

# Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

12 de febrero de 2024

Antonio Fernández de Buján y Arranz.

Profesor Contratado Doctor (A) de Derecho  
Financiero y Tributario. CUNEF



# Consideraciones preliminares



Cabe resaltar que a pesar de que la Ley que contiene el impuesto, incorpora diversas Directivas Comunitarias como [la Directiva \(UE\) 2018/851 sobre residuos](#) o [la Directiva \(UE\) 2019/904](#) relativa a la reducción de determinados productos de plástico en el medio ambiente, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, **no es un impuesto armonizado** en la Unión Europea.

Señalado lo anterior, es importante, a mi juicio, poner de manifiesto que, de conformidad con la **Decisión 2020/2053 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea**, con un claro objetivo medioambiental y por tanto de fomentar el reciclado e impulsar la economía circular, se introduce una nueva categoría de recursos propios de la UE, basada en contribuciones nacionales calculadas en función de los residuos de envases de plástico no reciclados. Con carácter general, a los efectos de este recurso propio, el tipo uniforme de referencia será de 0,80 EUR por kilogramo, si bien, a determinados países, entre los que se encuentra España, se les aplicará una reducción bruta anual.

A estos efectos, cabe recordar que la Ley de Presupuestos Generales del Estado 2023 aprobada por las Cortes Generales y publicada en el Boletín Oficial del Estado de fecha 24 de diciembre de 2022 estimaba que se recaudarían en el referido ejercicio por el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables 456.000.000 euros.

# ÁMBITO OBJETIVO DEL IMPUESTO

## 1. Envases no reutilizables que contengan plástico, art. 68.1.a)



Tienen la consideración de **envases** todos los artículos diseñados para contener, **proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías.**

Estarán sujetos los envases no reutilizables tanto si se presentan **vacíos** como si **contienen** mercancía.

Tienen la consideración de **envases** todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías.

Estarán sujetos los envases no reutilizables tanto si se presentan **vacíos** como si **contienen** mercancía.

**Concepto de envase “no reutilizable”**

“[...] cuando no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenos o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados.”

# ÁMBITO OBJETIVO DEL IMPUESTO

## 1. Envases no reutilizables que contengan plástico, art. 68.1.a)



El ámbito objetivo es **problemático porque la definición de envase es muy amplia y multitud de productos van a estar comprendidos en ella**. A modo de ejemplo pueden citarse, entre otros muchos:

- Aplicadores de **productos cosméticos** (cepillos de rímel que forman parte del cierre del envase, ...).
- **Bandejas** para contener y proteger alimentos (para loncheados y panificados, comida preparada, fruta, carne, pescado, ...).
- **Blíster, cajas**, estuches y similares que contengan un único producto o un surtido de productos.
- **Dispensadores** de productos de droguería o de perfumería (toallitas húmedas, cacitos de detergente, hilo dental, enjuague bucal, pañuelos de papel, ...)
- **Dispositivos de dosificación** que forman parte del cierre de los envases de detergentes, productos de higiene (pasta de dientes, jabón, gel desinfectante, ...) u otros productos (pegamentos, siliconas, etc.)
- **Mallas o redes** (como las de fruta o juguetes).
- **Film** para **presentar todo tipo de productos** que constituyen agrupaciones de unidades de venta o envases colectivos (como el que recubre los cartones de cigarrillos, o conforma los packs de botellas de agua mineral).
- **Film** protector de **palés**.
- ...

# ÁMBITO OBJETIVO DEL IMPUESTO

## 2. Productos plásticos semielaborados, art. 68.1.b)

Destinados a la obtención de los envases no reutilizables, tales como las preformas o las láminas de termoplástico.



## 3. Productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases, art. 68.1.c)

Como ejemplos se pueden citar las tapas o tapones. Los envases que cierran pueden ser de plástico o no.



# ÁMBITO OBJETIVO DEL IMPUESTO

## EJEMPLOS



# ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

El Impuesto se aplicará en todo el territorio español.



# HECHO IMPONIBLE

## 01

### FABRICACIÓN

La elaboración de productos objeto de este Impuesto.

No tendrá la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de los productos comprendidos en el artículo 68.1.b) y c).

## 02

### ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA

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.

## 03

### IMPORTACIÓN

La entrada en el territorio de aplicación del impuesto, distinto de Ceuta y Melilla, de los productos objeto del mismo procedentes de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, cuando dé lugar al despacho a libre práctica.

- 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.
- 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.



En relación con las adquisiciones intracomunitarias e importaciones, es **recomendable solicitar a los proveedores los kg de plástico no reciclado** de los productos objeto del impuesto adquiridos ya que dicha información será necesaria para declarar y pagar el impuesto en España.

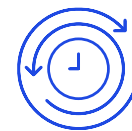
# BASE IMPONIBLE, TIPO IMPOSITIVO Y PERIODO DE LIQUIDACIÓN

La base imponible estará constituida por la **cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos**, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

La cantidad de **plástico reciclado** no forma parte de la base imponible siempre que sea certificada mediante 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*».



El tipo impositivo será de 0,45 euros por kilogramo.



El **periodo de liquidación** para fabricantes y adquirentes intracomunitarios coincidirá con el trimestre natural, salvo que se trate de contribuyentes cuyo período de liquidación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido fuera mensual. Para los importadores la liquidación se hará en su caso con respecto a cada despacho de importación.

# PRINCIPALES SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN, EXENCIÓN, DEDUCCIÓN Y DEVOLUCIÓN

La efectividad de dichos supuestos quedaría condicionada a la acreditación del destino de las mercancías.



## Ámbito sanitario

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



## Movimientos de salida

Productos que vayan a ser o hayan sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto.



## Devoluciones

Productos que hayan sido objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación.



## Apto




Productos que hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.



## Cantidad

La importación o adquisición intracomunitaria de envases, siempre que el peso total del plástico no reciclado contenido en dichos envases, no exceda de 5 kilogramos en un mes.

# NORMAS GENERALES DE GESTIÓN: inscripción, liquidación y contabilidad

	<u>Inscripción</u> en el registro territorial de la correspondiente oficina gestora de impuestos Especiales	Liquidación del impuesto (mediante el modelo 592 o mediante el DUA)	Llevanza de la <u>contabilidad</u> del plástico y <u>remisión</u> -mensual o trimestral - a la <u>AEAT</u> por medios electrónicos
<b>Fabricante</b> 	✓	✓ <ul style="list-style-type: none"> <li>Mediante el modelo de autoliquidación 592 (periodo mensual o trimestral).</li> </ul>	✓
<b>Adquirente intracomunitario</b> 	✓	✓ <ul style="list-style-type: none"> <li>Mediante el modelo de autoliquidación 592 (periodo mensual o trimestral).</li> </ul>	✓
<b>Importador</b> 	✗	✓ <ul style="list-style-type: none"> <li>Mediante DUA de importación; deben consignarse <b>claves específicas</b>.</li> </ul>	✗

# NORMAS GENERALES DE GESTIÓN


## Solicitud de inscripción en el Registro territorial

Se deberá solicitar por vía electrónica a través de la Sede electrónica de la AEAT, con carácter previo al inicio de la actividad o en el caso de que la actividad ya se hubiese iniciado con anterioridad a la entrada de la Orden Ministerial que regulará la inscripción (Proyecto Orden HFP/XXXX/XXXX, de XXXX), **durante los 30 días naturales siguientes** a su entrada en vigor.

Dado que la Orden Ministerial todavía está pendiente de aprobación, **la AEAT ha publicado una nota según la cual a partir del 1 de diciembre 2022 ya se puede solicitar la inscripción.**

La AEAT inscribirá a la empresa en el Registro Territorial y proporcionará la correspondiente tarjeta acreditativa con el Código de Identificación del Plástico (CIP).

En principio, se requerirá **una tarjeta por cada actividad** (adquisición intracomunitaria y/o fabricación) **y por cada establecimiento (en el caso de los fabricantes).**

	<b>IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES</b>
Agencia Tributaria	<b>TARJETA DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO TERRITORIAL</b>
DELEGACIÓN DE LA AEAT DE:	
CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN DEL PLÁSTICO (CIP)	<input type="text"/>
TITULAR : NIF:	:
DOMICILIO DEL ESTABLECIMIENTO:	
MUNICIPIO: PROVINCIA:	
ACTIVIDAD:	
FECHA DE INSCRIPCIÓN:	

# NORMAS GENERALES DE GESTIÓN

## Modelo 592. Autoliquidación.

- Los **fabricantes** y los **adquirentes intra-comunitarios** de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, estarán obligados a la presentación del modelo 592 y al ingreso del importe de la deuda tributaria resultante del mismo.
- A través de este mismo modelo, fabricantes y adquirentes intracomunitarios, podrán **deducirse** las cuotas ya pagadas.
- La **presentación del modelo 592** y, en su caso, el pago de la deuda tributaria, se efectuará dentro de los **veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el periodo de liquidación que corresponda**.
- El periodo de liquidación **coincidirá con el del IVA**.

LIQUIDACIÓN							
CIP (1)	Cantidad (2)	Base imponible (3)	Tipo Impositivo (4)	Cuota íntegra (5)	Deducción (6)	Compensación (7)	Cuota íntegra a ingresar, a compensar o a devolver (8)



# NORMAS GENERALES DE GESTIÓN: obligaciones de facturación

## En el supuesto de FABRICACIÓN

En la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los productos en el ámbito territorial del impuesto, los fabricantes **deberán repercutir** al adquirente el importe de las cuotas y deberán indicar en **factura**:

- 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.

## En el resto de supuestos y **CON SOLICITUD PREVIA DEL ADQUIRIENTE**

En los demás supuestos, previa solicitud del adquirente, quienes realicen las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto deberán consignar en un **certificado, o en las facturas** que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas:

- El **importe del impuesto satisfecho** por dichos productos o, si le resulta de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual se aplica dicho beneficio fiscal.
- La **cantidad de plástico no reciclado** contenido en los productos, expresada en kilogramos.

# Solicitud de devolución

## Modelo A22.

Los **importadores y adquirientes no contribuyentes** de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, podrán solicitar la **devolución** de cuotas soportadas, mediante la presentación del modelo A22, cuya periodicidad será trimestral.

El modelo se deberá presentar acompañado de los justificantes de los hechos que den lugar a la solicitud de devolución.

<b>SOLICITUD DEVOLUCIÓN ARTÍCULO 81 Ley 7/2022</b>			
<b>Artículo 81.1 Ley 7/2022 (1)</b>	<b>Justificante hecho (2)</b>	<b>Justificante pago (3)</b>	<b>Importe solicitado (4)</b>
<b>Importe total solicitado (5)</b>			

# INFRACCIONES TRIBUTARIAS



La falta de inscripción en el Registro territorial del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.



La falta de nombramiento de un representante por los contribuyentes no establecidos en dicho territorio.



La falsa o incorrecta certificación de la cantidad de plástico reciclado.



El disfrute indebido de exenciones



La falta o incorrecta consignación de datos en la factura o certificado