

COMPROMISO
nuevas economías
empatía
GLOBALIDAD
TRANSPARENCIA
profesionalidad
método
Comunidad
honestidad
tecnología
Modernidad
Avanzar
Corazón
Innovación
TRANSPARENCIA
Construir
éxito.



**EL NUEVO IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS
ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES
APLICABLE DESDE ENERO DE 2023**

EL NUEVO IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES APLICABLE DESDE ENERO 2023

El pasado 1 de enero de 2023 entró en vigor el nuevo **Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables** (en adelante, IEPNR), regulado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular¹, incorporado al sistema tributario con el objetivo de prevenir la generación de residuos y con el fin de fomentar el reciclado y el uso de envases reutilizables. Se trata de un impuesto indirecto que recae sobre la utilización en todo el territorio español², de envases no reutilizables que contengan plástico (ya sean vacíos o conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo o presentando otros productos o mercancías).

En el fondo, se trata de un impuesto que vamos a soportar todos los consumidores en nuestros bolsillos, en la medida en que los contribuyentes y los distintos intervinientes en la cadena de producción y distribución no puedan recuperar el impuesto, lo que redundará en un incremento de los costes, máxime si tenemos en cuenta que este impuesto incrementa la base imponible de IVA, lo que en último término supondrá un incremento adicional de la tributación. Y ello sin hacer referencia a los importantes costes de cumplimiento y esfuerzo que conllevará la necesaria adaptación de los sistemas informáticos y programas de gestión y contabilidad, tanto para poder liquidar el impuesto, como para informar del mismo en la correspondiente factura (hecho que será muy frecuente en la medida en que muchos consumidores -aun a pesar de no ser contribuyentes- podrán obtener la devolución del impuesto que se les ha repercutido en la cadena de valor cuando saquen los bienes de territorio español).

Por tal motivo, y tanto para determinar el incremento del coste de producción, como para conocer con mayor detalle la forma de liquidar y recuperar el impuesto, resulta oportuno hacer un breve repaso a las cuestiones más relevantes de este tributo, si bien, queremos

¹ Artículo 67 a 83 del Capítulo I del Título VII de la citada Ley.

² Esto es, Península, Baleares, Canarias y Ceuta y Melilla, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra.

anticipar que existen múltiples vacíos legales o inconcreciones que generarán enorme controversia en la aplicación práctica del impuesto.

A continuación, se exponen de forma sucinta las **principales características** de este impuesto:

¿QUÉ grava el IEPNR?

El impuesto grava **tres** hechos imponibles: (i) la **fabricación** en territorio español, (ii) la **importación** y (ii) la **adquisición intracomunitaria** de los siguientes productos objeto de este impuesto:

- ❖ Envases no reutilizables que contengan plástico³.
- ❖ Los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases no reutilizables que contengan plástico, tales como las preformas o las láminas de termoplástico.
- ❖ Los productos que contengan plástico⁴ destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los envases no reutilizables (envases y envoltorios de plástico que encontramos en cualquier producto).

³ A efectos de este impuesto, tienen la consideración de **envase** todo producto destinado a prestar la función de contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, como pueden ser los vasos de plástico o los rollos de plástico para embalar y evitar roturas en el transporte de productos, además de todos los productos definidos en el artículo 2 de la Ley reguladora de este Impuesto (Ley 7/2022).

Se considera que los **envases son no reutilizables** cuando no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados.

⁴ Tienen la consideración de **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

También grava la **introducción o tenencia irregular** en el territorio español de dichos productos⁵.

¿A QUIÉN afecta este impuesto?

Son contribuyentes de este impuesto, las personas físicas o jurídicas que sean **fabricantes, importadores, y/o adquirentes intracomunitarios** (a otros Estados miembros de la Unión Europea) de los productos citados en el apartado anterior⁶.

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

Por el contrario, no son contribuyentes, los importadores y/o adquirentes intracomunitarios que durante un mes natural realicen adquisiciones de plástico no reciclado cuyo peso no exceda de 5 kilogramos (kg). Para el cómputo de dichos kg, se considerará de forma independiente los kg importados, de los kg adquiridos intracomunitariamente, durante el mismo mes natural. Superada dicha cantidad en la importación o en la adquisición intracomunitaria, deberán autoliquidarse todos los kg de plástico adquiridos durante dicho mes.

¿QUÉ supuestos están no sujetos o exentos del IEPNR?

Quedan **NO SUJETOS** a este impuesto:

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.

⁵ Se entiende por **introducción o tenencia irregular**, cuando quien posea, comercialice, transporte o utilice estos productos **no** acredite haber realizado la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando **no** se justifique que los productos han sido objeto de adquisición en territorio español

⁶ Se incluyen las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (58/2003), esto es, las herencias yacentes, comunidad de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica.

- ❖ La **fabricación** de productos que, **con anterioridad del devengo del impuesto**, hayan dejado de ser adecuados para su utilización, hayan sido destruidos, o se destinen a ser enviados por el fabricante fuera del territorio de aplicación de este impuesto. Es decir, cuando el fabricante exporte o realice entregas intracomunitarias de los productos fabricados, no tributará por este impuesto, sin perjuicio de las obligaciones formales a las que pudiera estar obligado⁷.
- ❖ La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de **pinturas, tintas, lacas y adhesivos** concebidos para ser incorporados a los productos objeto de este impuesto.
- ❖ La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases no reutilizables que contengan plástico que, pudiendo servir para contener, proteger y manipular mercancía, no estén diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías.

Quedan **EXENTOS** de este impuesto:

- ❖ La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases de plástico no reutilizables o productos semielaborados o que contengan plásticos, que se destinen a **medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactancia de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario**. Esta exención queda condicionada a una declaración previa.
- ❖ La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de **rollos de plástico empleados en placas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero**.

⁷ A diferencia del tratamiento que se le da en el IVA, a efectos de este nuevo impuesto (IEPNR), **no se considera exportación las entregas de bienes a Canarias, Ceuta y Melilla que se realicen desde la Península y Baleares**. Asimismo, tampoco será **importación**, la entrada en Canarias, Ceuta y Melilla, de los productos objeto de este impuesto cuando provengan de la Península y Baleares.

- ❖ La adquisición intracomunitaria que, con anterior a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto, **se destinen a ser enviados por el adquirente fuera del territorio de aplicación del impuesto**⁸, o los que, en dicho plazo, **hayan dejado de ser adecuados para su utilización o sean destruidos**.
- ❖ La importación o adquisición intracomunitaria de envases, siempre que el peso total de plástico no reciclado de los envases no exceda de **5 kg al mes**.
- ❖ La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos plásticos semielaborados que no vayan a ser destinados a obtener envases, o que se vayan a utilizar en usos distintos al de permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

¿CUÁNDO hay que pagar el IEPNR?

El **DEVENGO** del impuesto se produce en los siguientes momentos:

- ❖ En los supuestos de **fabricación**: en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición en el territorio español de los productos objeto de este impuesto. En el caso de pagos anticipados, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio. Es decir, cuando el fabricante efectúa la primera entrega del producto que contenga plástico.
- ❖ En los supuestos de **importación**: el devengo tiene lugar en el momento en que se devenguen los derechos de importación (independientemente de que la importación está sujeta o no estos derechos).
- ❖ En los supuestos de **adquisición intracomunitaria**: se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos,

⁸ Es decir, que las AIB de envases que sean objeto de posterior salida del territorio español (ya sea mediante exportación o Entrega Intracomunitaria de Bienes), estarán exentas, siempre que la salida se ultime antes de la finalización del plazo de la presentación de la autoliquidación del período en que se devengue la AIB.

salvo que con anterioridad se expida la correspondiente factura. En ese caso, el devengo se producirá en la fecha de expedición de la factura.

- ❖ En los supuestos de introducción irregular de dichos productos: se considerará que el impuesto se ha devengado en el periodo de liquidación más antiguo no prescrito, salvo prueba en contrario.

¿CÚANTO hay que pagar?

La **cuota a ingresar** por este impuesto será el resultado de aplicar **0,45€ a cada kilogramo de plástico no reciclado** que contengan los productos fabricados, importados o adquiridos intracomunitariamente, y que sean objeto de este impuesto. Por lo tanto, no se trata de un impuesto que grava unidades monetarias, sino unidades de peso.

¿CÓMO se liquida?

Existen **dos** formas de liquidar el impuesto según **quién** sea el contribuyente:

- ❖ **Modelo 592:** autoliquidación que deberán utilizar los fabricantes y adquirentes intracomunitarios.

La autoliquidación (y pago) del impuesto se realizará con **carácter trimestral**, salvo que el contribuyente tribute en el IVA con **periodicidad mensual**. La misma se presentará dentro de los **veinte primeros días naturales siguientes a la finalización del periodo de liquidación** (trimestre o mes, según sea el caso)⁹.

- ❖ **DUA a la importación:** los importadores liquidarán este impuesto a través del DUA a la importación, en el que deberán consignar los **kilogramos** de plástico no reciclado que contienen los productos objeto de este impuesto. Asimismo, deberán indicar, si

⁹ La domiciliación de la deuda tributaria será hasta el día 15 de dicho mes.

resulta exceptuado de gravamen por no exceder de los 5 kg al mes el peso total de plástico importado.

¿Qué OTRAS OBLIGACIONES FORMALES hay que cumplir?

1. INSCRIPCIÓN en el Registro Territorial Especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

Únicamente deberán solicitar la inscripción en este Registro, los **fabricantes y los adquirentes intracomunitarios**, y en su caso, los representantes de contribuyentes de este impuesto que no estén establecidos en territorio español.

Con carácter general, la solicitud se realizará **antes** del inicio de la actividad, si bien, excepcionalmente, los contribuyentes tendrán hasta el **30 de enero de 2023** para presentar la solicitud.

Los importadores, y los adquirentes intracomunitarios de productos cuyo peso total de plástico no reciclado no exceda de 5 kg en un mes natural, están exceptuados de esta obligación.

2. CONTABILIDAD y LIBRO de existencias.

- ❖ **Fabricantes:** deberán llevar una contabilidad específica de los productos objeto de este impuesto, mediante un sistema contable en soporte informático, en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). El suministro de los asientos contables se realizará dentro del mes natural siguiente al periodo de liquidación a que se refiera (ya sea trimestral o mensual).
- ❖ **Adquirentes intracomunitarios:** deberán llevar un libro registro de existencias, en **formato electrónico**, que se suministrará también a través de la Sede

Electrónica de la AEAT, dentro del mes siguiente al periodo de liquidación a que se refiera.

En ambos casos, el mes de agosto será inhábil.

De forma excepcional, y **para el año 2023**, la llevanza de la contabilidad y libro registro correspondiente a los periodos de liquidación del **primer semestre de 2023** se podrá realizar dentro del mes de julio de 2023.

Los importadores, y los adquirentes intracomunitarios de productos cuyo peso total de plástico no reciclado no exceda de 5 kg en un mes natural, están exceptuados de esta obligación. Asimismo, los adquirentes intracomunitarios no estarán obligados a suministrar el libro de existencia en aquellos periodos en los que no resulte cuota a ingresar.

3. REPERCUSIÓN y menciones en FACTURA:

❖ **Fabricantes:** en las primeras ventas o entregas de los productos tras la fabricación, los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega en territorio español. En la factura deberán consignar:

- El importe de las cuotas devengadas.
- La cantidad de plástico (en unidad de "kg" o "kilogramos") no reciclado que contienen sus productos.
- Si resulta de aplicación alguna exención, especificando el artículo de la Ley 7/2022 que así lo prevé.

❖ **Demás supuestos (importadores y adquirentes intracomunitarios, así como otros comercializadores, distribuidores de productos que intervengan en la**

cadena de distribución¹⁰): quienes realicen ventas o entregas de los productos objeto de este impuesto, deberán consignar, previa solicitud del adquirente, en un certificado separado o en la misma factura que expidan, la siguiente información:

- El importe del impuesto satisfecho, o si resultó de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo que así lo prevé.
- La cantidad de plástico (en kg) no reciclado que contienen sus productos.

¿Puedo RECUPERAR las cuotas pagadas?

La respuesta es **SÍ**.

Tendrán derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado:

⇒ Los **FABRICANTES**:

- ✓ Respecto de los productos fabricados y vendidos que sean objeto de devolución para su destrucción o su reincorporación al proceso de fabricación. Previamente deberán reintegrar el importe del impuesto repercutido a los adquirentes.

⇒ Los **ADQUIRENTES INTRACOMUNITARIOS E IMPORTADORES**:

- ✓ Respecto de los productos que sean enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto¹¹.

¹⁰ También estarán sometidos a esta obligación (a pesar de no estar identificados expresamente en la ley) quienes presten servicios (véase servicios de maquila para envolver productos de terceros), en función del número de kg. empleados en la prestación del servicio en cuestión.

¹¹ Esto es, fuera de la Península, Baleares, Canarias y/o Ceuta y Melilla.

- ✓ Respecto de los productos que, con anterioridad a su primera entrega al adquirente, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.
 - ✓ Respecto de los productos adquiridos o importados que, tras su primera entrega al adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación (previo reintegro del importe al adquirente).
- ⇒ Los **ADQUIRENTES** que no sean contribuyentes (es decir, **cualquier empresa que soporte el impuesto**):
- ✓ Respecto de los productos adquiridos que acredite que han sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto.
 - ✓ Respecto de los productos adquiridos que, acrediten que el destino de los mismos sea como envases exentos de este impuesto (envases para contener medicamentos, productos sanitarios, etc.).
 - ✓ Respecto de los productos adquiridos que, tras realizar alguna modificación, acrediten que pueden ser reutilizables.
 - ✓ Respecto de productos plásticos semielaborados, o productos que contengan plástico, cuando puedan acreditar que **no** se van a destinar a obtener envases sujetos a este impuesto, o no se vayan a utilizar para el cierre, la comercialización o presentación de envases no reutilizables:

La **solicitud** de la devolución se realizará del siguiente modo:

- ❖ Los fabricantes y adquirentes intracomunitarios, mediante su deducción en el **Modelo 592**. En el caso de que la cuantía deducida sea superior a las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en autoliquidaciones posteriores (dentro del plazo de 4 años). Y en el último

periodo de liquidación del año se podrá solicitar la devolución de la cantidad pendiente de deducir.

- ❖ Los importadores y resto de adquirentes (sean contribuyentes o no contribuyentes de este impuesto) mediante el **Modelo A22 “Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de Devolución”**, que se presentará dentro de los veinte primeros días naturales siguiente a aquel en que finaliza el trimestre en el que se producen los hechos que dan derecho a la devolución.

La aplicación de estas deducciones y/o devoluciones quedará condicionada a que se acredite el pago del impuesto, y de los hechos que dan derecho a la devolución, mediante cualquier medio prueba admitida en derecho.

NOTA FINAL

Recordemos que el nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se ha establecido para gravar los tres hechos imposables indicados anteriormente: fabricación, adquisición intracomunitaria e importación de los productos objeto de este impuesto.

En este sentido, es necesario tener presente el irremediable aumento del coste de los productos que tendrá lugar por la aplicación del impuesto, ya que el mismo se configura en primer lugar como un impuesto repercutible, formando parte del precio, y en segundo lugar, porque el mismo, al aumentar el precio, servirá de base para aplicar el IVA, lo que supone a su vez un incremento adicional en el IVA a pagar por el consumidor, hecho que penalizará a los consumidores que no tengan derecho a la deducción del IVA soportado.

Por este motivo, y dado que este impuesto ha venido para quedarse, de momento (hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea decreta su ilegalidad, por vulnerar la libertad de movimientos de mercancías y generar distorsiones en la competencia), resulta importante adelantarse y analizar el impacto que previsiblemente va a ocasionar el impuesto en los márgenes comerciales del tejido empresarial, al objeto de poder tomar las medidas necesarias para paliar sus posibles efectos, tomando las medidas adecuadas para recuperar la parte del impuesto que legalmente se pueda recuperar, así como para acometer la correspondiente adaptación tecnológica de los sistemas informáticos de gestión, de contabilidad y de facturación para poder atender a las obligaciones de este impuesto

El equipo fiscal de Life Abogados está a vuestra disposición para ayudaros en esta necesaria adaptación.

Madrid, 26 de enero de 2023

C/ Velázquez, 78 - 1º
28001 - Madrid
T +34 911 433 038
F +34 917 915 674
info@lifeabogados.com

lifeabogados.com