

IMPUESTO SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES Y LOS PROBLEMAS QUE GENERA SU APLICACIÓN

El pasado 9 de abril se publicó Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular con objeto de incorporar al ordenamiento jurídico español la Directiva marco de residuos y la Directiva de reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente.

En dicha Ley se aprobaron dos nuevos tributos: el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos y la incineración de residuos.

Centrándonos en el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y los problemas que su aplicación práctica va a suponer a los contribuyentes, a continuación, se exponen los principales aspectos a tener en cuenta.

AMBITO OBJETIVO

Quedan sujetos al impuesto los siguientes productos, tanto vacíos como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías:

- ✓ Los envases no reutilizables que contengan plástico;
- ✓ Los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases (preformas, láminas de termoplástico) y;
- ✓ Los productos de plástico que permitan cerrar, comercializar o presentar los envases.

A modo de ejemplo, quedaría sujeto al impuesto tanto el plástico no reciclado de una botella de agua, como el plástico no reciclado que agrupa un pack de varias botellas de agua, como el propio plástico no reciclado que protege el palé que contiene varios packs de botellas de agua.

No estarán sujetos al impuesto los envases no reutilizables que contengan plástico cuando 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 (“envases integrados”, por ejemplo, las cápsulas de café).

HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible se produce con la utilización de los envases plásticos en España en tres circunstancias específicas:

- ✓ La fabricación de los productos que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto;
- ✓ La importación de estos y;
- ✓ La adquisición intracomunitaria de los mismos.

Con ello, se asegura que el impuesto se pague por productos fabricados en otros países, pero consumidos en España, de forma que cualquiera que adquiera del exterior, bien sea de un país de la Unión Europea como de un país tercero, este tipo de envases y/o embalajes quede sujeto al impuesto y **el adquirente se convierte en contribuyente del impuesto.**

BASE IMPONIBLE

Es la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo y el tipo impositivo es de 0,45 euros por kilogramo.

La base imponible no incluirá la cantidad de plástico reciclado (incluyendo tanto el derivado de un proceso de reciclado mecánico como químico).

Como **exenciones**, simplemente hay que destacar la que aplica a las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de envases cuyo contenido de **plástico no reciclado no exceda el umbral de 5 kg en un mes** y otras exenciones o no sujeciones sectoriales (entre otros, medicamentos y productos sanitarios, rollos de plástico para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o las pinturas, tintas, lacas y adhesivos concebidos para ser incorporados a los envases, productos plásticos semielaborados o cierres).

OBLIGACIONES DE GESTIÓN

- ✓ Los contribuyentes deben inscribirse en el Registro territorial de impuestos especiales y les será atribuido un número CIP. **Desde el 1 de diciembre puede solicitarse la inscripción en el mencionado Registro.**
- ✓ Los contribuyentes fabricantes o adquirentes intracomunitarios deberán presentar autoliquidación mensual o trimestral (dependiendo de cuál sea su periodo de liquidación en IVA), mientras que los importadores liquidarán mediante la propia declaración aduanera.
- ✓ Los fabricantes deberán **llevar una contabilidad** de los productos obtenidos y los que realicen adquisiciones intracomunitarias deberán **llevar un libro de existencias.**

En ambos casos deberán presentarse ante la Administración Tributaria de forma periódica por sede electrónica.

Respecto a la obligación de información, existe un **régimen transitorio** de forma que las operaciones del primer semestre de 2023 podrían presentarse en el mes de julio de 2023.

- Los contribuyentes fabricantes tienen determinadas obligaciones de información, facturación y repercusión respecto del Impuesto incluido en los productos vendidos.
- La cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto deberá ser certificada mediante una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008. 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.

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 en el caso de productos fabricados fuera de la Unión Europea, cualquier otro acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.

No obstante, lo anterior, según la disposición transitoria décima de la Ley 7/2022 durante los primeros 12 meses siguientes a la aplicación del impuesto, se podrá acreditar la cantidad de plástico no reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto mediante una declaración responsable firmada por el fabricante.

ASPECTOS PROBLEMATICOS PARA SU APLICACIÓN

El impuesto se ha articulado de una forma que, ha ensanchado el ámbito objetivo del mismo e impone **obligaciones de muy difícil o imposible cumplimiento para el contribuyente.**

España es el único país que estaría gravando **no sólo los envases de plástico sino también todos los embalajes, es decir, todos los productos de plástico que permitan cerrar, comercializar o presentar los propios envases** (en la medida que sea no reciclado).

En la práctica, será difícil encontrar a una empresa del sector secundario que no se encuentre sometida a este impuesto por el mero hecho de adquirir fuera del territorio español cualquier tipo de mercancía que venga embalada en alguna medida en plástico no reciclado y que este suponga más de 5 kilogramos al mes.

Ciertamente, el legislador español está imponiendo a los contribuyentes unas **obligaciones de prácticamente imposible cumplimiento:**

1. Identificación de la cantidad y el tipo de plástico de cada envase y embalaje.

El legislador español exige en primer lugar identificar el tipo de plástico fabricado o adquirido con objeto de poder determinar si está o no sujeto al Impuesto y para acreditar que el plástico fabricado y/o adquirido es reciclado (a efectos de su no gravamen) exige que el contribuyente cuente con una certificación emitida por una entidad acreditada ante la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) para

emitir este tipo de certificaciones conforme a la norma UNE-EN 15343:2008 o, para productos fabricados fuera del territorio español se permite que esta certificación la emitan entidades acreditadas por instituciones similares a la ENAC pero en esos países europeos o, tratándose de terceros países, entidades con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.

Un fabricante español podría tener mayor facilidad para identificar el tipo de plástico no reciclado que está produciendo pero si nos centramos en los otros dos hechos imponibles, referentes a las adquisiciones intracomunitarias y a las importaciones, no parece sencillo que el mero adquirente de estos envases y mucho menos, de los embalajes, sea capaz de conocer y acreditar con las exigencias que la norma requiere la cantidad de plástico reciclado que incluye lo que está comprando a entidades no residentes.

2. Identificación de los kilogramos de plástico no reciclado.

Para poder proceder con la liquidación del tributo se exige conocer los kilos de plástico no reciclado fabricados o incluidos en cada adquisición de envases o embalajes.

Asimismo, para la correcta llevanza de la contabilidad (hecho imponible de fabricación) o del libro de existencias (hecho imponible de adquisición intracomunitaria) se deberá llevar un registro de los kilogramos fabricados o adquiridos. La norma no especifica nada más con relación a este tema.

De nuevo, si nos remitimos a los 3 hechos imponibles que recoge el impuesto, en principio parece que un fabricante de este tipo de plásticos podría estar en situación de identificar los kilogramos de plástico no reciclado que está produciendo pero en el caso de adquisiciones intracomunitarias e importaciones, no parece sencillo. O bien el proveedor del producto informa de algún modo trazable los kilogramos de plástico tanto de sus envases como de sus embalajes o bien el adquirente debe acreditar los kilogramos adquiridos de alguna manera.

El adquirente no tiene forma de exigir esta información al proveedor dado que no existe una obligación legal que vincule al no residente, por lo que depende de la voluntad de éste en cumplir con esta información y, en caso de no querer proporcionar la citada información, queda en el adquirente la obligación de probar los kilogramos adquiridos de ese material, lo cual involucraría contar con los instrumentos necesarios en el lugar donde se realicen las importaciones o las adquisiciones para que, una vez identificados los plásticos no reciclados, se pudieran pesar en cada compra, dejando además trazabilidad de todo ello.

Asimismo, toda esta información necesariamente deberá ser implementada en el sistema informático del adquirente para cualquiera de las compras que realice susceptibles de recaer en este Impuesto.

3. Llevanza en formato electrónico de la contabilidad y del registro de existencias por parte del fabricante y el adquirente intracomunitario respectivamente con envío periódico por sede electrónica a la Agencia Tributaria.

Es decir, exige a los contribuyentes del tributo el desarrollo de nuevas soluciones informáticas para dar cumplimiento a estas obligaciones y la adaptación de los

procesos internos de la organización que sean necesario para nutrir con información puntual al sistema.

Ante los problemas de cumplimiento señalados, sería deseable que el legislador realizase las modificaciones normativas necesarias como podrían ser:

- La exclusión del ámbito objetivo del impuesto de los embalajes, es decir, de los productos de plástico que permitan cerrar, comercializar o presentar los envases.
- La exclusión del hecho imponible de las importaciones y de las adquisiciones intracomunitarias de estos productos, dejando exclusivamente gravado el supuesto de fabricación en territorio español, dado que el legislador ha impuesto al adquirente español una serie de obligaciones de imposible cumplimiento dado que él no tiene la capacidad de obligar al proveedor extranjero a proporcionarle una certificación de la naturaleza del plástico y de su peso en cada una de las compras.
- En el caso de no modificar el ámbito de aplicación del impuesto, al menos debería replantearse incrementar el límite de exención actual de 5 kilogramos de plástico no reciclado al mes (por ejemplo, en el Impuesto sobre envases de plástico de Reino Unido la exención aplica sobre 10 toneladas en los últimos 12 meses)
- Se podría pensar en incorporar diferentes formas de calcular la base imponible del impuesto dando diferentes posibilidades al contribuyente para que pueda tomar la que mejor se adapte a la información de la que dispone.

Nos consta que multitud de sectores económicos han trasladado en las distintas instancias de la Administración Estatal de la Administración Tributaria la preocupación por la dificultad o imposibilidad práctica de cumplir con las obligaciones impuestas por este nuevo impuesto el próximo 1 de enero y han puesto de manifiesto los elevados costes que todo esto puede suponer para el contribuyente que pretenda cumplir con el mismo, pero a pesar de que la Administración Tributaria es absolutamente consciente de las dificultades existentes, **a fecha de hoy, se sigue contemplando la entrada en vigor de este impuesto el 1 de enero de 2023.**

Si consideran necesario cualquier aclaración adicional, por favor no duden en contactar con nosotros.

Reciban un cordial saludo

Alejandro Carbonell / Noemí Blanquer
Socios A2N Estudio Jurídico y Fiscal, S.L.P.