesto forma parte de la base imponible del IVA.

Esta contestación a la pregunta frecuente nº 22 analiza solamente el caso de una venta o entrega local de un producto sujeto al impuesto, pero no analiza los casos de adquisiciones intracomunitarias, quedando abierta la duda en cuanto al hecho de que este impuesto forme parte de la base imponible del concepto “adquisición intracomunitaria”.

Si atendemos a lo previsto en el artículo 82. Uno de la LIVA, la base imponible en los casos de adquisiciones intracomunitarias se determinará conforme a lo previsto en los

artículos 78, 79, 80 y 81 de la LIVA. En consecuencia, queda claro que, en el caso de las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al impuesto, el IEPNR tendrá que ser tenido en cuenta a la hora de determinar la base imponible a efectos del IVA.

Este es el criterio que mantiene la DGT en su resolución a consulta vinculante con número de referencia CV 1534-23, de 5 de junio de 2023. En ella la DGT señala que para que un tributo se incluya en el valor del bien o servicio prestado, la cuestión decisiva es que el tributo de que se trate en cada caso recaiga sobre la misma operación a cuya realización se vincula el devengo del Impuesto. En caso contrario, se podría concluir la no inclusión del tributo en la base imponible. Y remitiéndose a la Sentencia dictada por el TJUE de fecha 1 de junio de 2006, asunto Danske Bilomportorer, C-98/05, la DGT concluye que *<<la inclusión de un tributo en la base imponible requiere de la existencia de un vínculo directo entre el tributo en cuestión y la entrega del bien o servicio a cuya realización se vincula el devengo del tributo.>>*

Por todo ello, la DGT concluye señalando lo siguiente:

*<<Por lo tanto, en relación con el objeto de consulta y respecto de la inclusión del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables en la base imponible del Impuesto sobre el Valor añadido que grave las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por la entidad consultante, cabría concluir que dicho impuesto especial sí debe formar parte de dicha base imponible.>>*

Esta conclusión teórica plantea una serie de problemas de orden práctico en el ámbito del IVA que a día de hoy siguen sin estar resueltos:

- Por un lado, la inclusión de este impuesto en la base imponible en el momento del devengo es harto complicada ya que como se ha visto a lo largo de todo este estudio, estamos hablando de conceptos que no vienen recogidos en la factura del proveedor y que no constan en los registros financieros de las compañías siendo prácticamente imposible cuantificar el importe del impuesto asociado en el momento de la recepción de la factura, toda vez que, dicho importe depende de la cantidad de plástico no reciclado contenida en el producto sujeto al impuesto y dicha información no tienen por qué venir recogida en la factura.
- Por otro, la inclusión de este impuesto como mayor base imponible del IVA va a dar lugar a descuadres en cuanto a la información a suministrar a efectos del modelo 349 y del Intrastat en tanto en cuanto la información no va a cuadrar con la información que facilite el proveedor, generando descuadres a nivel del intercambio de información entre los distintos EM.
- Finalmente, y para los casos de sujetos pasivos acogidos al SII de IVA, habrá que registrar este incremento en la base imponible del IVA si bien dicho registro se hace en base al contenido de la factura recibida la cual, como se ha dicho previamente, no contiene información acerca del contenido en plástico y, mucho menos acerca del importe a abonar en concepto de IEPNR,

### 3. Obligaciones que aplican a los importadores

Respecto de las obligaciones que aplican a los importadores, es menester señalar que, por regla general, los importadores no están sujetos a ningún tipo de obligación más allá de la de consignar correctamente los datos relativos al contenido de plástico de los productos importados y sujetos al impuesto.

Recordemos que como ya hemos señalado previamente, los importadores no residentes tienen asimismo la obligación de nombrar a un representante fiscal y que dicha función no podrá ser suplida por el agente de aduanas con la carta de despacho debiendo existir un poder de representación emitido a estos efectos.

En cuanto a las ventas posteriores de los productos importados, resultará de aplicación lo previsto en el artículo 82.9 de la Ley 7/2022, conforme al cual, previo requerimiento del cliente se procederá a consignar en un certificado o factura, la siguiente información:

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

Esta obligación no resultará de aplicación cuando se expidan facturas simplificadas al amparo de lo previsto en el artículo 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

La incorrecta consignación de los datos recogidos en este artículo podrá ser constitutiva de infracción tributaria al amparo de lo previsto en el artículo 83.e) de la Ley 7/2022, pudiendo ser sancionada con una multa pecuniaria fija de 75 euros por cada factura o certificado emitido con la consignación incorrecta de los datos.

### 4. La contabilización del IEPNR

Como dijimos en nuestra introducción, el IEPNR es un híbrido entre los impuestos especiales y el IVA lo que ha supuesto un problema a la hora de contabilizar este impuesto ya que, siendo un impuesto que, en teoría, debería estar incluido dentro del precio de adquisición o coste de producción de las existencias, no cabe su contabilización como mayor valor de las existencias toda vez que, en algunos casos estamos ante un impuesto que puede ser recuperable.

Con independencia de que hayamos tenido que esperar hasta el 18 de abril de 2023 para conocer los criterios de contabilización contable del IEPNR (esto quiere decir que las empresas han estado durante cuatro meses contabilizando el impuesto a su leal saber y

entender), conforme a la consulta planteada en relación con el tratamiento contable del IEPNR, publicada en el BOICAC 133/Marzo2023-1<sup>13</sup>, hemos de concluir lo siguiente:

- Siempre y cuando el impuesto sea un impuesto soportado por parte del adquirente que no de derecho a su deducción/ compensación, dicho impuesto se contabilizará como mayor valor de adquisición o coste de producción al amparo de lo previsto en el Norma de Valoración 10<sup>a</sup>;
- Por el contrario, cuando el impuesto soportado por parte del adquirente de derecho a su recuperación ya sea por el mecanismo de deducción y/o devolución, dicho impuesto se contabilizará a imagen y semejanza del IVA.
- En el caso de los fabricantes obligados a repercutir el impuesto, estos contabilizarán el impuesto como tal, sin que tenga la consideración de ingreso, y ello, al amparo de lo previsto en la Norma de Valoración 12<sup>a</sup>.
- Por su parte, los adquirentes que no procedan al abono del impuesto repercutido o devengado de forma inmediata, registrarán el pasivo generado en la cuenta 475.

---

13 <https://www.icac.gob.es/contabilidad/tratamiento-contable-del-impuesto-especial-sobre-los-envases-de-plastico-no-0>

## PARTE III

### De la adecuación del IEPNR a la normativa comunitaria

Tras explicar los elementos estructurales del impuesto y las obligaciones formales, en este apartado vamos a analizar la posible adecuación de este impuesto a la normativa comunitaria ya que como hemos visto, se trata de un impuesto nacional, de carácter indirecto, no armonizado a nivel de la UE, y que afecta a determinados productos importados o procedentes de otros EM.

El hecho de que estemos ante un impuesto nacional no armonizado plantea dudas en cuanto al establecimiento por parte del legislador de distorsiones a la libre circulación de los productos sujetos al impuesto, distorsiones que podrían suponer una vulneración del principio de libre circulación de mercancías dentro de la UE. Esto afecta sobre todo al hecho imponible “adquisición intracomunitaria” que es el que regula los movimientos de productos sujetos al impuesto procedentes de otros EM.

En el ámbito comunitario, el principio de libre circulación de las mercancías ha sido un elemento clave para la creación y mantenimiento del mercado interior. Este mercado interior funciona sujeto al establecimiento de una serie de prohibiciones cuyo objetivo es garantizar la libre circulación de las mercancías en su interior. Así, con el fin de garantizar su funcionamiento, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) contiene tres grandes grupos de medidas que prohíben el establecimiento de barreras y obstáculos al comercio de mercancías entre los Estados Miembros y que, por lo tanto, garantizan el principio de libre circulación de las mercancías.

Estos tres grupos de prohibiciones están recogidos en los artículos 28 y 30 del TFUE, en el artículo 110 del TFUE y, por último, en los artículos 34 a 36 del TFUE.

En cuanto al primer grupo de prohibiciones previsto en los artículos 28 y 30 del TFUE en su versión consolidada, se trata de prohibiciones que afectan al establecimiento de exacciones de efecto equivalente e impiden el establecimiento de medidas de carácter pecuniario en los intercambios comerciales entre los distintos Estados miembros. Así, el artículo 28 del TFUE dice lo siguiente:

*<<[...] 1. La Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones*

*de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.*

*2.Las disposiciones del artículo 30 y las del capítulo 3 del presente título se aplicarán a los productos originarios de los Estados miembros y a los productos procedentes de terceros países que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros. [...]>>*

Por su parte, el artículo 30 del TFUE dice lo siguiente:

*<<[...] Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal. [...]>>*

Partiendo de esta redacción, ambos artículos actúan como elementos de contención frente al establecimiento, por parte de los EM de cargas pecuniarias en los intercambios comerciales, con independencia de la forma y denominación de las cargas en cuestión. Al amparo de ambos artículos, queda totalmente prohibido el establecimiento de todo tipo de cargas económicas en los intercambios comerciales entre los EM.

Dichos artículos se configuran como prohibiciones de carácter absoluto y excluyente de forma que, siempre y cuando se determine que una determinada carga pecuniaria constituye una exacción de efecto equivalente, dicha carga será nula de pleno derecho no siendo necesario analizar con mayor detalle el resto de las prohibiciones previamente mencionadas.

Por el contrario, si se concluye que la carga pecuniaria no constituye, *per se*, una exacción de efecto equivalente habrá que analizar si estamos ante un impuesto nacional que a su vez infringe lo previsto en el artículo 110 del TFUE.

Este artículo establece la prohibición de introducir o aprobar impuestos directos y/o indirectos de carácter interno que puedan tener impacto en los intercambios comerciales entre los distintos EM. Así, el artículo 110 del TFUE en su versión consolidada dice lo siguiente:

*<<[...] Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. [...]>>*

Por lo tanto, a diferencia de lo que sucede con los artículos 28 y 30 del TFUE, este artículo actúa como límite a la capacidad legislativa de los EM en el ámbito tributario, prohibiendo el establecimiento de impuestos internos de carácter discriminatorio y que afecten productos procedentes de otros EM, con el fin de garantizar la igualdad de trato entre los productos nacionales y los productos originarios de otros EM.

Por último, siempre y cuando se concluya que no estamos ante una exacción de efecto equivalente o ante un impuesto de carácter interno que no vulnera lo previsto en el artículo 110 del TFUE, habrá que pasar un tercer filtro y analizar la adecuación del impuesto a lo previsto en los artículos 34 a 36 del TFUE.

Este tercer grupo de prohibiciones se caracteriza como un derecho de defensa respecto de la adopción de medidas nacionales por parte de los EM tendentes a obstaculizar el comercio

transfronterizo de los bienes<sup>14</sup>. Así, el artículo 34 del TFUE, en su versión consolidada, establece lo siguiente:

*<<[...] Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente. [...]>>*

Conforme a la redacción de este artículo, se prohíbe la aprobación de medidas nacionales tendentes a obstaculizar el comercio transfronterizo entre los EM. Así, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), determinadas prácticas administrativas pueden constituir un obstáculo a la libre circulación de las mercancías, siempre que estas presenten un grado suficiente de continuidad y de generalidad.

Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre con las prohibiciones recogidas en los artículos 28, 30 y 110 del TFUE, esta última prohibición regulada en el artículo 34 del TFUE admite determinadas excepciones al amparo de lo previsto en el artículo 36 del TFUE. Este artículo 36 del TFUE opera como límite general y dice así:

*<<[...] Las disposiciones de los artículos 34 y 35 no serán obstáculo para las prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros. [...]>>*

En consecuencia, conforme a lo previsto en el artículo 36 del TFUE cabrá el establecimiento de medidas de efecto equivalente por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial.

Junto con el análisis de la adecuación del IEPNR a los principios generales del TFUE es menester señalar que en el ámbito fiscal, si bien es cierto que los EM cuentan con una determinada libertad en el establecimiento de nuevos impuestos, existen una serie de limitaciones que los EM tienen que tener en cuenta y que se recogen en la Directiva 2020/62, del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los

<sup>14</sup> Nos remitimos al escrito de conclusiones del Abogado General (Sr. Bot) de fecha 9 de julio de 2015, en el marco del asunto C- 198/14, y a la Comunicación de la Comisión Guía de los artículos 34 a 36 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea nº 100, de 23 de marzo de 2021.

impuestos especiales como la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Estas normas establecen limitaciones a la competencia normativa de los Estados miembros y prohíben la creación de nuevos impuestos cuando estos establezcan formalidades adicionales a las ya existentes, afectando a los cruces de fronteras.

El objetivo de estas normas es garantizar la armonización fiscal en el sistema de intercambios comerciales entre los Estados miembros, aunque sea desde el punto de vista formal, reduciendo al máximo todas las obligaciones formales relativas a los cruces de frontera en línea con los principios que rigen en materia de impuestos especiales y de IVA.

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta el momento, a continuación, pasamos a analizar la adecuación de la actual redacción del impuesto a los principios generales del TFUE y a lo previsto en el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE y el artículo 1.3 de la Directiva 2020/62.

## **1. Adecuación a las prohibiciones recogidas en el TFUE**

### **1.1 De las prohibiciones recogidas en los artículos 28 y 30 del TFUE**

Como se ha dicho previamente, estos dos artículos prohíben todo tipo de derechos de aduanas y exacciones de efecto equivalente en los intercambios comerciales entre los EM. Se trata de un grupo de prohibiciones de carácter general, que no admite excepciones y que opera como garantes del principio de libre circulación de las mercancías en el mercado interior.

Su justificación deriva del obstáculo que este tipo de exacciones puede suponer en la libre circulación de las mercancías dentro del territorio aduanero de la UE, siendo a estos efectos relevante, tanto la existencia de una carga pecuniaria como, en su caso, la imposición de formalidades administrativas que dificulten o impidan esta circulación.

A diferencia de lo que ocurre con los “derechos de aduanas” definidos en la normativa comunitaria como derechos de importación y/o exportación<sup>15</sup>, en el TFUE no existe una definición del concepto “exacción de efecto equivalente” como tal, por lo que tendremos que acudir a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), de cara a delimitar su alcance y contenido.

Según jurisprudencia consolidada del TJUE, toda carga pecuniaria, aunque sea mínima, impuesta unilateralmente y cualquiera que sea su denominación y su técnica, que grave

15 Ver artículo 5, apartados 20 y 21 del Reglamento (UE) n° 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se aprueba el Código Aduanero de la Unión.



las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente<sup>16</sup>.

De acuerdo con este criterio, todo tributo que se devengue con motivo del cruce de fronteras entre los distintos EM constituye, por definición, una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana<sup>17</sup>.

Como se ha señalado previamente, el IEPNR grava, entre otras cosas, las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al impuesto. Por tanto, a los efectos de analizar si este impuesto constituye o no una exacción de efecto equivalente, habrá que analizar las reglas de devengo con el fin de determinar si el impuesto se devenga como consecuencia de un cruce de fronteras.

Partiendo de la definición del hecho imponible recogida en el artículo 71.1.a) de la Ley 7/2022, lo cierto es que el concepto de “adquisición intracomunitaria” previsto en la norma requiere de la concurrencia de dos elementos: por un lado, la obtención del poder de disposición de los productos incluidos en su ámbito objetivo y, por otro, la existencia de una expedición o transporte de los bienes desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del impuesto.

Ahora bien, la norma puntualiza que incluso aun cuando no exista transmisión del poder de disposición, el mero hecho de expedir los bienes sujetos al impuesto desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del impuesto constituye una “operación asimilada a una adquisición intracomunitaria” por lo que hemos de inferir que el simple hecho de cruzar la frontera constituye uno de los hechos imposables del impuesto.

Es cierto que este impuesto no grava única y exclusivamente las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias, existiendo una serie de operaciones internas sujetas al impuesto, en concreto, la fabricación de productos sujetos al impuesto, entendiendo por tal, su primera puesta en el mercado.

El hecho de que este impuesto grave además otras operaciones de carácter nacional nos llevaría a cuestionarnos si estamos en realidad ante una exacción de efecto equivalente prohibida al amparo de lo previsto en los artículos 28 y 30 del TFUE, o bien, ante un tributo interno de naturaleza general.

De acuerdo con el criterio del TJUE puesto de manifiesto en su Sentencia de fecha 21 de septiembre de 2000, caso Michailidis, asunto C- 441/98 y C- 442/98, la principal diferencia entre una exacción de efecto equivalente y un impuesto interno de naturaleza general reside en que las exacciones de efecto equivalente gravan al producto que

16 Ver STJUE de fecha 18 de enero de 2007, asunto Brzeziński, C- 313/05, apartado 22, STJUE de fecha 2 de octubre de 2014, asunto Orgacom, C- 254/13, apartado 23 y 24 y STJUE de 9 de septiembre de 2004, asunto Carbonati Apuani, asunto C- 72/03, apartado 17.

17 Ver STJUE de 9 de septiembre de 2004, caso Carbonati Apuani, asunto C- 72/03, apartado 25.

atraviesa la frontera mientras que, en el caso del tributo de carácter general, este recae al mismo tiempo sobre productos importados, exportados y nacionales<sup>18</sup>.

Ahora bien, para que un gravamen forme parte de un sistema general de tributos internos, es necesario que dicho gravamen se imponga en la misma fase de comercialización sobre el producto interior y sobre el producto exportado/ importado, de forma que el hecho generador sea idéntico en ambos casos<sup>19</sup>.

Es jurisprudencia consolidada del TJUE, el hecho de que la fase de comercialización de un producto constituye una fase posterior a su importación, tanto en el caso de productos procedentes de otros Estados miembros como en el caso de productos originarios de terceros países.

Así, el TJUE considera que la importación de un producto no implica, automáticamente, su admisión al mercado ya que, en tanto en cuanto no exista una norma comunitaria que armonice los requisitos de comercialización de todos los productos, parece claro que su importación no implica que estos vayan a ser objeto de comercialización en el EM de importación<sup>20</sup>. En este contexto conviene recordar que, a la fecha de publicación de este artículo no existe una normativa comunitaria que regule la comercialización de los productos sujetos al impuesto.

Cada uno de los hechos imponibles sujetos al mismo, tiene una regla de devengo diferente. Así, en el caso de las operaciones de fabricación, el artículo 74.1 de la Ley 7/2022, se establece que el devengo del impuesto se produce en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente.

Por su parte, en el caso de la importación, el artículo 74.2 de la Ley 7/2022 establece que el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

Por último, en el caso de las adquisiciones intracomunitarias, el artículo 74.3 de la Ley 7/2022 señala que el devengo del impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto con destino al adquirente, salvo que con anterioridad

18 Ver STJUE de 2 de octubre de 2014, caso Orgacom, asunto C- 254/13, apartado 28 y 29.

19 Ver apartado 39, Sentencia de fecha 14 de junio de 2018, asunto C- 39/17, caso Lubrizoil.

20 Ver STJUE de 22 de septiembre de 2016, caso Comisión Europea contra la República Checa, asunto C- 525/14, apartado 38.

a dicha fecha se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de su expedición.

Es evidente que, atendiendo a las reglas de devengo de este impuesto, existe un tratamiento fiscal diferenciado para cada uno de los hechos imposables y ello, en función del origen/procedencia de la mercancía.

Tanto en el caso de las importaciones como en el de las adquisiciones intracomunitarias, el impuesto se devenga con motivo del cruce de fronteras, con independencia de que el producto vaya o no a ser puesto a consumo en el territorio de aplicación del impuesto.

Por el contrario, en el caso de la fabricación, el impuesto se devenga en la primera entrega o puesta a disposición del producto, esto es, en la fase de comercialización de los productos sujetos al impuesto. Por lo tanto, el devengo del impuesto se retrasa a la primera entrega o puesta a disposición del producto en cuestión.

Esta diferencia en cuanto a las reglas de devengo del impuesto, basada en el origen/procedencia de los productos, pone de manifiesto que no estamos ante un impuesto interno de carácter general que grava todo tipo de operaciones por igual, sino que se trata una exacción de efecto equivalente, esto es, de una carga pecuniaria a la que tienen que hacer frente los adquirentes intracomunitarios de bienes, como consecuencia del cruce de fronteras de los productos sujetos al impuesto<sup>21</sup>.

Si el legislador español hubiese querido sujetar a gravamen solamente los consumos de productos sujetos al impuesto en su fase de comercialización, debería haber creado, tal y como ocurre con los impuestos especiales, un régimen suspensivo aplicable a la fabricación, importación y/o adquisición intracomunitaria que permitiese diferir el devengo del impuesto hasta el momento de la entrega o puesta a disposición de los productos sujetos al impuesto en su fase de comercialización.

En ausencia de este régimen suspensivo que no requiere de ningún tipo de normativa armonizada, no hay duda de que este impuesto no tiene la consideración de impuesto interno de carácter general, toda vez que no sigue las mismas reglas de exigencia/devengo en el caso de los productos interiores y en el caso de los productos importados.

Se trata pues, de una carga pecuniaria impuesta unilateralmente por el legislador español que recae sobre determinados productos, por el hecho de cruzar la frontera, sin que dicha carga puede ser calificada como un impuesto interno que grava sistemáticamente, con independencia de su origen, a todos los productos sujetos al impuesto. Por todo ello, entendemos que el IEPNR podría constituir una exacción de efecto equivalente prohibida.

Ahora bien, para el hipotético caso en que el IEPNR no tuviese la consideración de exacción de efecto equivalente, habría que analizar si el mismo vulnera o no la prohibición recogida en el artículo 110 del TFUE.

---

21 Ver apartado 24, de la Sentencia del TJUE de fecha 14 de junio de 2018, asunto C-39/17, caso Lukoil.

## 1.2 De la prohibición recogida en el artículo 110 del TFUE

El artículo 110 del TFUE opera como medida de contención a los EM, ya que prohíbe el establecimiento de cualquier tipo de tributo interior, que pueda suponer la introducción de medidas proteccionistas, dando lugar a un trato discriminatorio y favoreciendo la circulación de los productos nacionales frente a los productos originarios de otros EM<sup>22</sup>.

Solo cabe un análisis en cuanto a la adecuación del impuesto a lo previsto en este artículo, en aquellos casos en los que se concluya que no estamos ante una exacción de efecto equivalente ya que dicha consideración es excluyente.

Por lo tanto, a la hora de analizar la adecuación de este impuesto a la luz de lo dispuesto en el artículo 110 del TFUE, hemos de valorar si este establece un régimen discriminatorio, directo o indirecto, que impida garantizar la perfecta neutralidad, introduciendo distorsiones en la competencia entre los productores nacionales y los productores establecidos en otros Estados miembros<sup>23</sup>.

De acuerdo con el TJUE<sup>24</sup>, la prohibición recogida en el artículo 110 del TFUE (antiguo artículo 90 del TFUE) debe de interpretarse de forma amplia en el sentido de que se prohíbe cualquier medida fiscal que perjudique, de modo directo o indirecto, a la igualdad de trato entre los productos nacionales y los importados.

En consecuencia, esta prohibición debe aplicarse cada vez que un gravamen fiscal pueda desalentar la importación de bienes procedentes de otros EM en beneficio de productos internos de forma que, aun cuando no concurren los requisitos de discriminación directa, un impuesto nacional pueda resultar discriminatorio en atención a los efectos que produzca. Por lo tanto, hay que analizar la concurrencia de elementos de discriminación directa e indirecta.

Si nos centramos en las cuestiones generales del impuesto, más allá de la existencia de hechos imponible y devengos distintos que ponen de manifiesto la existencia de un trato diferenciador en las importaciones de bienes originarios de otros EM respecto de las operaciones de fabricación locales, la realidad es que existen otros elementos en la norma que permiten afirmar que, de forma directa o indirecta, existe una diferencia de trato entre las operaciones nacionales y el resto de las operaciones sujetas al impuesto (i.e. importaciones y adquisiciones intracomunitarias) que ya hemos ido señalando a lo largo de esta obra.

En cuanto a los elementos directos que, a nuestro juicio, podrían suponer una discriminación, la norma contiene un tratamiento diferenciado en relación con las pérdidas que puedan acaecer en la actividad de fabricación respecto de las que

22 Ver Sentencia del TJUE de fecha 5 de octubre de 2006, asunto Nádassdi, C- 290/05 y C- 333/05, apartado 45.

23 Ver conclusiones del Abogado General (Sr. Bolt) de fecha 8 de julio de 2015, en el asunto C- 198/14.

24 Ver Sentencia de fecha 8 de noviembre de 2007, caso Frohnleiten, asunto C- 221/06.

podiesen generarse en relación con los envases de plástico no reutilizables sujetos al impuesto por el concepto “adquisiciones intracomunitarias” e “importaciones”.

Con la pretendida finalidad de otorgar un tratamiento similar al de las pérdidas que sufren los fabricantes, el artículo 81.1.b) de la Ley 7/2022, establece un supuesto de devolución del impuesto originalmente soportado en el caso de envases sujetos al impuesto por el concepto adquisición intracomunitaria.

Dicha recuperación se instrumenta mediante un sistema de devolución por compensación en el modelo de declaración- liquidación periódico a presentar por los adquirentes intracomunitarios, en aquellos casos en los que los envases sujetos al impuesto y originarios de otros Estados miembros, dejen de ser útiles o adecuados para el destino previsto.

La diferencia en cuanto al tratamiento fiscal es evidente ya que los fabricantes no estarán obligados a abonar cantidad alguna con cargo a las pérdidas. Por el contrario, los adquirentes intracomunitarios estarán obligados a abonar el impuesto como consecuencia del cruce de fronteras, con independencia de que dicho impuesto pueda ser, posteriormente, recuperado a través del mecanismo de compensación o, en su caso, devuelto en la declaración- liquidación correspondiente al último período de liquidación.

Esta diferencia de trato conlleva un coste financiero derivado del mecanismo de recuperación del impuesto, coste que no tiene que soportar el fabricante y que es una consecuencia directa de la existencia de hechos imponderables diferentes, en atención al origen de los productos.

El TJUE ha señalado que basta con que, en determinados casos, el impuesto interno de carácter general establezca reglas de cálculo diferentes, dando lugar a una tributación más elevada del producto importado, para considerar que se infringe lo previsto en el artículo 110 del TFUE<sup>25</sup>.

Dado que la diferencia de trato es evidente siendo la principal consecuencia el coste financiero a asumir por el adquirente intracomunitario, cabría defender que la actual redacción del impuesto implica una posible vulneración del impuesto del artículo 110 del TFUE.

Otro de los elementos directos que acreditaría una diferencia de trato sería el régimen fiscal aplicable a las importaciones de productos sujetos al impuesto que, desde el momento de importación van a ser objeto de expedición a otros EM.

En este sentido, la norma prevé un caso de no sujeción en los casos de fabricación de productos sujetos al impuesto que, desde el momento de su fabricación, van a ser destinados a ser expedidos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Por su parte, ya hemos visto que, en el caso de las adquisiciones intracomunitarias, la norma prevé un supuesto de exención (a diferenciar del supuesto de no sujeción), en

---

25 Ver apartado 29 de la Sentencia del TJUE de fecha 18 de enero de 2007, asunto C-313/05, caso Brzezsinski

aquellos casos en los que los bienes adquiridos sean expedidos con destino fuera del territorio de aplicación del impuesto dentro del mismo período de liquidación.

En consecuencia, a diferencia de lo que sucede en las operaciones de fabricación, en estos casos, la aplicación de la exención queda condicionada a un elemento temporal pues sólo se aplica cuando los bienes son expedidos con destino fuera del territorio de aplicación del impuesto lo sean dentro del mismo período de liquidación en el que se produjo el devengo del impuesto. Por el contrario, si las expediciones tienen lugar en un período de liquidación diferente, habrá que acudir al mecanismo de la compensación como se ha expuesto previamente.

Al igual que en el caso anterior, este trato diferencial en atención al origen de los productos sujetos al impuesto implica que, siempre y cuando el adquirente intracomunitario expida los envases sujetos al impuesto fuera del territorio de aplicación del impuesto, en un período de liquidación posterior al de su adquisición, tendrá que soportar el pago del impuesto que podrá ser posteriormente recuperado.

De ello se infiere que, en estos casos, el adquirente intracomunitario tendrá que soportar un coste financiero derivado que no tiene el fabricante y ello, como consecuencia directa de la existencia de hechos imposables diferentes en atención al origen de los productos.

Esto mismo sucede en los casos de importaciones de productos sujetos al impuesto para su posterior expedición con destino fuera del territorio de aplicación del impuesto. Es menester señalar que, a diferencia de los dos supuestos anteriores, la norma no contempla ningún supuesto de no sujeción o de exención, de forma que todas las importaciones de productos sujetos al impuesto procedentes de terceros países estarán sujetas al pago del impuesto y ello, con independencia del destino de estos bienes de cuando se expidan los bienes. Posteriormente, y sólo en aquellos casos en los que los bienes sean expedidos fuera del territorio de aplicación del impuesto, el importador podrá solicitar la devolución.

Llegados a este punto es importante recalcar que, en comercio internacional, una de las operaciones más recurrentes que es la importación seguida de una entrega intracomunitaria de bienes. Bajo este esquema, el importador de los bienes que vayan a ser objeto de expedición con destino a otros EM y que, normalmente es un empresario comunitario, va a sufrir una clara discriminación respecto de los fabricantes y de los adquirentes intracomunitarios, puesto que estará obligado a abonar el impuesto y, posteriormente podrá recuperarlo.

El coste financiero asociado a este tipo de operaciones es aún mayor para los importadores ya que, a diferencia de lo que ocurre con los adquirentes intracomunitarios, el procedimiento de solicitud de devolución es trimestral. Este coste financiero puede conducir a un rediseño de los flujos de importación toda vez que, en tanto en cuanto estamos hablando de un tributo interno no armonizado, uno de los elementos que pueden influir en la toma de decisiones a la hora de importar productos a través de la Aduana española podría ser el coste financiero que tiene que asumir el importador,

por no mencionar las demoras que existen en todos los procedimientos de devolución sujetos a comprobación por parte de las autoridades fiscales españolas.

Por todo lo expuesto hasta el momento, es claro que, en la actual regulación del impuesto, existen suficientes elementos directos que, a nuestro juicio, acreditarían la existencia de una discriminación, ya que se establece un trato diferencial entre los distintos hechos imponibles, así como distorsiones en la competencia entre los productos nacionales y los productos importados originarios de otros EM o de territorios terceros.

En cuanto a los elementos indirectos que acreditarían la existencia de una discriminación, lo primero que llama la atención es la delimitación de la base imponible del impuesto.

Recordemos que la base imponible del impuesto se determina conforme al contenido de plástico no reciclado, dato este que no tiene por qué conocer el adquirente intracomunitario del envase sujeto al impuesto cuando no tenga a su vez la condición de fabricante.

Este hecho que, inicialmente, podría parecer del todo irrelevante cobra especial relevancia cuando estamos ante adquirentes intracomunitarios que no tienen a su vez la consideración de fabricantes de los productos sujetos al impuesto.

Así, a diferencia de lo que ocurre en las operaciones locales en donde el sujeto pasivo es el fabricante, en todos estos casos, el adquirente intracomunitario no tiene por qué conocer su composición, sobre todo porque la norma española no aplica fuera de nuestras fronteras. Este hecho se complica aún más cuando el proveedor del envase adquirido es a su vez un distribuidor y/o comercializador del envase o del producto envasado y, por lo tanto, desconoce el proceso de fabricación del envase sujeto al impuesto.

En todos estos casos, existen numerosas dificultades de orden práctico a la hora de recabar la información necesaria para la liquidación del impuesto. Hay que tener en cuenta que no estamos ante una normativa armonizada a nivel europeo que exija de los fabricantes y de los proveedores de envases y productos envasados la inclusión de determinada información en sus facturas.

Esta ausencia de datos tiene implicaciones tanto a efectos de la liquidación del impuesto como a efectos de su gestión. En cuanto a la liquidación del impuesto, es claro que, en ausencia de datos, los adquirentes intracomunitarios estarán obligados a liquidar el impuesto asumiendo que todos los envases están fabricados a partir de plástico no reciclado, lo que implica un mayor coste.

Y, en materia de gestión, se va a producir un incumplimiento de las obligaciones formales ya que, en tanto en cuanto los adquirentes intracomunitarios están obligados a suministrar unos registros contables de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, será imposible cumplir correctamente con esta obligación, no pudiendo tampoco suministrar determinada información a aquellos clientes que lo soliciten al amparo de lo previsto en el artículo 82.9 de la Ley 7/2022.

Todas estas obligaciones no son aplicables a las compras locales. De esta forma, en el ámbito local, la obligación de llevanza de registros contables recae en exclusiva en

los fabricantes que son quienes realizan las primeras entregas de productos sujetos al impuesto.

En consecuencia, entendemos que existe un trato discriminatorio entre las obligaciones fiscales que se le imponen a los adquirentes intracomunitarios respecto de las que rigen para los adquirentes locales. Dicho trato diferenciador es consecuencia directa de la diferencia de hechos imponibles en las distintas fases de distribución de los envases sujetos al impuesto.

Por último, en cuanto los elementos indirectos a tener en cuenta, queremos centrarnos en la obligación que recoge la norma conforme a la cual, cuando el cliente lo solicite, el proveedor que realice la entrega de los productos sujetos al impuesto está obligado a informar, mediante la emisión de un certificado o factura, del contenido de plástico del producto, de su composición y, en última instancia de la carga impositiva que lleva incorporada el producto en concepto de impuesto sobre envases de plástico no reutilizables.

Esta obligación se impone a todos los vendedores de productos sujetos al impuesto, con independencia de que sean o no empresas establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Se trata de una obligación de carácter general exigible a todos aquellos proveedores y que implica, indirectamente, la necesidad de establecer o implantar un sistema de trazabilidad del producto que permita acreditar tanto su composición como su carga fiscal asociada en toda la cadena de suministro.

Es claro que, a la hora de introducir esta obligación, el legislador nacional no ha tenido en cuenta que, hoy en día, pueden existir numerosas operaciones de venta en las que el proveedor de los envases o del producto envasado tiene la consideración de no residente. Y, no existiendo una normativa armonizada en ese sentido, es posible que el proveedor no disponga de estos datos, tal y como se ha expuesto previamente.

En todos estos casos, la ausencia de suministro de esta información puede implicar una distorsión en las decisiones de compra de las empresas, toda vez que siempre y cuando dichas empresas realicen operaciones que les den derecho a la recuperación del impuesto, solicitarán que se les facilite esta información a efectos de poder recuperar el impuesto. En ausencia de esta información, el impuesto se convierte en un coste real para el adquirente.

No hay duda de que el establecimiento de este tipo de obligaciones tanto materiales como formales, constituye, en la práctica, un elemento disuasorio y discriminatorio ya que muchas empresas locales, con el fin de evitar los costes administrativos y de gestión derivados de la realización de adquisiciones intracomunitarias, optarán por reconducir sus operaciones comerciales, favoreciendo los flujos nacionales en detrimento de los flujos intracomunitarios.

Muchas de estas obligaciones presuponen la existencia de una serie de sistemas y de datos, presunción que, en el caso de los no residentes, no tiene por qué ser cierta ya



que no todos los Estados miembros tienen una normativa desarrollada en materia de gestión de residuos de envases de plástico como la que existe en España.

La principal consecuencia es que empresas nacionales que hasta el 31 de diciembre de 2022 acudían al mercado comunitario o internacional para adquirir envases de plástico sujetos al impuesto, han optado, con efectos 1 de enero de 2023, por modificar su operativa y comprar esos mismos productos a proveedores nacionales con la finalidad de evitar la carga administrativa que conlleva la gestión de este impuesto.

Este tipo de obligaciones evidencian, como no podría ser de otra forma, que las distorsiones en los mercados por motivos fiscales no se circunscriben sólo al pago de cargas impositivas, ya que existen determinadas medidas que, bajo la apariencia de medidas necesarias y de control fiscal, influyen en la toma de decisiones comerciales y limitan la libre y sana competencia entre los Estados miembros, como ocurre en el caso del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables que hoy nos ocupa.

No hay duda de que la norma reguladora del impuesto ha introducido una serie de obligaciones formales/materiales de difícil cumplimiento para todos los operadores y que suponen un coste económico directo e indirecto, en particular para los adquirentes intracomunitarios de los productos sujetos al impuesto, limitando así el comercio con otros Estados miembros.

Por todo ello, a nuestro juicio, es claro que estamos ante un impuesto nacional que genera discriminaciones, aunque sean parciales, y distorsiones en el mercado interior de los envases sujetos al impuesto, siendo un impuesto que vulnera lo previsto en el artículo 110 del TFUE.

No obstante lo anterior, para el caso en que de concluyese que el IEPNR no vulnera lo previsto en el artículo 110 del TFUE, cabría plantearse su encaje al amparo de lo previsto en los artículos 34 y 36 del TFUE.

### **1.3 De las medidas recogidas en el artículo 34 del TFUE**

Como hemos expuesto anteriormente, el análisis en cuanto a la adecuación del impuesto al amparo de las prohibiciones previstas en el artículo 34 del TFUE solo procedería para el caso en que se determinase que el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables español no vulnera ninguna de las prohibiciones previamente mencionadas.

Llegados a este punto, es importante señalar que el artículo 34 del TFUE es aplicable cuando un producto determinado no está contemplado por la legislación armonizada de la UE. Este artículo opera como límite a la competencia normativa de los Estados miembros, respecto del establecimiento de medidas de carácter comercial que pudieran limitar la aplicación del principio de libre circulación de mercancías en el ámbito del mercado interior.

En consecuencia, a diferencia de lo que ocurre con los artículos anteriormente analizados, el ámbito de aplicación del artículo 34 del TFUE está limitado al establecimiento de

obstáculos en el comercio transfronterizo entre los EM, que puedan calificarse de “medidas de efecto equivalente” a las restricciones cuantitativas.

Al igual que sucede con el concepto “exacción de efecto equivalente”, no existe en la normativa comunitaria una definición del concepto “medida de efecto equivalente”, por lo que será necesario acudir a la jurisprudencia del TJUE para definir este concepto.

Llegados a este punto, nos remitimos a la Sentencia del TJUE de fecha 11 de julio de 1974, asunto 8/74, caso Dassonville, donde el Tribunal manifestó lo siguiente:

*<<[...] toda normativa comercial de los Estados miembro que pueda obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario debe considerarse una medida de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas. [...]>>*

De ello se desprende, que el artículo 34 del TFUE se aplica a cualquier medida nacional que establezca una determinada discriminación entre las mercancías importadas y a las de carácter nacional, o bien a cualquier medida nacional que, si bien parece aplicable tanto a las mercancías nacionales como a las mercancías procedentes de otros EM, implica una carga adicional para los importadores, obstaculizando así el acceso de los productos originarios de otros EM al mercado nacional.

En este mismo sentido se pronunció el TJUE en su Sentencia de fecha 3 de abril de 2014, asunto C- 428/12, Comisión Europea contra el Reino de España, apartado 29, donde dijo lo siguiente:

*<<[...] No obstante, se desprende de la jurisprudencia que una medida, aun cuando no tenga por objeto ni como efecto tratar menos favorablemente a productos procedentes de otros Estados miembros, está incluida en el concepto de medida de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas en el sentido del artículo 34 TFUE si obstaculiza el acceso al mercado de un Estado miembro de los productos originarios de otros Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Italia, C110/05, EU:C:2009:66, apartado 37). [...]>>*

Conforme a este criterio, el concepto “medida de efecto equivalente” debe entenderse en sentido amplio por lo que, bastaría con que una medida obstaculizase el acceso al mercado de un EM de productos procedentes de otros EM, para afirmar que estamos ante una “medida de efecto equivalente” a las restricciones cuantitativas, y por tanto, ante una medida no autorizada al amparo de lo previsto en el artículo 34 del TFUE.

Si nos centramos en las obligaciones que impone este impuesto al proveedor intracomunitario o en su caso adquirente intracomunitario, hemos visto que se trata de medidas de difícil cumplimiento, sobre todo en aquellos casos en los que el adquirente intracomunitario sea un no residente en el territorio de aplicación del impuesto.

La primera y fundamental es la obligación que se le impone al adquirente y por extensión, al proveedor intracomunitario o residente en terceros países, de acreditar el contenido

de plástico reciclado de los productos importados procedentes de otros EM o bien, de terceros países, de cara a determinar la base imponible del impuesto.

Esta exigencia de acreditación podría tener sentido respecto de las operaciones de fabricación toda vez que, en todos estos casos, el fabricante del producto sujeto al impuesto conoce sus procesos y, por lo tanto, es capaz de acreditar el contenido de plástico reciclado de sus envases.

Ahora bien, en todos aquellos casos en los que el proceso de fabricación del producto sujeto al impuesto se lleva a cabo fuera del territorio de aplicación del impuesto, es claro que el cumplimiento de este requisito por parte del adquirente intracomunitario o del importador es de difícil o imposible cumplimiento. Llegados a este punto nos remitimos a nuestros comentarios previos.

De acuerdo con estimaciones facilitadas por AENOR, el coste aproximado de este tipo de certificaciones oscilaría entre los 4.000 euros para las certificaciones nacionales y los 6.000 euros para las certificaciones internacionales, si bien a día de hoy, se desconoce qué hay que certificar: si el proceso de fabricación del envase o, en su caso, el propio envase.

El cumplimiento de este requisito implica la obligación por parte de los proveedores de envases o de productos envasados de transparentar toda su cadena de suministro, toda vez que la norma habla de certificación emitida por el fabricante y no por el proveedor.

Es claro que la exigencia de este tipo de certificaciones respecto de los envases procedentes de otros EM y/o territorios terceros supone, en efecto, una barrera administrativa que conlleva un coste económico asociado a su proceso de obtención. Pero, supone un coste económico claro ya que, en ausencia de esta certificación, habrá que tributar por la totalidad del contenido de plástico de los productos, con independencia de que se trate o no de plástico reciclado y, su obtención, supone un enorme coste frente al ahorro fiscal que conlleva.

Esta barrera administrativa que podría calificarse como barrera de carácter general tiene especial incidencia en los casos de comercio transfronterizo, toda vez que, en ausencia de una normativa armonizada a nivel europeo, no existe obligación por parte de los fabricantes y/o proveedores comunitarios de contar con esta información.

Otras de las numerosas barreras administrativas que se establecen en la norma es la obligación, por parte de los adquirentes intracomunitarios o fabricantes no residentes, de nombrar un representante a los efectos de este impuesto.

Respecto de la obligación de nombrar un representante en un determinado Estado miembro, queremos hacernos eco de lo dispuesto en el apartado 4.2. de la Comunicación de la Comisión. Guía sobre los artículos 34 a 36 del TFUE, donde se dice lo siguiente:

*<<[...] El Tribunal de Justicia estimó que la obligación de que el importador disponga de un centro de actividad en el Estado miembro de destino de las mercancías contraviene directamente los artículos relativos a la libre circulación de mercancías en el mercado interior. El Tribunal de Justicia estimó que la obligación de las empresas establecidas en otros Estados miembros de asumir los costes*

*de establecimiento de un representante en el Estado miembro de importación dificultaba, o incluso impedía, a ciertas empresas, en especial a las pequeñas y mediana, la introducción en ese Estado miembro (91). La obligación de designar a un representante o agente o de establecer un centro de actividad, oficina o instalaciones de almacenamiento secundarios en el Estado miembro importador es también, en general, contraria al artículo 34 del TFUE. [...]>>*

Conforme a este criterio, es claro que la obligación de nombrar un representante por parte de las empresas establecidas en otros EM constituye una “medida de efecto equivalente” prohibida al amparo de lo previsto en el artículo 34 del TFUE.

Cabría alegar que dicha obligación se establece con la finalidad de permitir la correcta recaudación del impuesto. Hemos de recordar que, en otros ámbitos impositivos como en el caso del IVA, esta obligación se eliminó para todos aquellos sujetos pasivos no residentes en el territorio de aplicación del impuesto, pero residentes en otros EM, ya que se consideró que esta medida era contraria al principio de libre circulación de personas.

En palabras del propio TJUE, es claro que la obligación de nombrar un representante en el territorio nacional con la finalidad de controlar la correcta recaudación del impuesto no es motivo suficiente que justifique una excepción a lo previsto en el artículo 34 del TFUE y más cuando existe un régimen sancionador específico.

En consecuencia, entendemos que, en este caso, la obligación de nombrar un representante a los efectos de este impuesto constituye una medida de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas contraria a lo previsto en el artículo 34 del TFUE, no siendo de aplicación las limitaciones recogidas en el artículo 36 del TFUE.

Por último, en cuanto a la obligación de llevar unos registros de operaciones o registros contables por parte de los adquirentes intracomunitarios ya hemos señalado que dicha obligación nace como consecuencia del cruce de fronteras. Prueba de ello es que en aquellos períodos en los que no haya movimientos, no será necesario suministrar los registros de operaciones. Esta obligación supone la necesidad de llevar una trazabilidad en cuanto a kilos de plástico de los productos importados, para a poder suministrar dichos registros en formato electrónico a las autoridades fiscales.

Esta obligación de llevanza y suministro de la contabilidad sólo afecta a fabricantes y a adquirentes intracomunitarios, quedando expresamente excluidos los importadores. Por lo tanto, se trata de una obligación que se impone en atención al origen de los productos y cuyo contenido material varía en función del tipo de sujeto pasivo y el origen de los productos sujetos al impuesto.

Es cierto que esta obligación de llevanza y suministro de los registros contables no pretende tratar de forma menos favorable a los envases originarios de otros EM por contraposición a los envases de origen nacional.

Ahora bien, como se ha dicho previamente, el problema es que esta medida no se aplica a las compras locales por lo que, en puridad se está favoreciendo a las compras

locales en detrimento de las compras de productos sujetos al impuesto originarios de otros EM.

Esto implica que, para un distribuidor local, será más fácil y barato posicionar su producto en el mercado local que para un proveedor europeo, toda vez que, en los casos de ventas locales, el adquirente no se va a ver obligado a disponer de un sistema contable de trazabilidad de producto que acredite su composición y carga impositiva.

Por todo lo expuesto previamente, entendemos que existen argumentos suficientes para entender que el IEPNR vulnera también lo previsto en los artículos 34 y 36 del TFUE ya que i) el establecimiento de la obligación de contar con la correspondiente certificación del fabricante; ii) la obligación de nombrar a un representante fiscal, y iii) la obligación de suministrar un registro de operaciones, suponen medidas de efecto equivalente a una restricción cuantitativa para todos los empresarios establecidos en otros EM.

## **2. De la adecuación del impuesto al amparo de lo previsto en las Directivas 2020/62 y 2006/112/CE**

Junto con la adecuación de esta figura al TFUE, es necesario hacer un análisis del encaje del nuevo impuesto a la luz de lo previsto en la normativa fiscal comunitaria que regula los impuestos indirectos.

En primer lugar, en materia de impuestos especiales, es necesario señalar que el artículo 1.3 de la Directiva (UE) 2020/62 del Consejo dice literalmente así:

“[...] 3. *Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre:*

- a) productos distintos de los sujetos a impuestos especiales;
- b) prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

***No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.***  
[...”

Esta norma regula los aspectos generales que rigen en materia de impuestos especiales, y prohíbe la posibilidad de introducir nuevos impuestos que recaigan sobre productos sujetos a efectos de los impuestos especiales. En consecuencia, conforme a este artículo, se admite la creación de cualquier tipo de impuesto que no recaiga sobre los productos previamente

sujetos a impuestos especiales si bien con una limitación: que tales gravámenes no den lugar a trámites relacionados con el cruce de fronteras.

Por su parte, el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA) dice así:

*“[...] Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, **siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.** [...]”*

En consecuencia, este artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE, en línea con lo previsto en el artículo 1.3 de la Directiva 2020/62, prevé la posibilidad de introducir nuevos impuestos directos y/o indirectos que no tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre y cuando tales impuestos no den lugar, en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

Es necesario aclarar que el artículo 1.3 de la Directiva (UE) 2020/62 del Consejo prohíbe el establecimiento de nuevos impuestos que recaigan sobre productos previamente sujetos a los impuestos especiales. Si analizamos el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables, es claro que este impuesto no grava productos previamente sujetos a impuestos especiales.

Por otro lado, el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE establece la prohibición de crear nuevos impuestos sobre el volumen de negocios y, en caso de que no se trate de un impuesto sobre el volumen de negocios, establece unos límites, de forma que este impuesto infringiría lo previsto en el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE en aquellos casos en los que la normativa estableciera trámites relacionados con el cruce de fronteras.

A estos efectos, nos remitimos a la numerosa jurisprudencia del TJUE conforme a la cual, para que un impuesto pueda ser calificado de impuesto sobre el volumen de los negocios prohibido a efectos del IVA, es necesario que concurren las siguientes circunstancias:

- Que se trate de un impuesto que se aplique, con carácter general, a las transacciones que tengan por objeto bienes y/o servicios;
- Que el impuesto sea proporcional al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste;
- Que el impuesto se perciba en cada fase del proceso de producción y distribución, incluida la venta al por menor, con independencia del número de transacciones que se realicen;
- Que los importes abonados en etapas anteriores del proceso puedan ser deducidos del impuesto devengado por el sujeto pasivo, de manera que, en cada fase determinada, el

impuesto se aplique solo al valor añadido en esa fase y su carga final recaiga en definitiva sobre el consumidor final.

Si analizamos con detenimiento el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables es claro que no estamos ante un impuesto sobre el volumen de negocios, ya que este impuesto no es proporcional al precio que percibe el sujeto pasivo por el envase en cuestión, no se percibe en cada fase del proceso de producción y distribución y no se establece un sistema de deducción del impuesto abonado en fases anteriores toda vez que se trata de un impuesto monofásico a imagen y semejanza de los impuestos especiales.

Teniendo en cuenta que no estamos ante un impuesto que grave productos sujetos a impuestos especiales o que pueda ser calificado de impuesto sobre el volumen de negocios, entendemos que el análisis por nuestra parte debe centrarse en la prohibición de aprobar nuevos impuestos que establezcan trámites relacionados con el cruce de fronteras.

Como se ha dicho previamente, estamos ante un impuesto que tiene diferentes hechos imponible a imagen y semejanza del IVA, de los cuales, dos de ellos, están estrechamente relacionados con el cruce de fronteras: el primero de ellos la importación y, el segundo, la adquisición intracomunitaria de bienes.

Y, justamente, es el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes el que da lugar a la introducción de una serie de formalidades relacionadas con el paso de una frontera que, a nuestro juicio, supondrían un claro incumplimiento de lo previsto en los artículos 1.3 de la Directiva (UE) 2020/62 y 401 de la Directiva 2006/112/CE.

Estas formalidades que, como ya hemos visto no resultan aplicables a los adquirentes locales, ya las hemos ido mencionando a lo largo de este escrito. No obstante, dichas formalidades serían las siguientes:

- Obligación de registro;
- En caso de empresas no residentes: obligación de nombramiento de un representante fiscal;
- Obligación de presentar un modelo de autoliquidación del impuesto para los adquirentes intracomunitarios;
- Obligación de llevanza de registros de operaciones para los adquirentes intracomunitarios;
- Obligación de suministro de información electrónica (suministro de los registros de operaciones) en los casos de adquirentes intracomunitarios;
- Obligación, en caso de querer aplicar una base reducida del impuesto, de suministrar un certificado a facilitar por el fabricante hasta el 31 de diciembre de 2023 o, en su caso, de aportación de una certificación oficial emitida por una entidad certificadora acreditada.

En cuanto a la obligación de registro y obtención del CIP, es menester señalar que la norma obliga a todos los fabricantes y adquirentes intracomunitarios a solicitar y obtener un CIP,

tratándose de un número registro diferente del previsto a efectos de los impuestos especiales y del IVA.

En este sentido, este CIP solo será concedido a empresas establecidas en España de forma que, todos aquellos no residentes en España no podrán obtener el correspondiente CIP y ello, con independencia de que, por ejemplo, a efectos del IVA, dichas entidades estén presentando declaraciones- liquidaciones periódicas de IVA (modelo 303) o en su caso, suministrando los registros de facturación a través del sistema de suministro inmediato de información (SII). No obstante lo anterior, nos remitimos a la Nota Informativa publicada por la Subdirección de Gestión de Impuestos Especiales a la que ya hemos hecho referencia en apartados anteriores.

En todos estos casos, dado que a diferencia de lo que se prevé en materia de IVA, la norma no prevé la posibilidad de un registro directo de los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en otros Estados miembros, estamos ante una formalidad que trae causa del cruce de fronteras.

En cuanto a la obligación de designar a un representante a los efectos del impuesto que rige para los sujetos pasivos no establecidos con el fin de traspasar la obligación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales al representante fiscal, entendemos que dicha obligación constituye una nueva formalidad que trae causa de un cruce de fronteras y que, en otros ámbitos fiscales, en concreto en el IVA, fueron objeto de eliminación.

Respecto de la obligación de presentar una declaración- liquidación por parte de los adquirentes intracomunitarios, no hay duda de que estamos ante una obligación que se impone como consecuencia del cruce de fronteras y que afecta, no sólo a las ventas de productos originarios de Estados miembros, sino también a las transferencias de stocks de envases o de producto envasado originarios de otros Estados miembros.

Si nos centramos en la obligación de presentar el libro registro de existencias, es claro que se trata de una obligación directamente vinculada con el cruce de fronteras ya que la OM establece que no existe obligación de suministrar esta información en aquellos periodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar (Artículo 7.3) como consecuencia de la ausencia de adquisiciones sujetas. Hemos de puntualizar que esta eximente no está recogida en la norma.

Por último, y en relación con la obligación de contar con un determinado certificado del fabricante o, en su caso, a partir del 1 de enero de 2024, con una certificación, para poder liquidar correctamente el impuesto, ya hemos mencionado que no se trata de un requisito formal. Ahora bien, lo cierto es que, en ausencia de este documento, se va a generar un incremento en el coste de adquisición del producto sujeto al impuesto por tener que tributar sobre la totalidad del plástico y no sobre la parte de plástico no reciclado.

Todas estas obligaciones formales recaen sobre los adquirentes intracomunitarios de los productos sujetos al impuesto y no existían hasta la fecha. En tanto en cuanto no estamos ante un impuesto armonizado, ponen de manifiesto que estamos ante obligaciones formales que se generan como consecuencia del cruce de fronteras y suponen un claro incumplimiento de lo previsto en las Directivas 2020/62 y 2006/112/CE, que prohíben expresamente la aprobación de nuevos impuestos que conlleven el establecimiento de formalidades relacionadas con el cruce de fronteras.



## CONCLUSIÓN

A la vista de todo lo expuesto previamente, este estudio pormenorizado del IEPNR demuestra, sin ningún lugar a dudas, que estamos ante un impuesto inmaduro que goza de numerosos defectos técnicos y que pide a gritos una revisión en profundidad, tanto de sus elementos estructurales, como de su esquema de liquidación y obligaciones formales, con la idea de que la inversión a realizar por los contribuyentes en términos de tiempo y dinero sea proporcional con el importe objeto de recaudación.

Es inadmisibles y dicho sea con todo respeto, que hayamos llegado a situaciones en donde los contribuyentes, queriendo hacer frente a sus obligaciones fiscales, no tengan ningún tipo de soporte jurídico, más allá de una documentación publicada en la página web de la AEAT en donde nada más abrirlo aparece una leyenda en rojo señalando que no se trata de un documento vinculante y que estando la norma en borrador, este documento puede estar sujeto a modificaciones a corto plazo.

No resulta de recibo que, con el fin de atender a los requerimientos de la UE, se haya diseñado e introducido una nueva figura impositiva de forma totalmente precipitada, sin tener en cuenta la aprobación de un nuevo régimen de responsabilidad ampliada del productor, así como las obligaciones de financiación impuestas por el Real Decreto 1055/2022, que podrían dar lugar a un supuesto de doble imposición que dará mucho de qué hablar en atención al concepto de impuesto indirecto acuñado en la jurisprudencia comunitaria.

La realidad es que este impuesto se diseñó en los despachos del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico de Transición Ecológica sin tener en cuenta las observaciones presentadas en el trámite de información pública, observaciones que dicho sea de paso estaban limitadas en cuanto a su contenido.

No se contó ni con el apoyo necesario por parte del Ministerio de Hacienda ni con los operadores del sector, más allá de las empresas fabricantes del plástico, asumiendo que el diseño aprobado para el IGFEI en su versión en vigor a partir del 1 de septiembre de 2022 iba a ser válido para este impuesto.

Lo cierto es que ni el ámbito objetivo es el mismo ni tampoco su alcance, por lo que esta visión tan simplista del impuesto ha dado lugar a un engendro fiscal con el que desgraciadamente vamos a tener que convivir los próximos años. No se ha tenido en cuenta el esfuerzo que supone para las empresas la gestión del impuesto y ello debido, fundamentalmente, a la ausencia de datos necesarios para poder calcular y liquidar el impuesto.

Este esfuerzo ha llevado a muchos contribuyentes a optar por liquidar el impuesto en base a unas previsiones teóricas que nada tienen que ver con la realidad y que ponen de manifiesto la falta de cualquier lógica del impuesto.

En un mundo cada vez más dependiente del plástico y con grandes avances tecnológicos en materia de bioplásticos, lo mínimo que debemos pedir del legislador es un trabajo serio de análisis y de estudio, en el que participen de forma activa todos los organismos implicados. Ello permitiría crear un impuesto con una finalidad medioambiental cierta, que sea digerible,

en términos de gestión, por el contribuyente y controlable por parte de las autoridades competentes.

El impuesto, tal y como está configurado a día de hoy, plantea un primer reto nada desdeñable y es la validez del dato a partir del cual se declara y liquida el impuesto y su comprobación por parte de las autoridades fiscales, siendo así que auguramos un futuro lleno de litigios lo que no tiene sentido alguno en términos de coste/ recaudación.

## BIBLIOGRAFÍA

- Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular
- Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases
- Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 592 “Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación” y el modelo A22 “Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución”, se determinan la forma y procedimiento para su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias
- Documento de “Preguntas y respuestas en relación con el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables” en su versión publicada a la fecha de redacción de esta obra en la web de la AEAT
- Nota Informativa de la Subdirección General de Gestión e Intervención de IIEE relativa al IEPNR publicada en la web de la AEAT, a la fecha de redacción de esta obra
- BBDD de consultas de la Dirección General de Tributos

## Comisión Directiva de AEDAF

**Stella Raventós Calvo**

*Presidente*

**Enrique Lang-Lenton Bonny**

*Vicepresidente*

**José Ángel García de la Rosa**

*Secretario General*

**Eduardo Gracia Espinar**

*Vicesecretario*

**Íñigo Sevilla González**

*Vocal Resp. de Asuntos Económicos*

**Javier Gómez Taboada**

*Vocal Resp. de Estudios e Investigación*

**Enca Baquero Martínez**

*Vocal Resp. de Formación*

**Llorenç Maristany i Badell**

*Vocal Resp. de Transformación Digital*

**Arancha Yuste Jordán**

*Vocal Resp. de Atención al Asociado y Demarcaciones Territoriales*

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fundada en 1967, reúne a los titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, fomentando una cultura asociativa.

El principal objetivo de AEDAF es dotar a sus miembros de las mejores herramientas para el óptimo ejercicio de su actividad profesional. Los miembros integrantes de AEDAF provienen tanto del mundo de la actividad profesional como del mundo de la docencia. AEDAF trabaja activamente en ofrecer valor añadido a sus miembros a través de una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día, publicaciones de interés, encuentros profesionales de diferente índole, así como el continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Entre los objetivos de AEDAF está también permitir a los profesionales del asesoramiento fiscal, participar de manera activa en la creación de una conciencia fiscal ciudadana, así como colaborar, en la preparación o modificación de los textos legales en materia tributaria.

Asimismo, AEDAF tiene como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía española y en nuestro Estado de Derecho.

En la actualidad, AEDAF cuenta con más de 3.400 asesores fiscales de toda España, que día a día contribuyen a la excelencia de un trabajo cuyo resultado revierte en beneficio de todos sus miembros.

## Demarcaciones Territoriales AEDAF

### **Alicante y Albacete**

**María José Sueiro Adrián**

Teléfono: +34 966 08 96 88

alicante@aedaf.es

Busines World Alicante,  
Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n

0300z Alicante

Responsable Sede:

M<sup>a</sup> Esther Sirvent Gadea

### **Andalucía (Sevilla) y**

### **Extremadura**

**Marina García Hidalgo**

marinagarciahidalgo@

hotmail.com

### **Andalucía (Málaga)**

**Juan Luis Marín López**

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo,

14 - local

29016 Málaga

Responsable Sede:

*Julieta Villodres Rey*

### **Aragón - La Rioja**

**Francisco Gracia Latorre**

comunicaciones@

graciayburillo.es

### **Asturias y León**

**Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya**

**Martínez**

jesustuya@

simbiosisasesores.es

### **Baleares**

**Antoni Serra Serra**

aserra@mon-lex.com

### **Canarias**

**Jaime Cabrera Hernández**

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran

Canaria

Responsable Sede:

*Karen Londoño Saldarriaga*

### **Cantabria**

**Jesús Pereda Gutiérrez**

jpereda@iberoasepyme.com

### **Catalunya**

**Josep Alemany Farré**

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede:

*Consol Carratalá i Serra*

### **Galicia**

**Diego Víboras Cabañero**

diego.viboras@ausum.es

### **Madrid-Zona Centro**

**Eneko Rufino Bengoechea**

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

O'Donnell, 7 - 1º Dcha.

28009 Madrid

Responsable Sede:

*Lara Álvarez de Prada*

### **Murcia**

**Francisco Iniesta López-**

**Matencio**

finiesta@strategiaconsultoria.

es

### **Navarra**

**Belén Marín Villamayor**

belen@marinyasociados.es

### **País Vasco**

**Gonzalo Apoita Gordó**

gapoita@grupoforetax.com

### **Valencia y Castellón**

**Eduardo Rallo Martínez**

eduardo@eduardorallo.com

Calle de la Paz, 35, piso 4º,

puerta 4ª;

46003 Valencia







notas:

A series of horizontal dotted lines for writing notes, spanning the width of the page.



notas:

A series of horizontal dotted lines for writing notes.

