

paper

24

El impuesto sobre envases
de plástico no reutilizables

2024

aeDAF

EL IMPUESTO SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES

Belén Palao Bastardés

Abogada y miembro del grupo de expertos en impuestos indirectos de AEDAF

ISBN

© 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:

Daniel Gómez Olano

Coordinador

Gloria Marín Benítez

Saturnina Moreno González

Abelardo Delgado Pacheco

Joaquín Huelín Martínez de Velasco

Salvador Ruiz Gallud

Estrella Martín Domínguez

José Ignacio Alemany Bellido

Antoni Durán-Sindreu Buxadé

Jesús Cudero Blas

José Manuel de Bunes Ibarra

Dedicatoria

Dedico esta nueva edición de este manual a todos los compañeros de despacho que, junto con mi familia y mis compañeros de la AEDAF, han tenido que soportar mi visión crítica del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables. Un impuesto que por mucho que lo analice y lo estudie, sigue siendo un engendro fiscal que pide a gritos una revisión profunda.

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

IIIE: Impuestos especiales

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

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

LIIE: 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

ABREVIATURAS	6
PRÓLOGO	9
PRESENTACIÓN	10
ANTECEDENTES	10
PARTE I	
Elementos estructurales del IEPNR	17
1. Ámbito objetivo del impuesto	17
1.1 Del concepto de “envase”	18
1.2 Del concepto “plástico” previsto en la norma	21
1.3 Del concepto “no reutilizable”	25
2. Hecho imponible	26
2.1 Del hecho imponible fabricación y del concepto “fabricante”	27
2.2 Del hecho imponible “importación”	30
2.3 Del hecho imponible “adquisición intracomunitaria”	33
2.4 Del hecho imponible “introducción irregular”	35
3. Supuestos de no sujeción	36
4. Devengo del impuesto	40
5. Exenciones	41
5.1 Exenciones aplicables a las operaciones de fabricación, importación y/o adquisiciones intracomunitarias	41
5.2 Exenciones aplicables a las importaciones y adquisiciones de productos sujetos al impuesto	46
5.3 Exenciones aplicables únicamente a las adquisiciones intracomunitarias	47
6. Los contribuyentes del impuesto y la figura del representante	48
7. La base imponible del impuesto	52
8. Tipo impositivo y cuota íntegra	55
9. Deducciones	55
9.1 Adquisiciones intracomunitarias de productos que posteriormente son expedidos fuera del territorio de aplicación del impuesto	56
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	59

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	60
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	60
10.	Devoluciones	62
10.1	Devoluciones aplicables a los importadores	63
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	64
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	65
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	65
10.2	Devoluciones aplicables a los adquirentes que no tengan la consideración de contribuyentes del impuesto	66
11.	Exacción del impuesto	67
PARTE II		
	De las obligaciones formales y los problemas que plantean	72
1.	Obligaciones que aplican a los fabricantes	74
2.	Obligaciones que aplican a los adquirentes intracomunitarios	75
3.	Obligaciones que aplican a los importadores	79
4.	La contabilización del IEPNR	80
PARTE III		
	De la adecuación del IEPNR a la normativa comunitaria	82
1.	Adecuación a las prohibiciones recogidas en el TFUE	85
1.1	De las prohibiciones recogidas en los artículos 28 y 30 del TFUE	85
1.2	De la prohibición recogida en el artículo 110 del TFUE	88
1.3	De las medidas recogidas en el artículo 34 del TFUE	98
2.	De la adecuación del impuesto al amparo de lo previsto en las Directivas 2020/62 y 2006/112/CE	102
CONCLUSIÓN		106
BIBLIOGRAFÍA		108

PRÓLOGO

Tal y como adelantamos en nuestra primera versión de este documento, la realidad con el IEPNR supera cualquier tipo de previsión. Es evidente y así lo manifestamos en su momento que estamos ante un impuesto cuya técnica tributaria es más que cuestionable toda vez que, habiéndose puesto de manifiesto graves deficiencias en la normativa del impuesto, dos años después, no se ha publicado ningún documento que sometiera a información pública las tan necesarias modificaciones en el impuesto.

A mayor abundamiento, tampoco se ha publicado un borrador de reglamento de desarrollo que permite dotar de mayor seguridad jurídica tanto a la Administración como al administrado y que fije las reglas del juego de un impuesto que es todo menos un impuesto de carácter medioambiental.

Como ya adelantamos en su momento, este impuesto fue uno de los compromisos adquiridos por España de cara a la obtención de los archiconocidos Fondos Europeos y si bien no ha sido posible alcanzar la recaudación prevista en su momento ya que se hablaba de 724 millones de euros, la realidad es que se trata de un impuesto con una recaudación relevante, estable y que supera con creces la de otros impuestos especiales tales como, por ejemplo, el impuesto sobre la cerveza.

Si analizamos las estadísticas tributarias publicadas por la AEAT, veremos que, en el año 2023, primer año de aplicación de este impuesto, los ingresos tributarios por este concepto ascendieron a un total de 591 millones de euros, frente a los 341 millones del impuesto especial sobre la cerveza. Y si nos centramos en las estadísticas de acumuladas de recaudación correspondientes a los meses de enero a octubre de 2024, el importe recaudado por este concepto asciende a 484 millones de euros, con una variación a la baja del 3% respecto de la recaudación para ese mismo período durante el año 2023 que ascendió a 499 millones. Por su parte, el impuesto especial sobre la cerveza habría recaudado solamente 277 millones de euros, hasta octubre de 2024.

Estas cifras ponen de manifiesto que, por un lado, que existen sujetos pasivos que no están cumpliendo con sus obligaciones, pues no se han alcanzado las previsiones de recaudación. Y, por otro, que se trata de un impuesto con un alto poder de recaudación, por lo que no podemos descartar subidas de tipos impositivos en este ámbito, en caso de que fuese necesario incrementar los ingresos públicos.

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 océanos¹. 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 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 España¹ 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, pese a las numerosas protestas y la presión de distintos sectores, estaba constreñido a implantar esta nueva figura impositiva, al tratarse de 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, teniendo en cuenta las obligaciones en materia de derechos de emisión, todo ello con el fin de garantizar una equidad de trato con los productores o fabricantes europeos.

Este mecanismo entró en vigor el pasado 1 de octubre de 2023 de conformidad con lo previsto en el Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono², fijándose un período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2025. Así, a partir del 1 de enero de 2026, todas las importaciones de productos sujetos al mecanismo CBAM, llevarán asociada la obligación de compra de un certificado CBAM por el importe de las emisiones directas e indirectas embebidas en el o los producto/s importado/s, siempre y cuando no hayan sido producidos en territorios que tengan en vigor estándares similares a los que tiene la UE en materia de emisiones de gases de efecto invernadero.

Y, 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.

En paralelo, 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, Euratom³, 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.

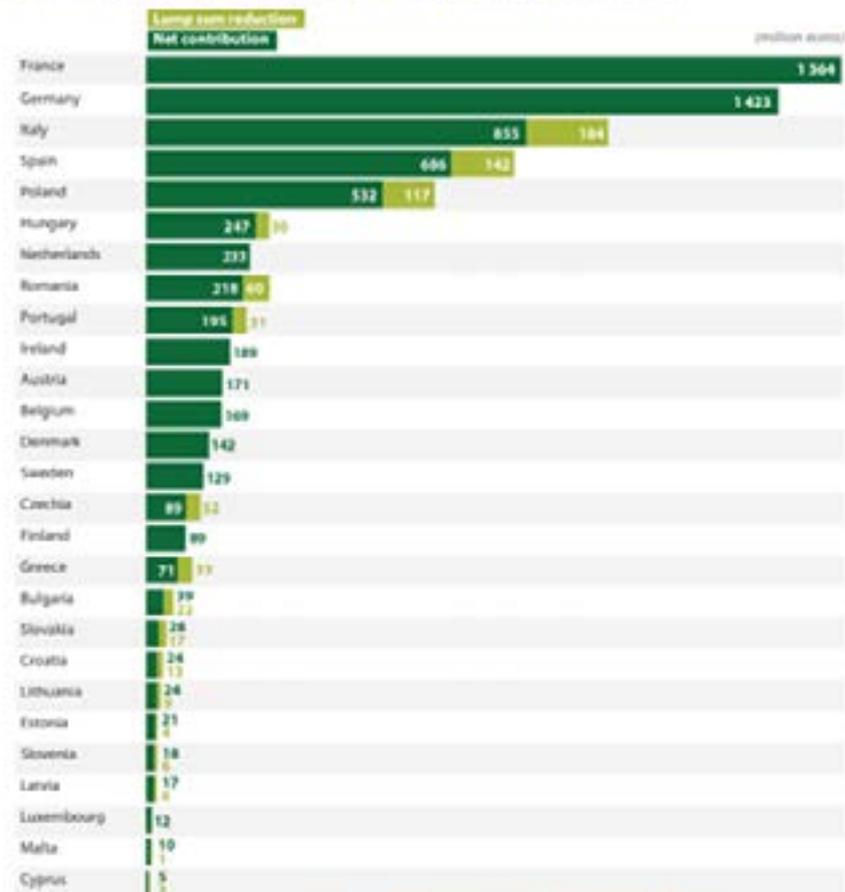
Es importante tener en cuenta que, en tanto que contribución nacional destinada al sostenimiento del presupuesto comunitario, los EM tienen plena libertad para decidir cómo recaudar ese tipo de recursos. Es por ello por lo que el gobierno español optó por destinar la recaudación de este impuesto a financiar el importe de la contribución nacional.

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

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

De conformidad con el informe publicado por la Corte de Auditores Europeos publicado el 16 de septiembre de 2024⁴, en el año 2023, los recursos obtenidos en la UE como consecuencia de esta contribución ascendieron a 7,2 billones de euros lo que representa un 4% del total de los ingresos recaudados en la UE. En el caso de España, se posiciona como tercer Estado Miembro en términos de contribución neta por este concepto tal y como consta en el gráfico adjunto:

Annex I – Member states' net contributions to the plastic-based own resource in 2023 and corresponding reductions



Source: ECA, based on Table 3 of the EU amending budget No 4 for the financial year 2023.

En este informe, los auditores señalan varios aspectos relevantes a tener en cuenta:

- En primer lugar, concluyen que los Estados Miembros no estaban suficientemente preparados para la implantación de esta contribución basada en los residuos de envases de plástico no reciclables, con independencia de que las acciones de la Comisión con el fin de monitorizar y apoyar su implantación fueron útiles de cara a mejorar la calidad de los datos. El problema fundamental es que dichas acciones no llegaron a tiempo.

⁴ https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/SR-2024-16/SR-2024-16_EN.pdf

- Por otra parte, los auditores subrayan que los datos utilizados no eran fiables.
- Adicionalmente los auditores señalan que algunos EM traspusieron de forma tardía determinados aspectos legales fundamentales de forma que en algunos casos se detectó que la definición de “plástico” no era la misma desde el punto de vista de la normativa medioambiental y la que se aplicaba a los efectos de esta contribución.
- Por otra parte, los EM no aplican procedimientos de *reporting* uniformes pudiendo existir dos formas de compilar la información en relación con la generación de residuos y el cálculo de la contribución. Así, no utilizan las reglas específicas de cuantificación previstas en la norma y tampoco existe un ratio medio de pérdidas armonizado.
- Finalmente, los auditores consideran que debido a la dificultad de compilar los datos necesarios existen un riesgo de que como consecuencia de la ausencia de controles en relación con los procesos de reciclado se esté declarando plástico como plástico reciclado cuando en realidad no lo es.

Del informe podemos extraer dos conclusiones claras: existe una falta de homogeneización en lo que respecta al tratamiento de esta contribución en los EM. Dado que los EM son competentes a la hora de decidir cómo van a financiar este coste, no hay un enfoque único a nivel de la UE; y ii) los datos que sirven de base para la realización del cálculo de la contribución no son válidos debiendo en cualquier caso mejorar la calidad del dato con el fin de que este sea lo más ajustado a la realidad.

Si bien cuando se publicó la primera versión de este trabajo, eran pocos los EM que habían optado por la creación de un nuevo impuesto tendiente a financiar el importe de la contribución nacional, la realidad es que a día de hoy, el panorama en la UE ha cambiado siendo así que con independencia de aquellos EM en donde este impuesto ya estaba en vigor, existen otros EM que con efectos 2025 han aprobado la introducción de un nuevo impuesto de cara a poder financiar el pago de esta nueva contribución. Así, tenemos los siguientes casos:

- Austria: se implanta un sistema de depósito por envase ya sea de plástico o de metal en relación con cualquier tipo de bebida, con efectos 1 de enero de 2025, con una capacidad de entre 0,1 y 3 litros. Se impone por tanto un depósito de 0,25 euros por cada envase afectado quedando exentos determinados tipos de envase en atención a su uso o destino. El sistema funciona a imagen y semejanza del que existe a día de hoy en Alemania en donde el consumidor, en el momento de adquirir el producto paga un depósito adicional de 0,25 euros que recupera en el momento en que devuelve el envase vacío.
- Bélgica: por ahora se están estudiando los distintos mecanismos existentes de cara a financiar esta contribución especial.
- Holanda: en este caso, con efectos 1 de julio de 2023, entró en vigor un impuesto sobre vasos de plástico desechables y envases de alimentos para llevar y a domicilio

- Francia: al igual que Bélgica está estudiando la imposición de nuevas medidas de cara a financiar el pago de esta contribución si bien es cierto que lo que ha hecho es prohibir la utilización de determinados envases de plástico de un único uso.
- Alemania ha anunciado un impuesto nacional sobre los envases de plástico de un único uso, que sean puestos en el mercado alemán con fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 2025. Adicionalmente, se ha creado un fondo para los envases de un único uso que se utilizan en determinados sectores, como por ejemplo en el sector de la alimentación con el fin de financiar las instalaciones municipales para la recogida y gestión de los residuos; y se permiten, adicionalmente, los impuestos locales sobre los envases, como ocurre en el caso de Tübingen.
- Italia por su parte que anunció la entrada en vigor del impuesto para diciembre de 2022, en línea con España, ha decidido posponer su entrada en vigor hasta el 1 de enero de 2026. Una vez en vigor, el impuesto es muy similar al impuesto español.
- Hasta el año 2024, Portugal gravaba los envases de plástico y/o aluminio de un único uso destinado a los productos *ready to eat*. No obstante lo anterior, la Ley de presupuestos para el año 2024 modifica el alcance de este impuesto de forma que aplica ya sobre todo tipo de envases y no solo sobre aquellos de plástico y/o aluminio. Ahora bien, si bien los hechos imponibles son muy parecidos a los que veremos a continuación, conforme a la Ley de Presupuestos, no estará sujeta la utilización de productos 100% reciclados o bien envases en los que al menos, el 25% está hecho de plástico reciclado.

Por lo tanto, a diferencia de lo que pasaba en diciembre de 2022, a la fecha de revisión de redacción de esta segunda edición, España no es el único EM en donde se aplica este impuesto mal denominado “plastic tax”. Sin embargo, el caso español resulta cuanto menos peculiar toda vez que el impuesto no se aplica única y exclusivamente a un determinado tipo de productos, sino que recae sobre todo tipo de envases de plástico de un solo uso y grava su contenido en plástico no reciclado.

El problema como veremos a continuación es la acreditación del porcentaje de plástico reciclado ya que, como consecuencia de los requisitos impuestos, se trata de una prueba muy complicada, por no decir imposible para muchas empresas, ya que con efectos 1 de enero de 2024, el contenido en plástico reciclado debe de acreditarse en base a las certificaciones a emitir conforme a determinados criterios.

En consecuencia, si bien estamos ante un impuesto con una pretendida finalidad medioambiental, las dificultades prácticas en cuanto a la gestión y cuestiones relacionadas con la prueba, hacen que estemos ante un impuesto con una finalidad eminentemente recaudatoria toda vez que, al igual que sucede en el resto de los EM, 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 y la afectación de los ingresos objeto de recaudación al incremento de políticas que fomenten la economía circular.

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 expuestos en este documento sean claramente extrapolables a esta última figura.

El impuesto entró en vigor el 1 de enero de 2023 y está regulado 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), siguiendo con una dinámica que puso en marcha con motivo de la introducción del Sistema Inmediato de Información (SII) de IVA, publicó una serie de Notas Informativas y un documento de preguntas frecuentes (en adelante, FAQ), informando a los contribuyentes de los criterios a seguir.

Adicionalmente, durante estos dos años, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha evacuado numerosas consultas con el fin de aclarar las dudas existentes en cuanto a la aplicación del impuesto, algunas de ellas como veremos a continuación, de difícil entendimiento. En este sentido, por regla general, las contestaciones a consulta vinculante evacuadas por la DGT en el ámbito del IEPNR analizan cuestiones muy básicas tales como la sujeción al impuesto de determinados productos o bien, en su caso, el concepto de “fabricante”. Hay otras cuestiones que, por ahora, no han sido objeto de análisis y publicación por la DGT, lo que empieza a generar 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 junto 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 recubre 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 el mismo 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 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.

- Finalmente, la última es la contestación a consulta vinculante V1717-23 de 14 de junio de 2023 en donde se analiza el concepto de “envase”, remitiéndose a las resoluciones a consulta vinculante V0024-23 y V0026-23 en donde la DGT concluyó lo siguiente:

<<[...] De la definición anterior resulta que un envase para serlo debe estar destinado a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, y dado que muestras para el análisis in vitro de orina, heces y esputos y legionelosis y salmonelosis no son mercancías, los productos objeto de la consulta no tienen la consideración de envases a efectos del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables, por lo que no están sujetos a dicho impuesto. [...]>>

Conforme esta resolución a consulta vinculante, en tanto en cuanto los productos contenidos en los envases sirvan para contener, transportar, manipular, proteger, distribuir y presentar no tengan la consideración de mercancías, como ocurre por ejemplo con el caso de las muestras para la realización de análisis, dichos envases no estarán sujetos al 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, la DGT 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) n° 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 micro plásticos 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 rellenos 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 plástico⁵ o bien de la granza de polietileno utilizada en la fabricación de botellas⁶.

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.

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

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

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 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.

Interesa hacerse eco de la contestación a consulta vinculante de fecha 5 de abril de 2024, con número V0504-24, en donde la DGT analiza este concepto en relación con la venta de determinados productos de limpieza e higiene que son vendidos en un bote de plástico rígido y en otros casos, en un formato que el consultante define como “doypack”, que sirve para rellenar el bote previamente suministrado. Se pregunta por tanto si el bote de plástico rígido, en aquellos casos en los que pueda ser rellenado a través del “doypack”, tiene la consideración de envase reutilizable y, en su caso, cómo puede acreditar su reutilización.

Tras confirmar que tanto el bote de plástico rígido como, en su caso, la bolsa de plástico que contiene el producto para ser posteriormente utilizado como relleno tienen la consideración de envases, la DGT subraya el hecho de que ninguno de los dos envases forma parte integrante del producto, ya que son desechados de forma independiente al producto que contienen.

Dicho esto, se limita a señalar que para que alguno de estos dos envases pudiera tener la consideración de reutilizable es necesario que concurren las condiciones previstas en la norma, las cuales deberán ser acreditadas conforme a los criterios expuestos anteriormente. En consecuencia, la DGT no se pronuncia al respecto.

Es evidente que, en este caso, existiendo dos envases, hay uno que no tiene la consideración de reutilizable que sería la bolsa de plástico que contiene la recarga del producto. Ahora bien, existe un segundo envase que, siempre y cuando concurren las circunstancias previamente expuestas, podría tener la consideración de reutilizable y por lo tanto, tratarse de un envase no sujeto al impuesto.

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 5 de enero de 2023 con número de referencia V0006-23. En ella la DGT analiza un supuesto de hecho en donde la empresa consultante adquiere de sus proveedores bobinas que define como un producto semielaborado fabricado en diversos materiales tales como el *film* de polipropileno, el *film* de PET, el *film* de polietileno, papel, aluminio, etc., cuyo único destino es la fabricación de envases. Y, en este caso, lo que se cuestiona, entre otras cosas, es quien tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto si la empresa consultante o bien su proveedor.

De esta forma, en esta resolución, la DGT señala lo siguiente:

<<[...] la actividad a la que se refiere la consultante, en la medida que, de acuerdo con lo indicado, no se incorpora cantidad de plástico alguna sobre la bobina que adquiere de sus proveedores españoles, no tendrá la consideración de “fabricación” a efectos de este Impuesto. Y, en consecuencia, en relación con la actividad objeto de consulta, la consultante no tendrá la consideración de contribuyente de este Impuesto.

El fabricante de la bobina será quien deba repercutir a la consultante el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega, tal y como se establece en el apartado 9 del artículo 82 de la Ley, [...]>>

En consecuencia, conforme a esta resolución queda claro que en este caso concreto, la empresa consultante no tendría la consideración de fabricante, siendo así que su proveedor estaría obligado a repercutirle el impuesto por la venta de las bobinas fabricadas, no ya como envases propiamente dichos sino como productos semielaborados.

En este mismo sentido se pronuncia la DGT en su resolución a consulta vinculante de fecha 22 de febrero de 2023 y con número de referencia V0397-23. En ella, 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, serán 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 2022⁷ 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 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”.

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

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 solicitado por el declarante, 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 aduaneros suspensivos, ya sea para su circulación (i.e. tránsito), almacenamiento (i.e. depósito aduanero) y/o posterior transformación (i.e. régimen de perfeccionamiento activo).

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 los 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. La cuestión fundamental estriba en delimitar si la norma, cuando se refiere al concepto “introducción” se refiere al concepto físico o bien a lo previsto al efecto en el ámbito aduanero.

Si consideramos que la norma se refiere al concepto físico, es claro que el contenido en plástico de los bienes se determinaría conforme a lo declarado en el DUA de vinculación y se pagaría el impuesto conforme a esta información en el momento en que se produjese el despacho a consumo de los bienes.

Ahora bien, si consideramos que la norma se refiere al concepto aduanero, esto es, introducción= importación, es claro que, con motivo de introducción física de los bienes en el territorio aduanero de la UE, puede darse el caso, de que determinadas operaciones que, en teoría deberían de estar sujetas al pago del impuesto, queden no sujetas, y ello en base a lo que pasamos a exponer a continuación.

Como ya dijimos en la introducción estamos ante una figura impositiva que es un híbrido entre el IVA y los impuestos especiales. Así, a la hora de redactar la norma, el legislador nacional no tuvo en cuenta que, a efectos del IVA, si bien, efectivamente se hace referencia al concepto entrada física en el territorio de aplicación del impuesto, en el apartado dos del artículo 18 de la LIVA, el legislador recoge una excepción.

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 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 consignación 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 LIIIE 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 LIIIE 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.

Llegados a este punto, interesa traer a colación la contestación a consulta vinculante de fecha 25 de marzo de 2023, en donde se analiza el régimen fiscal aplicable a una cinta que fabrica el consultante y que sirve para presentar los clavos en bobinas. En este caso, la DGT concluye señalando que dicha cinta tiene la consideración de envase, toda vez que sirve para transportar y presentar los clavos. No obstante lo anterior, en tanto en cuanto dicha cinta o bien se utiliza para insertar los clavos que posteriormente son vendidos fuera de España o bien se expide a clientes situados en Dinamarca y/o Alemania, la DGT considera que se trataría de una operación de fabricación no sujeta, en atención al destino de la cinta. Y concluye señalando que, la efectividad del supuesto de no sujeción quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva del producto 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 qué 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.

En cuanto al tema de las pinturas, tintas y lacas, interesa hacerse eco de la contestación a consulta vinculante de fecha 10 de enero de 2023, con número V0023-23, en donde se analiza un supuesto de fabricación de botellas a partir de granza de polietileno y de diversos colorantes o concentrados, blanco y negro, que contienen plástico y que se mezclan con la granza de polietileno durante el proceso de extrusión de las botellas. Lo que se plantea es la posibilidad de aplicar el supuesto de no sujeción a la utilización de los colorantes o concentrados. En esta resolución la DGT concluye señalando lo siguiente:

<<[...] Este supuesto de no sujeción no resulta de aplicación al caso planteado porque además de que esos colorantes o concentrados no están incluidos en la enumeración citada, el supuesto de no sujeción se aplica a ciertos elementos que se incorporan a productos incluidos en el ámbito objetivo. Es decir, requiere que exista un producto objeto del impuesto al que se le incorporan estos elementos, sin embargo, en el caso de la consulta esos colorantes o concentrados se emplean antes de que exista un producto sujeto al impuesto, porque son parte de la materia prima necesaria para la obtención de los mismos. [...]>>

En consecuencia, según el criterio de la DGT, la utilización de los colorantes no podría beneficiarse de la no sujeción ya que i) se trata de productos que no están expresamente excluidos del ámbito objetivo del impuesto, puesto que el apartado c) del artículo 73 no enumera a los colorantes; y ii) son productos que forman parte del proceso de fabricación del envase y, por lo tanto, no son incorporados con posterioridad.

Posteriormente, en la resolución a consulta vinculante con número V0667-23 de 17 de marzo de 2023, se pregunta sobre la calificación, a efectos del impuesto, del concentrado de color a base de materias colorantes orgánicos sintéticos y, la posible aplicación del supuesto

de no sujeción previsto en el artículo 73.c) de la Ley 7/2022. La DGT concluye señalando lo siguiente:

<<[...] Este supuesto de no sujeción no resulta de aplicación al caso planteado porque además de que ese colorante o concentrado no está incluido en la enumeración citada (letras a), b) y c) del artículo 68), el supuesto de no sujeción se aplica a ciertos elementos que se incorporan a productos incluidos en el ámbito objetivo. Es decir, requiere que exista un producto objeto del impuesto al que se le incorporan estos elementos, sin embargo, en el caso de la consulta ese colorante o concentrado se emplea antes de que exista un producto que forme parte del ámbito objetivo del impuesto, porque es parte de la materia prima necesaria para la obtención de los mismos.

Ahora bien, en el caso de que el producto objeto de consulta se incorporase a un producto incluido en el ámbito objetivo del impuesto, a la fabricación del mismo le sería de aplicación el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 73. c) de la Ley. [...]>>

Llama la atención que, en este caso y a diferencia de lo que sucedió en la contestación previa, la DGT omite cualquier referencia al hecho de que no se trate de un producto enumerado en el artículo 73.c) de la Ley. Por lo tanto, la DGT matiza su postura previa, señalando que, si los colorantes fuesen incorporados a un envase previamente fabricado, sería de aplicación el supuesto de no sujeción consultado.

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 impuesto⁸.

En este sentido, nos remitimos a la resolución a consulta vinculante V1083-23, de 28 de abril de 2023, en donde el consultante preguntaba acerca de la sujeción al impuesto de unas bolsas de plástico no reutilizables que se introducen dentro de un contenedor de metal y que no han sido diseñadas para ser entregadas con la materia prima importada y podrían utilizarse para diversos usos al tratarse de bolsas estándar.

Tras señalar que dichas bolsas tienen la consideración de envases, la DGT concluye así:

<<[...] A pesar de lo manifestado por el consultante lo cierto es que las bolsas de plástico a que se refiere sí son susceptibles de ser entregadas con la mercancía puesto que son objeto de transporte junto con la mercancía durante la cadena de distribución, de hecho, la mercancía para ser entregada es necesario que esté contenida en dichas bolsas.

En consecuencia, el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 73, letra d) de la Ley, no resulta de aplicación a la importación de las bolsas objeto de consulta, quedando, por tanto, sujeta al impuesto la importación de las mismas. [...]>>

8 Ver FAQ. 7.Pág. 10 del documento de Preguntas frecuentes publicado por la AEAT

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 imponible 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 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.⁹

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.

- 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.

⁹ Ver FAQ. 7.Pág. 10 del documento de Preguntas frecuentes publicado por la AEAT.

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.

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.

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 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 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

Encuanto 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 imponibles. 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 de este 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. 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 Especiales¹⁰ 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

¹⁰ https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/II_especiales/envases_plasticos/Ayuda/Notaplastico.pdf

en calidad de 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 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 el 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 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. En consecuencia, hasta el 31 de diciembre de 2023, se podía acreditar el contenido en plástico reciclado en base a una declaración del fabricante. A partir del 1 de enero de 2024, se exige la existencia de una certificación.

Esta exigencia 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 están obligados a facilitar la correspondiente certificación a los adquirentes

intracomunitarios y, mucho menos, a los importadores, toda vez que la Ley 7/2022 no les aplica.

En consecuencia, la correcta determinación de la base del impuesto se convierte en un problema comercial y ello debido a las dificultades existentes a la hora de obtener este tipo de certificaciones. Y ello es así, porque en un mundo en donde las estructuras de suministro son altamente complejas, en muchos casos, resulta muy complicado por no decir imposible identificar al fabricante del envase. No digamos en aquellos casos en donde se trata de envase complejos, esto es, de envases conformados por varias piezas, cada una fabricada por un fabricante distinto.

A efectos informativos y de forma muy resumida, recordemos que la UNE-EN 15343:2008 es una norma de calidad que, en términos generales, 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 obtención de la citada certificación exige de una auditoría previa en donde los auditores de calidad acudan al lugar de fabricación del envase en cuestión, con el fin de evaluar el producto sujeto al impuesto, así como los aspectos previamente mencionados y, en concreto, todos los procedimientos y procesos de los fabricantes teniendo en cuenta la definición de “fabricante” que hemos expuesto previamente.

Transcurrido el período transitorio, en ausencia de esta certificación, el sujeto pasivo estará 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. Y esto es lo que está pasando en la actualidad: dada la dificultad práctica de contar con este tipo de certificaciones, lo cierto es que la gran mayoría de los fabricantes, adquirentes intra comunitarios e importadores, han optado por declarar la totalidad del plástico como plástico no reciclado y ello con el fin de evitar cualquier tipo de discusión que, en el marco de una eventual inspección, daría lugar a la práctica de una regularización por la falta de aportación de la certificación requerida.

Por su parte, 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 sujeto pasivo del impuesto. Esto sucedería en los casos por ejemplo de fabricantes de bobinas de film de polietileno que, posteriormente, se venden como producto semielaborado para la fabricación de bolsas que sirven como envases. En este caso, ¿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 y por los 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.

Llegados a ese punto, queremos hacernos eco de las dificultades prácticas con las que nos estamos encontrando a la hora de llevar a la práctica este supuesto de deducción, en aquellos casos en los que, al final del período, el sujeto pasivo solicita la devolución del impuesto.

En estos casos, como era de esperar, previo el reconocimiento de las cuotas a devolver, se han realizado las correspondientes actuaciones de comprobación por parte de la AEAT y, en casi todos los casos, se denegado el derecho a la deducción de las cuotas originalmente soportadas, argumentando que, en base a la literalidad de la norma, el derecho a la deducción de estas cuotas recae en la persona que expide los bienes fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Para ello, la AEAT exige que se aporte toda la documentación de transporte que permita acreditar que los gastos de la expedición y/o transporte de los bienes fuera del territorio de aplicación del impuesto son siempre por cuenta del sujeto pasivo y no de su cliente. Esta postura se justifica en la existencia de una serie de contestaciones a consulta vinculantes evacuadas por la DGT en concreto, en base a contestación a consulta vinculante número V0876-23, de 13 de abril de 2023, que dice así:

<<[...] En particular, podrá deducir las cuotas correspondientes a los productos enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto y por los que la consultante asume la responsabilidad del transporte. Por el contrario, cuando es el adquirente no establecido quien organiza el transporte, será ese cliente quien podrá obtener la devolución del impuesto aplicando lo previsto en el artículo citado. [...]>>

Por lo tanto, conforme a este criterio, de cara a determinar quien tendría derecho a la deducción o recuperación de las cuotas del impuesto, es tan simple como determinar quién es el encargado de organizar el transporte en virtud del cual los bienes salen del territorio de aplicación del impuesto. En este mismo sentido se pronuncia la DGT en

su contestación a consulta vinculante de fecha 14 de diciembre de 2023, con número V3247-23.

Ahora bien, algo que pareciera tan simple y sencillo de acreditar se complica enormemente cuando se lleva a la práctica ya que i) el concepto “organizar el transporte” no es un sintagma que aparezca regulado específicamente en una normativa concreta; y ii) en todos los casos, salvo en los casos en los que utilicen INCOTERMS en condiciones *Ex Works* (EXW) o bien *Duty Delivery Paid* (DDP), el transporte de los bienes con destino fuera del territorio de aplicación del impuesto es una cuestión de dos: del vendedor y del comprador por lo tanto, no es posible determinar quien es la persona que “organiza” el transporte en los términos que se recogen en esta contestación a consulta vinculante.

De esta forma, nos encontramos en situaciones tan kafkianas en donde la Inspección ha denegado la deducción de las cuotas del impuesto por los envíos de unos productos fuera del territorio de aplicación del impuesto que, previamente, estuvieron sujetos al impuesto por el concepto adquisición intracomunitaria, por el hecho de que las condiciones de transporte pactadas fueran *Free Carrier* (FCA) Francia.

Conforme a este INCOTERM, es claro que el expedidor era el encargado de organizar y de transportar los bienes hasta Francia, toda vez que el INCOTERM pactado era FCA Francia. Ahora bien, la Inspección denegó la deducción del impuesto argumentando que, en condiciones FCA, la organización del transporte de los bienes corre por cuenta del adquirente y no del transmitente.

Con independencia de que no compartimos en absoluto ese criterio, toda vez que en condiciones FCA, la expedición de los bienes con destino fuera del territorio de aplicación del impuesto se inicia en el momento en que los bienes se cargan en el medio de transporte designado por el comprador, lo cierto es que, salvo que se hayan pactado condiciones EXW o DDP, en todos los demás casos, el coste de la expedición de los bienes fuera del territorio de aplicación del impuesto se divide entre el comprador y el vendedor no pudiendo identificar claramente quien es la persona que organiza el transporte.

La aplicación de un criterio tan restrictivo tiene como resultado la no recuperación del impuesto para productos que, en definitiva, no han sido consumidos en el territorio de aplicación del impuesto. Y ello es así porque, i) al sujeto pasivo se le niega el derecho a la deducción; y, ii) el destinatario de los bienes, en tanto que empresario/ profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, optará por renunciar a la solicitud de la devolución del impuesto con el fin de evitar la necesidad de registro y nombramiento de un representante fiscal.

De esta forma, nos encontramos esta interpretación restrictiva, hace imposible, en la práctica, la aplicación de este mecanismo de deducción.

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 la 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 DGT¹¹ 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

11 Ver resolución a consulta vinculante V0654-23, de fecha 17 de marzo de 2023.

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 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 sólo 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 impuesto¹².

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 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. [...]>>

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

No obstante lo anterior, 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. [...]>>¹³

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. A nuestro juicio entendemos que, en tanto en cuanto se trataría de un ingreso indebido, el derecho a solicitar la devolución estaría en vigor durante el plazo de prescripción del impuesto. No obstante lo anterior, eso no evitaría una posible sanción por la presentación, fuera de plazo de la correspondiente solicitud de devolución.

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

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,

13 Ver artículo 3.3 de la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre

- 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, 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 VO432-23, la DGT confirma que el CMR serviría 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.

No obstante lo anterior, nos remitimos a lo expuesto previamente en relación con los casos de deducción del impuesto soportado en las adquisiciones intracomunitarias respecto de bienes que, posteriormente son expedidos con destino fuera del territorio de aplicación del impuesto.

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.

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 IEPNR 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 quién 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, habrá que instar la solicitud de devolución mediante la presentación del modelo 592, dentro de los 25 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se produzcan los hechos que motivan la solicitud de devolución, excepto la presentación que deba realizarse en el mes de enero, que se extenderá hasta el día 31 de dicho mes.

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 Real Decreto resulta de aplicación a todo tipo de envases y no sólo 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 todo tipo de 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. Y, como hemos dicho anteriormente, pone de manifiesto el gran desconocimiento que existe en esta materia y, porque 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.

No podemos olvidar que cuando se creó el impuesto, tuvimos que asistir a situaciones tan kafkianas como el hecho de que, hasta el 30 de diciembre de 2022, hubo que trabajar con unos modelos de contabilidad que eran los que se recogían en las presentaciones publicadas por la AEAT, donde claramente se indicaba que se trataba de documentos no vinculantes sujetos a cambios.

Asimismo, se publicaron distintas versiones del documento de FAQ y hasta tres notas informativa Oque pretendían esclarecer las distintas obligaciones a efectos del impuesto que recaían sobre los fabricantes, adquirentes intracomunitarios, importadores y representantes de los contribuyentes no establecidos que ya no están publicadas. Y todo ello, sin tener una norma reglamentaria que desarrolle todo lo relacionado con la gestión y control del impuesto.

Toda esta marabunta de documentación, teóricamente no vinculante, junto con la exigencia de tener que contar con una contestación a consulta vinculante siempre que existan dudas acerca de la sujeción al impuesto o, en su caso, de quien es la persona que organiza el transporte, conlleva un alto grado de inseguridad jurídica para el administrado, quien se ve forzado a recurrir decisiones, soportando el coste económico derivado del retraso en la percepción de las devoluciones, o bien el pago o aval de las liquidaciones, cuando en realidad, todo ello es consecuencia del mal funcionamiento del legislador que aprobó una norma técnicamente cuestionable y con grandes lagunas interpretativas.

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 periodo 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 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.

El 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.

Ahora bien, dicha obligación tiene sentido cuando se trata de un envase completo que se envía a España. Pero, ¿qué pasaría si el envase en cuestión estuviese compuesto de contenedor adquirido de a un proveedor comunitario, en cuyo caso dicha adquisición sería una adquisición intracomunitaria y de un tapón comprado a un fabricante local.

En estos casos, si la venta se produce con destino fuera del territorio de aplicación del impuesto ¿cómo tendría que solicitar la recuperación del impuesto el sujeto pasivo?

De lo expuesto previamente parece que 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 devolución del impuesto por la parte correspondiente al impuesto soportado en la compra de los tapones, mediante la presentación del modelo A22.

Ahora bien, en la práctica, esto es materialmente imposible y ello porque para el operador, es altamente probable que no tenga en su contabilidad de existencias separados los distintos componentes que conforman el envase, en atención a su origen. Por lo tanto, en estos casos, es claro que hay una parte del impuesto que soportará el operador que no podrá recuperar salvo que tenga un sistema lo suficientemente potente que le permita acreditar una trazabilidad por componente y origen de producto.

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.

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 del IVA en el momento de su devengo es harto complicada. Como se ha expuesto previamente, el contenido en plástico no reciclado es una información que, por regla general, no aparece consignada en las facturas. Además, se trata de una información que no tiene carácter financiero por lo que, por regla general, no existen registros financieros en los ERP de las compañías. Esto hace que sea prácticamente imposible la cuantificación del impuesto en el momento en que se produce el devengo del IVA.
- Por otro, la inclusión de este impuesto como mayor base imponible del IVA, da lugar a descuadres entre el modelo 303, el 349 y el Intrastat, en tanto en cuanto a efectos del modelo 303 la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias siempre será mayor que la que se reporte a efectos informativos en el modelo 349 y que es la que consta en la factura que emite el proveedor. En consecuencia, su inclusión como mayor base imponible del IVA o bien genera descuadres a efectos internos o bien, si se quieren evitar los descuadres a efectos internos, generará descuadres con el 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. En consecuencia, en los casos de adquisición intracomunitaria, no existirá justificación alguna de la repercusión del impuesto, como sí ocurrirá en los casos de compras nacionales o bien de importaciones toda vez que estará recogida en el modelo 031, y en tanto en cuanto la factura del proveedor no lleve incorporado este concepto, no será posible registrar este importe a efectos del SII.

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 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/Marzo2023-¹⁴, 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^a;
- 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.

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

- 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 12ª.
- 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.

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.E

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 bienes¹⁵. Así, el artículo 34 del TFUE, en su versión consolidada, establece lo siguiente:

¹⁵ 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.

<<[...] 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 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 exportación¹⁶, 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 las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho, constituyen una exacción de efecto equivalente¹⁷.

16 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.

17 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.

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 aduana¹⁸.

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 imponibles 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 atraviesa la frontera mientras que, en el caso del tributo de carácter general, este recae al mismo tiempo sobre productos importados, exportados y nacionales¹⁹.

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 casos²⁰.

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

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

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

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 importación²¹. 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 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 imponibles 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.

21 19 Ver STJUE de 22 de septiembre de 2016, caso Comisión Europea contra la República Checa, asunto C- 525/14, apartado 38.

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 impuesto²².

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.

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 EM²³.

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.

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

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

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 miembros²⁴.

De acuerdo con el TJUE²⁵, 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 imposables 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 pudiesen 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

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

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

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 imponibles 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 TFUE²⁶.

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 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 imponibles diferentes en atención al origen de los productos.

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

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 imposables, 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 imponible 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.

Frente a toda esta argumentación, los servicios de la Comisión notificaron su decisión de no iniciar un expediente de denuncia, ya que, a su juicio, el IEPRN no vulneraba lo dispuesto en el artículo 110 del TFUE. En este sentido, sostienen que el IEPRN recae sobre el uso de los envases de plástico no reutilizables con independencia de que los envases procedan de España o bien de otro EM. Y, además, señalan que dicho impuesto se calcula teniendo en cuenta su contenido en plástico no reciclado. Estos dos elementos, son los que hacen que estemos ante un impuesto de carácter nacional que, a su juicio, no vulnera lo dispuesto en el artículo 110 del TFUE.

Partiendo de estos dos elementos, esto es, de que se trata de un impuesto que grava el uso de los envases sujetos y que el impuesto se calcula en función del peso del plástico no reciclado que contiene los envases, se remiten a las siguientes sentencias:

- Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebetriebe Frohnleiten*, C-221/06, EU:C:2007:657, apartado 43 y jurisprudencia citada.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de marzo de 2018, *Cali Esprou*, C-104/17, EU:C:2018:188, relativa a una contribución rumana exigida a un agente económico que no interviene en los envases que pone en el mercado, calculada en función de la diferencia de peso entre, por un lado, la cantidad de residuos de envases correspondiente a los objetivos mínimos de recuperación de energía y de valorización mediante reciclado y, por otro lado, la cantidad de residuos de envases efectivamente recuperada o reciclada, que constituye un tributo interno en el sentido del artículo 110 del TFUE;
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de noviembre de 2015, *Visnapuu*, C-198/14, EU:C:2015:751, relativa a un impuesto especial finlandés sobre ciertos envases de bebidas, que constituye un tributo interno en el sentido del artículo 110 del TFUE.

En cuanto a la primera de las Sentencias citada, en ella se analizaba, entre otras cosas, si un impuesto sobre los residuos depositados en un vertedero de carácter nacional podía vulnerar lo dispuesto en el artículo 90 CE, actual artículo 110 del TFUE. En dicha Sentencia, en su apartado 43, el Tribunal dice lo siguiente:

<<[...] Por otra parte, según se desprende de las sentencias antes citadas Schöttle (apartados 12 a 15) y Haahr Petroleum (apartados 38 y 40), un tributo que no se perciba sobre unos productos como tales, sino sobre la actividad determinada de una empresa en relación con determinados productos y que se calcule en función, especialmente, del peso de los productos de que se trata, se halla comprendido dentro del ámbito de aplicación del artículo 90 CE y debe aplicarse de una manera no discriminatoria sobre los productos importados, en la medida en que se repercute inmediatamente sobre el coste de los productos nacionales e importados. [...]>>

A nuestro juicio, dicha Sentencia no resulta aplicable al caso de autos toda vez que, en nuestro caso, el IEPNR no es aplicable a una actividad específica de una empresa, como sucede en el caso de los residuos que se depositan en un vertedero, sino que como ha quedado suficientemente argumentado y así se desprende de la redacción de la Ley 7/2022, se trata de un impuesto que tiene tres hechos impositivos claros:

uno de ellos es la fabricación, el otro la adquisición intracomunitaria y, por último la importación.

En consecuencia, no estamos ante una norma que grave el uso del envase como tal, sino que estamos ante una norma que grava tres hechos imponderables distintos y que, en el caso del hecho imponderable importación así como en el caso de la adquisición intracomunitaria, el devengo del impuesto no grava el uso o utilización del envases, sino que lo que grava es el cruce de fronteras, siendo totalmente irrelevante la existencia de ese uso o utilización. En consecuencia, entendemos que en el razonamiento de los servicios de la Comisión existe un error de base ya que asumen que la norma grava el uso de los envases cuando esto no es correcto al menos en los casos de las importaciones y de las adquisiciones intracomunitarias.

Si el legislador español hubiese querido gravar el uso de los envases, habría sido tan sencillo como retrasar el devengo del impuesto al momento en que el envase procedente de otro EM fuese puesto a consumo. Para ello debería haber creado a estos efectos un régimen suspensivo, como sucede por ejemplo con los gases fluorados o con el gas natural, en el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos. Sin embargo, en ningún momento se contempló esta posibilidad.

En cuanto a las otras dos Sentencias, en la primera de ellas relativa al asunto Cali Esprou, se analizaba un supuesto en donde un mayorista rumano adquiría en el mercado internacional determinados productos que, posteriormente, revendía a minoristas internos, sin hacer frente al pago de una contribución especial que existía en Rumanía, con el fin de hacer frente a los residuos generados por los envases primarios, secundarios y terciarios empleados para envasar sus productos.

En este caso concreto, Cali Esprou sostenía que no estaba sujeto al pago del impuesto por cuanto que no modificaba ni transformaba los envases que comercializaba, y, en tanto en cuanto el impuesto era para hacer frente a los residuos generados y él no generaba dichos residuos, no estaba obligado al pago del impuesto.

Con independencia de que en esta Sentencia se analizan más temas, a efectos de lo que nos interesa, esto es, de lo previsto en el artículo 110 del TFUE, el TJUE señala lo siguiente:

<<[...] Ahora bien, de la resolución de remisión se deduce que la contribución controvertida en el litigio principal grava los residuos de envases según criterios objetivos, aplicados con independencia de su origen o su destino. En efecto, están sujetos a tal contribución los agentes económicos que ponen en el mercado nacional productos envasados, sin tomar en consideración el origen de los mismos. Además, la resolución de remisión no proporciona prueba alguna de que

tal contribución pueda gravar los residuos de envases de productos importados en mayor medida que los residuos de envases de productos nacionales. [...]>>

Por lo tanto, conforme a esta Sentencia, una contribución como la que estaba en vigor en Rumanía a la fecha del litigio, no vulneraría lo dispuesto en el artículo 110 del TFUE toda vez que grava de forma objetiva a todo tipo de envases puestos en el mercado, con independencia de su origen.

A nuestro juicio, esta Sentencia no hace sino justificar nuestra teoría y es que, tal y como hemos acreditado anteriormente, no estamos ante un impuesto que grave de forma objetiva la totalidad de los envases de plástico no reutilizables. Estamos ante un impuesto que tiene tres hechos imponibles distintos y cada uno de ellos tiene sus particularidades, hasta el punto de que, como hemos demostrado, se pueden producir desagavios comparativos en términos de coste fiscal, entre los fabricantes de envases y los adquirentes intracomunitarios ya que, efectivamente, los fabricantes tienen un régimen mucho más beneficioso derivado de las reglas de devengo del impuesto y de la forma de calcular el impuesto, en atención a las mermas o pérdidas generadas.

En este sentido, los servicios de la Comisión rechazan el argumento de que las pérdidas generadas en sede de los fabricantes tienen un trato diferente de las que suceden en los casos de las adquisiciones intracomunitarias. Y para ello, señalan que existe identidad de trato, toda vez que las pérdidas en el caso de las adquisiciones intracomunitarias están contempladas en el artículo 75.e) de la Ley 7/2022.

Ahora bien, esta apreciación no es correcta por cuanto que si bien es cierto que en base a este artículo están exentas las adquisiciones de envases 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, la realidad es que no existe un esquema de exención para aquellos supuestos en donde las pérdidas se generen una vez finalizado el plazo de presentación de la autoliquidación. En estos casos, el sujeto pasivo tendrá que optar por el mecanismo del pago del impuesto y posteriormente, por la deducción, mientras que el fabricante, directamente aplicará un supuesto de no sujeción. Si bien el efecto final sería el mismo, por el camino, las implicaciones para el adquirente intracomunitario son muy distintas.

Finalmente, en cuanto a la última de las Sentencias que citan los servicios de la Comisión, se trata de una sentencia en donde, entre otras cosas, se analiza la adecuación del impuesto finlandés de envases a lo dispuesto en el artículo 110 del TFUE. En este sentido, en dicha Sentencia se parte de la premisa de que no existe un trato diferencial en la normativa reguladora del impuesto en los elementos configuradores del impuesto en relación con los envases nacionales y los que proceden de otros EM. La única diferencia por tanto estaba en el coste que tenían que asumir los comercializadores de bebidas establecidos en otros EM para poder acogerse al sistema de devolución de envases, siendo así que dicho coste, impedía en la práctica

el acceso al sistema de devoluciones previsto para los comercializadores locales, lo que suponía un menoscabo en la libre circulación de los bienes.

En este caso el Tribunal concluyó lo siguiente:

<<[...] hay que señalar que las dificultades argüidas por el Sr. Visnapuu, aun si estuvieran acreditadas, no demostrarían una diferencia de trato entre los envases de bebidas originarios de otros Estados miembros y los productos nacionales similares, en el sentido del artículo 110 TFUE, párrafo primero. En efecto, de esas dificultades a las que hace frente un pequeño operador que practica la venta a distancia para afiliarse a un sistema operativo de devolución o para crear un sistema de esa clase no se puede deducir que los envases de bebidas originarios de otros Estados miembros sólo puedan beneficiarse en menor grado de la exención prevista en caso de integración en tal sistema, y que por tanto estén sujetos a una imposición más onerosa que la de los productos nacionales similares. [...]>>

En consecuencia, partiendo de la premisa de que los elementos configuradores del impuesto eran los mismos para los dos supuestos, el Tribunal considera que la existencia de dificultades asociadas a la gestión del impuesto para los empresarios no establecidos, no justificarían una potencial vulneración de lo dispuesto en el artículo 110 del TFUE.

Al igual que en resto de los casos, entendemos que en nuestro caso esta Sentencia no sería de aplicación toda vez que ha quedado acreditada la existencia de diferencias sustanciales en los elementos configuradores del impuesto en atención al origen de los envases.

En consecuencia, no podemos sino mostrar nuestro claro desacuerdo con el informe que en su momento remitió los servicios de la Comisión dado que como se ha dicho previamente, dicho informe parte de una premisa errónea: el IEPNR no grava el uso de los envases, sino que en el caso de la importación y de la adquisición intracomunitaria, grava la circulación de las mercancías y el cruce de fronteras. Si gravase el uso, como se ha señalado previamente, el legislador habría establecido un régimen suspensivo a imagen y semejanza del que existe en materia de impuestos especiales que habría permitido, en ese caso, acercar el devengo del impuesto al momento del uso/ comercialización del producto. Esta ausencia de régimen suspensivo es la que demuestra, como no podría ser de otra forma que el impuesto, aun siendo un impuesto de carácter nacional, no grava por igual a las adquisiciones intracomunitarias y al resto de operaciones.

No obstante lo anterior, para el caso en que se 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 Estados miembros 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 Estados miembros 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 Estados miembros 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 Estados miembros, 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 Estados miembros 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 Estados miembros.

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 Estados miembros.

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 grava 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 dos años después, la situación sigue siendo la misma que criticamos en su momento: con independencia de que el impuesto tenga ya dos años de vida, se trata de un impuesto 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.

El hecho de que no se haya alcanzado la recaudación prevista no se haya alcanzado demuestra que existen todavía numerosos contribuyentes que no han hecho frente a sus obligaciones fiscales, ya sea por decisión propia o simplemente porque, en muchos casos, los costes de gestión en términos de trazabilidad y control del impuesto superan con creces el impuesto a ingresar, lo que podría justificar, en términos estrictamente económicos, la asunción del riesgo derivado del impago del impuesto.

Es evidente que se trata de un impuesto con un gran poder recaudatorio y que este impuesto, entra en colisión con las disposiciones previstas en el ámbito de la responsabilidad ampliada del productor. Es más, a nuestro juicio, las obligaciones de financiación impuestas por el Real Decreto 1055/2022 suponen, en definitiva, un impuesto indirecto encubierto lo que plantea dudas acerca de una posible doble imposición.

Lo cierto es que pese a las numerosas críticas lanzadas contra este impuesto y a los grupos de trabajo que creó la AEAT con el fin de simplificar todo el proceso de gestión fiscal, no se ha producido la publicación de ninguna norma con rango reglamentario y seguimos dependiendo de los criterios que se adopten por parte de la DGT y de la interpretación que hacen los órganos de inspección y de gestión que son los que, en última instancia, están denegando las deducciones o las devoluciones, en los términos que se han expuesto previamente.

Tal y como vaticinamos en su momento, la falta de concreción y los defectos que tiene el impuesto, han dado lugar ya a los primeros litigios que podrían perfectamente haberse evitado con una norma técnicamente aceptable para todos aquellos expertos en materia de imposición indirecta. La gran mayoría de estos litigios están relacionados con comprobaciones limitadas o procedimientos de verificación de datos en el marco de solicitudes de devolución. Por lo tanto, todavía no somos capaces de valorar como se llevarán a cabo las labores de comprobación e investigación por parte de los órganos de inspección. Ahora bien, a la vista del resultado de las comprobaciones que se están llevando a cabo por parte de los órganos de gestión tributaria, se avecinan tiempos difíciles para todos aquellos sujetos pasivos del IEPNR.

Y ello es así porque muchos de los sujetos pasivos siguen liquidando el impuesto en base a cifras teóricas, que nada tienen que ver con la realidad y que ponen de manifiesto, como no podría ser de otra forma, 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 concreta y digerible,

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

Tal y como se pone de manifiesto en el informe emitido por la Corte de Auditores Europeas, este impuesto, a nivel europeo, plantea un primer reto nada desdeñable y es la validez del dato a partir del cual se declara y liquida el impuesto.

Se trata pues de una problemática generalizada a nivel europeo que, en el caso de España, es todavía más acuciante ya que, tras la entrada en vigor del Real Decreto 1055/2022, existen dos datos a reportar en relación con los envases de plástico no reutilizables: un dato a efectos del IEPNR, y otro a efectos de la normativa de envases y residuos.

Si bien el objetivo del Real Decreto 1055/2022 y del IEPNR es, en teoría, único, esto es, la financiación de la contribución especial creada en el año 2021, lo cierto es que las implicaciones económicas de uno y otro son diferentes, y por ese motivo, a diferencia de lo que sostienen los servicios de la Comisión, entendemos que el impuesto sobre el uso de los envases no es el IEPNR, sino que este impuesto es en realidad la contribución a abonar por los productores de este tipo de envases, aprobada por el Real Decreto 1055/2022.

Esto nos lleva a concluir que, tal y como dijimos desde el principio, la vía de impugnación del impuesto sigue abierta, sobre todo en todo lo relativo al hecho imponible adquisición intracomunitaria.

Por lo tanto, al igual que está sucediendo con todo tipo de figuras impositivas aprobadas en los últimos años, probablemente nos encontremos con que, en pocos años, se eleve la correspondiente cuestión prejudicial que será la que determine si estamos o no ante un impuesto que vulnera lo previsto en el TFUE. Mientras tanto, los consumidores seguiremos siendo los principales perjudicados.

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

Bernardo Bande García-Romeu

Presidente

Ignacio Arráez Bertolín

Vicepresidente

Orlando Luján Mascareño

Secretario General

Marina García Hidalgo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros

Vocal responsable de Estudios e Investigación y de relaciones institucionales

Noemí Naranjo Murillo

Vocal responsable de Formación

Francisco Urbano Solís

Vocal responsable de Demarcaciones Territoriales

Carmen Cano Castañeda

Vocal responsable de Atención al Asociado

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 3.500 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^a Esther Sirvent Gadea

Andalucía (Sevilla) y Extremadura

Daniel Martín Moreno

dmartin@mm-asesores.com

Andalucía (Málaga)

Juan Miranda Hita

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

C/ Trinidad Grund, 37. 1C.

29001 Málaga

Responsable Sede:

Julieta Villodres Rey

Aragón - La Rioja

Francisco Gracia Latorre

comunicaciones@

graciayburillo.es

Asturias y León

Fernando Fernández

Vallinas

fernando@etmasesores.com

Baleares

Antoni Serra Serra

aserra@mon-lex.com

Canarias

Julio García-Pérez

Fernández

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

Adrià Redondo Vives

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

Mabel Zapata Cirugeda

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

Beatriz Pérez Pérez

beatrizperez@dataasesores.

com

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

