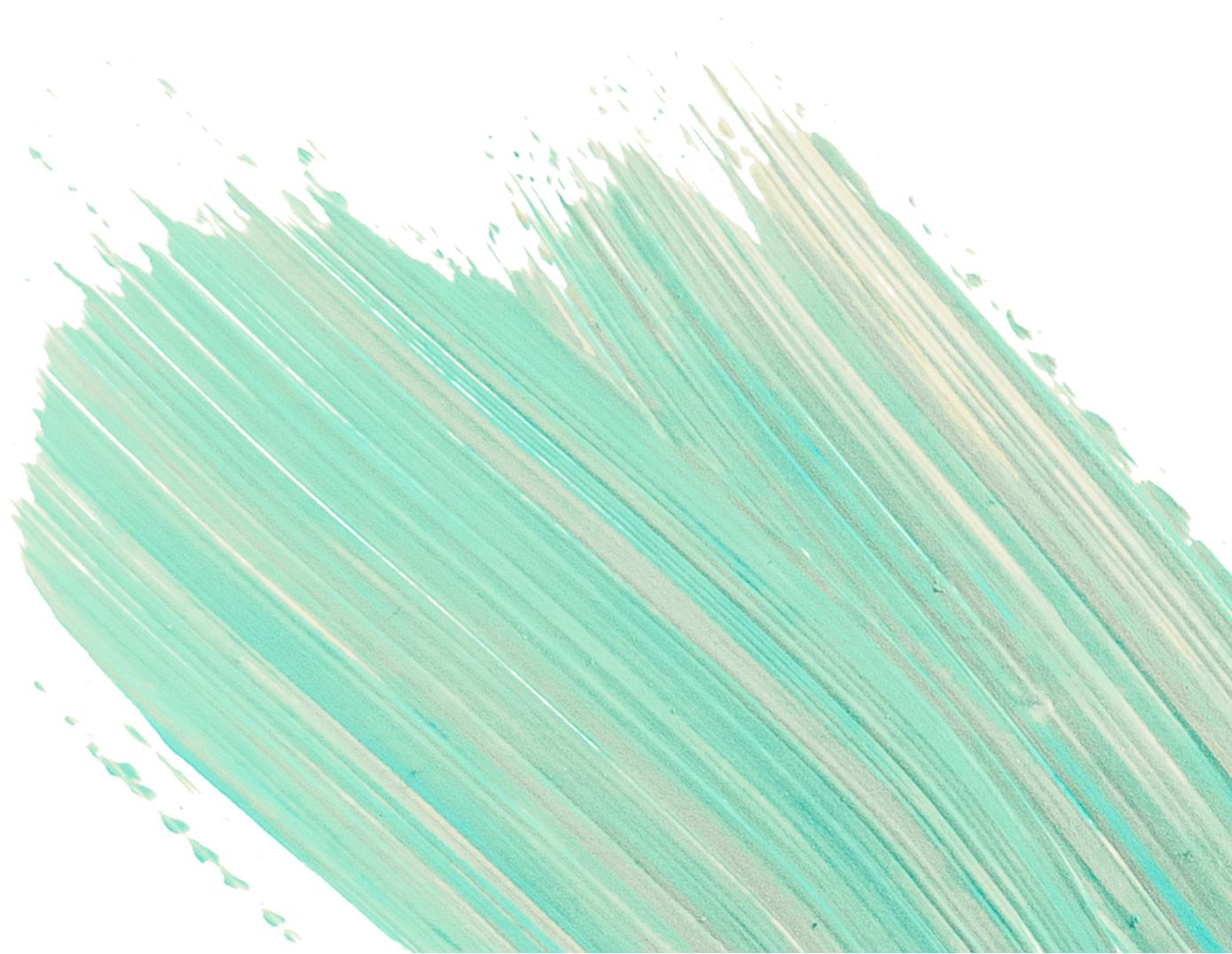


arttax
& legal
ABOGADOS

NOTA TRIBUTARIA

Nº 2 | Diciembre | 2022



Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

A menos de un mes para que entre en vigor el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (el “IEEPNR”), y teniendo en cuenta que aún no disponemos de la normativa de desarrollo que permita conocer con exactitud cuáles van a ser las obligaciones formales asociadas al mismo, interesa al Despacho, por su importancia y especial repercusión en el tejido empresarial español, abordar los aspectos más relevantes que consideramos se incorporan mediante esta nueva figura impositiva:

• Antecedentes

El pasado 9 de abril se publicó en el Boletín Oficial del Estado (“BOE”) la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (la “Ley de residuos”) con el fin de incorporar a nuestro ordenamiento jurídico (i) la Directiva (UE) 2018/851/UE, por la que se modifica la Directiva Marco 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos (la “Directiva marco de residuos”), como (ii) la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de junio de 2019 relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente (la “Directiva de reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente”).

De entre las medidas que se introdujeron con esta Ley, con la finalidad, entre otras, de prevenir y reducir la generación de residuos y mejorar la gestión de determinados productos de plástico en la salud humana y en el medio ambiente, se incorporaron al sistema tributario español dos nuevas figuras impositivas: (i) el IEEPNR –objeto de análisis de esta Nota–; y, (ii) el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (el “Impuesto sobre el Depósito de Residuos”).

Figuras impositivas que por su configuración, finalidad y alcance cabría de encuadrarlos en la categoría de los denominados “Impuestos Medioambientales”.

• Configuración del impuesto

El impuesto se configura como un tributo estatal, de carácter indirecto y finalidad medioambiental, no armonizado a nivel europeo^[1], que tiene por objeto gravar la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto (“TAI”), de envases no reutilizables que contengan plástico.

Estamos, por tanto, ante un impuesto monofásico que se exigirá una vez a lo largo de su circuito de producción, comercialización y/o utilización de los envases gravados por el mismo. De tal forma que las cuotas que se devenguen por el impuesto podrán ser, en su caso, objeto de incorporación – como mayor coste– del precio definitivo del producto.

• Finalidad del impuesto

Este nuevo impuesto surge con una doble finalidad: (i) directa-medioambiental: con el objetivo de fomentar tanto las reducciones del uso del plástico en la economía como incrementar su reutilización y reciclado para construir una economía circular y reducir drásticamente la basura marina, persiguiendo estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural; como, (ii) indirecta-armonizadora: a fin de unificar mediante un mismo tratamiento fiscal general todas aquellas propuestas de impuestos medioambientales que se han estado gestando en estos últimos años en las Comunidades Autónomas (“CCAA”), evitando con ello –a presente y futuro– cualesquiera diferenciaciones tributarias que pudieran sufrir los contribuyentes por la creación de impuestos autonómicos con

[1] Al no encontrarse el producto objeto de gravamen dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

características similares al IEEPNR.

En concordancia a esta última, hemos de advertir que la Ley de Residuos prevé en su disposición adicional séptima que en el caso que los tributos que establezca esta ley recaigan sobre hechos imponible gravados por las CCAA y esto pudiera producir una disminución de sus ingresos, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las CCAA (“LOFCA”). Es decir, si, por lo que se refiere al IEEPNR, hubiera alguna Comunidad Autónoma que gravara ya los envases de plástico no reutilizables con un tributo propio[2], con vigencia anterior al 17 de diciembre de 2020, el Estado tendría que instrumentalizar las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas.

● **Ámbito territorial y vigencia del impuesto**

El impuesto será de aplicación, a partir del 1 de enero de 2023, en todo el territorio español (incluidas Ceuta, Melilla y Canarias), sin perjuicio de los regímenes forales del País Vasco y Navarra.

● **Ámbito objetivo del impuesto**

El impuesto recoge las siguientes categorías de productos que contienen plástico[3] y quedarían sujetos a gravamen:

■ **Envases no reutilizables**

Se considera como envase: cualquier artículo diseñado para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías o, no concibiéndose como cualesquiera de estos, estén destinados a cumplir las mismas funciones y puedan ser objeto de utilización en los mismos términos.

No obstante, se dispone como excepción a todos aquellos artículos que 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 de manera conjunta.

A su vez, mediante la Ley de Residuos se establece que será no reutilizable todo aquello que no haya sido concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenado o reutilizado con el mismo fin para el que fue diseñado.

■ **Semielaborados**

En segundo lugar, se comprenden dentro del ámbito objetivo los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases mencionados, tales como las preformas o las láminas de termoplástico.

■ **Productos para el cierre, comercialización o presentación**

En tercer lugar, se comprenden dentro del ámbito objetivo aquellos productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

■ **Productos que, estando compuestos por más de un material, estén compuestos de plástico**

Por último, como cláusula de cierre, se extiende el ámbito objetivo del impuesto a aquellos productos que, estando compuestos por más de un material, estén compuestos de plástico.

No obstante, para mejor identificación de productos que pudieran o no formar parte del ámbito objetivo del impuesto, acompañamos, a continuación, a modo de ejemplo gráfico, una lista abierta de ellos:

[2] Tal y como pudiera potencialmente ocurrir con el Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso, establecido por la Ley de la Comunidad Autónoma de Andalucía de 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (Decreto-Ley 4/2010, de 6 de julio).

Productos que pudieran formar parte del ámbito objetivo del impuesto:



Botellas/Garrafas



Cápsulas de café



Tetrabriks



Bandejas para contener y proteger alimentos



Anillas de plástico para agrupar unidades



Cinta de embalaje



Tapas y tapones de envases



Dispositivos de dosificación



Envoltorios para alimentos

Productos que pudieran no formar parte del ámbito objetivo del impuesto:



Bolígrafo



Cartuchos para la impresora



Molinos mecánicos recargables



Cajas de CD, DVD y vídeo (con CD en su interior)



Perchas



Bolsas de té



Encendedor



Sticks de desodorante



Macetas previstas para la vida de una planta

[3] Composiciones químicas de los materiales plásticos más habituales: Poliestireno (PS), Polietileno de alta densidad (HDPE), Polietileno de baja densidad (LDPE), Polipropileno (PP), Policloruro de vinilo (PVC) o Poli-tereftalato de etileno (PET), entre otros.

● Hecho imponible

El hecho imponible del IEEPNR está constituido por la (i) fabricación, (ii) importación, (iii) adquisición intracomunitaria e (iv) introducción irregular en el TAI de las categorías y/o productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Veámoslos:

■ Fabricación

Se considera por “fabricación”: toda elaboración de productos objeto de este impuesto.

No obstante, y con el fin de que no se produzca una duplicidad impositiva, se establece que no tenga la consideración de fabricación: la elaboración de envases exclusivamente a partir de plásticos semielaborados y de productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases por los que ya se haya tributado.

■ Importación

Mediante este hecho imponible, se distinguen tres supuestos de entrada al TAI que constituyen el hecho imponible de importación y que podemos sintetizar de la siguiente manera:

- a) La entrada en la Península, Baleares y Canarias de productos procedentes de fuera de la Unión Europea (“UE”), cuando dé lugar a un despacho a libre práctica.
- b) La entrada en Canarias de productos procedentes de territorios comprendidos en el territorio aduanero de la UE, distintos de España, cuando dicha entrada hubiera dado lugar a un despacho a libre práctica si dichos productos hubieran procedido de fuera de la UE.

- c) La entrada en Ceuta y Melilla de productos procedentes de fuera del TAI, cuando dicha entrada hubiera dado lugar a un despacho a libre práctica si Ceuta y Melilla formasen parte del territorio aduanero de la UE.

En suma, se entenderá por “importación” a toda aquella entrada de productos que contengan plástico no reutilizable (vacíos o conteniendo mercancías) en el TAI, y desde fuera del mismo, siempre que: (i) no constituya el otro hecho imponible de adquisición intracomunitaria; y, (ii) no esté amparada en un régimen aduanero distinto del despacho a libre práctica.

■ Adquisición intracomunitaria

Por lo que se refiere a este hecho imponible, hemos de advertir, antes de todo, que el legislador ha prescindido de delimitarla por referencia a la operación que por el mismo nombre recibe en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”). De modo que la ley reguladora del impuesto establece una definición autónoma de “adquisición intracomunitaria” que, sin embargo, en buena parte recoge los aspectos esenciales de aquélla.

Pues del mismo modo que la adquisición intracomunitaria «del IVA» es una figura no aplicable en Canarias, Ceuta y Melilla –por no aplicarse en dichos territorios las Directivas armonizadoras del IVA–, tampoco se extiende a dichos territorios la adquisición intracomunitaria «del IEEPNR», cuya virtualidad se limita a recepciones en la Península y Baleares de los productos sometidos a gravamen procedentes del resto de la UE.

Asimismo, se prevé como operación asimilada a la adquisición intracomunitaria: la recepción de los envases que su propietario se haya enviado a sí mismo al TAI (excepto Canarias, Ceuta y Melilla) desde otro Estado miembro de la UE.

- Introducción/Tenencia irregular

Adicionalmente, se prevé como hecho imponible la introducción y/o tenencia irregular en el TAI de aquellos productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

A estos efectos, se entenderá que se ha producido una introducción irregular: cuando quien posea los productos, los 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.

Entendemos, a nuestro juicio, que este supuesto surge con motivo de dar respuesta al peligro de fraude que pudiera ocasionarse por la fabricación clandestina de productos que contengan plástico no reutilizable y/o a la importación o adquisición irregular de los mismos por un país tercero. En este sentido, recordemos que estamos ante un impuesto no armonizado a nivel europeo y que, además, España, como los restantes Estados miembros de la UE, deben cumplir con las normas y principios del mercado interior aplicables desde el 1 de enero de 1993 que, entre otras cosas, supusieron la desaparición de los controles fiscales en las fronteras interiores de la UE.

En este contexto y situación, pareciera que las posibilidades de introducir clandestinamente en España productos que contengan plástico no reutilizable (vacíos o conteniendo mercancías) procedentes del resto de países de la UE, en particular a través de las fronteras terrestres con Francia y Portugal, serían elevadas, toda vez que ni existen ya aduanas en las mismas, ni existe la posibilidad de establecer en ellas controles fiscales sistemáticos.

Por tanto, con esta previsión, el legislador estaría habilitando a los órganos de aplicación de los tributos para comprobar y, en su caso, regularizar todas aquellas operaciones que hayan supuesto la fabricación clandestina de productos que contengan plástico no reutilizable (tenencia irregular) y/o a la importación o adquisición

irregular de los mismos por un país tercero (introducción irregular).

A la vista de todos los hechos imposables que constituyen el IEEPNR, y toda la casuística que pudiera plantearse, podrían suscitarse para los contribuyentes una serie de interrogantes al respecto. Entre otros, los siguientes:

Una empresa fabricante realiza una adquisición intracomunitaria o una importación de un producto semielaborado con el objeto de transformarlo y convertirlo en un envase de plástico no reutilizable, ¿estaría también sujeta a tributación la fabricación del envase final?

Como se ha visto, constituye el hecho imponible del impuesto la fabricación, la importación, la adquisición intracomunitaria o la introducción y/o tenencia irregular en el TAI de los productos que forman parte del ámbito objetivo.

En este supuesto, se produce el hecho imponible con la adquisición intracomunitaria o la importación del producto semielaborado. Si en el TAI la “empresa fabricante” no adicionara más elementos plásticos a los productos semielaborados, no se produciría, en tal caso, el hecho imponible de fabricación.

Dada la aparente equiparación de hechos imposables del impuesto con los del IVA (importación, adquisición intracomunitaria, operación asimilada a la adquisición intracomunitaria), ¿podría considerarse excluida del concepto de “operación asimilada a la adquisición intracomunitaria” la reintroducción de producto que se envíe desde España a otro país UE para su reparación y reenvío posterior a España?

Tal y como se ha adelantado, la ley reguladora del impuesto establece que se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias a la recepción de envases objeto del impuesto por su propietario en el TAI, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, cuyo envío se haya realizado a él mismo desde otro Estado miembro.

Por tanto, en la operación descrita se realizaría el hecho imponible sin perjuicio de que, con posterioridad, se pudiera solicitar la devolución del impuesto por el envío del producto fuera del territorio español.

● Devengo del impuesto

Se prevé que se produzca el devengo del impuesto:

- En la fabricación: cuando se realice la primera entrega o puesta a disposición –en el TAI– a favor del adquirente de los envases y productos objeto del impuesto. No obstante, se establece que en el caso de que existan pagos anticipados, el devengo se produzca en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.
- En la importación: cuando se hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera.
- En la adquisición intracomunitaria: en el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos 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 expedición de la misma.
- En la introducción/tenencia irregular: cuando tenga lugar la introducción y/o tenencia irregular en el TAI de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. En el supuesto de que no sea posible conocer dicho momento, se considerará que la introducción y/o tenencia irregular se ha realizado en el periodo de liquidación más antiguo de entre los no prescritos, salvo que el contribuyente pruebe que pudiera corresponder a otro.

● Contribuyentes del impuesto

Se establecen como contribuyentes del impuesto a las personas físicas o jurídicas y demás entidades que realicen la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos objeto del impuesto.

En los casos de introducción y/o tenencia irregular en el TAI de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos productos.

Por último, se introduce una previsión adicional para los casos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los productos objeto del impuesto que se hayan beneficiado de una exención en razón de su destino. En estos casos, será contribuyente: (a) el proveedor en tanto no justificara la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos; o, una vez acreditada tal recepción, (b) el adquirente sería quien asumiera tal posición.

● Base imponible del impuesto

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

No obstante, se permite a los contribuyentes reducir de dicha base imponible, sin límite alguno, la cantidad de plástico reciclado que haya sido incorporado a los productos sujetos al impuesto.

Para ello, será necesario que el contribuyente cuente con una certificación emitida por una entidad que se encuentre acreditada por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC). En caso de productos fabricados fuera del TAI, se permite que esta certificación la emitan entidades acreditadas por instituciones similares a la ENAC en países europeos o, tratándose de terceros países no UE, a entidades con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.

No obstante, se prevé –de forma transitoria– que para el primer año de aplicación del impuesto se permita sustituir dicha certificación por una declaración responsable firmada por el fabricante del producto de plástico vendido.

A la vista de lo anterior, se nos plantean dudas razonables –por su complejidad práctica– sobre cómo: (i) por un lado, acreditar la no sujeción a gravamen de aquel plástico que cualifique como “reciclado”; y, (ii) por otro, cuantificar y/o identificar los kilogramos de plástico en los supuestos de importación y adquisición intracomunitaria.

En lo que respecta a la primera duda/cuestión que se nos plantea, pareciera –a nuestro juicio– desproporcionado, para los fines que se persiguen, que para la acreditación ante la Administración tributaria española del plástico “reciclado”, se le exija al contribuyente que aporte, ante un tributo no armonizado a nivel europeo, una certificación emitida por una entidad extranjera reconocida por la ENAC o, de forma momentánea, una declaración responsable firmada por el fabricante del producto de plástico vendido.

A su vez, en cuanto a la segunda, entendemos no resulta viable –por sus obligaciones de difícil cumplimiento– exigir al contribuyente que efectúe esta obligación con éxito y eficacia, cuando a éste no se le habilita una normativa de cobertura que le permitiera requerir con efectividad al proveedor/vendedor de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto la información relativa a la cantidad de plástico no reciclado adquirido. Así las cosas, que será el contribuyente quien –en última instancia– tenga que poner los medios necesarios para analizar, cuantificar y probar con trazabilidad el plástico no reutilizable adquirido.

En definitiva, este nuevo impuesto no solo exigirá a los contribuyentes un coste directo por la propia exigibilidad del tributo, sino –además– todos aquellos costes indirectos que tengan que soportar para poder adaptarse y cumplir con la nueva normativa. Así como, la potencial desventaja competitiva que, en su caso, se les pudiera generar como consecuencia de este nuevo escenario impositivo.

• Tipo impositivo y cuota íntegra del impuesto

Se prevé un tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramo y su aplicación sobre la base imponible a la que nos hemos referido en el apartado anterior determinará la cuota íntegra del impuesto.

• Supuestos de no sujeción y exenciones del impuesto

Se introducen los siguientes supuestos de no sujeción en el IEEPNR:

- i) La fabricación de los productos que, con anterioridad a la finalización del plazo previsto para efectuar la autoliquidación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.
- ii) La fabricación de aquellos productos que se destinen a ser enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto del TAI.

En ambos casos, la no sujeción quedará condicionada a la acreditación de las circunstancias aplicables correspondientes ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (“AEAT”) por cualesquiera medios de prueba se consideren admisibles en derecho.

- iii) 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.
- iv) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases de plástico no reutilizables que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no estén diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías.

Se prevén los siguientes supuestos de exención en el IEEPNR:

- i) La importación o adquisición intracomunitaria de envases de plástico no reutilizables cuando su peso no exceda de 5 kilogramos en un mes.
- ii) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de aquellos envases y productos objeto del impuesto destinados a la 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.
- iii) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero.
- iv) La adquisición intracomunitaria de los productos que, con anterioridad a la finalización del plazo previsto para efectuar la autoliquidación del impuesto, se destinen a ser enviados directamente por el adquirente intracomunitario a un territorio distinto al de aplicación del impuesto o hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.
- v) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto o de los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la prestación de envases no reutilizables cuando no se vayan a utilizar en dichos usos.

Al igual que ocurre con algunos supuestos de no sujeción, los supuestos de exención quedarán condicionados a la acreditación de las circunstancias aplicables correspondientes ante la AEAT por cualesquiera medios de prueba se consideren admisibles en derecho.

En cualquier caso, estos supuestos de exención estarían condicionados por lo que reglamentariamente se establezca.

• Supuestos de deducción y devolución del impuesto

Se introducen una serie de supuestos de deducción para los adquirentes y fabricantes de productos que, habiendo ya tributado efectivamente por el impuesto, no vayan a ser objeto de utilización en el territorio de aplicación del impuesto por haberse producido su salida de dicho territorio, o por haber sido objeto de destrucción o reincorporación al proceso productivo.

La aplicación de las deducciones quedará condicionada a la acreditación de las circunstancias aplicables correspondientes ante la AEAT por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho y la acreditación de haber pagado el impuesto mediante la correspondiente autoliquidación.

En el caso de que la cuantía de las deducciones superase el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de autoliquidación, el exceso podría ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso. En el caso de que las cuantías de deducción superasen el importe de las cuotas devengadas en el último período de liquidación del año natural, los contribuyentes tendrían derecho a solicitar la devolución del saldo existente a su favor en la autoliquidación correspondiente a dicho período de liquidación.

Asimismo, se introducen una serie de supuestos de devolución del impuesto –análogos a los de deducción– para aquellos contribuyentes importadores y adquirentes de productos que, habiendo pagado el impuesto, concurren determinadas circunstancias que determinen, con posterioridad, que no se realice el hecho imponible o que, realizado este, se tenga derecho a una de las exenciones.

- **Recapitulación de alguno de los beneficios fiscales previstos**

Beneficios fiscales asociados al envío de los productos objeto del impuesto fuera del territorio español:

| | No sujeción | Exención | Deducción | Devolución |
|-------------|-------------|----------|-----------|------------|
| Fabricación | ● | | | |
| AIB | | ● | ● | |
| Importación | | | | ● |
| Adquirente | | | | ● |

Beneficios fiscales asociados a la utilización de los productos objeto del impuesto como envases de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario:

| | No sujeción | Exención | Deducción | Devolución |
|-------------|-------------|----------|-----------|------------|
| Fabricación | | ● | | |
| AIB | | ● | | |
| Importación | | ● | | |
| Adquirente | | | | ● |

Beneficios fiscales asociados a la destrucción del producto objeto del impuesto o a la inadecuación para su utilización:

| | No sujeción | Exención | Deducción | Devolución |
|-------------|-------------|----------|-----------|------------|
| Fabricación | ● | | | |
| AIB | | ● | ● | |
| Importación | | | | ● |
| Adquirente | | | | |

Beneficios fiscales asociados a la devolución de los productos objeto del impuesto, tras su entrega o puesta a disposición, para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación:

| | No sujeción | Exención | Deducción | Devolución |
|-------------|-------------|----------|-----------|------------|
| Fabricación | | | ● | |
| AIB | | | ● | |
| Importación | | | ● | |
| Adquirente | | | | |

- **Normas generales de gestión del impuesto**

Aun cuando solo se disponga del anteproyecto publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública que desarrolla todas las obligaciones formales asociadas al impuesto y que deberán cumplir los contribuyentes en próximas fechas, nos interesa relacionar a continuación aquellos aspectos que se prevén que se introduzcan mediante el mismo:

- **Liquidación del impuesto**

Se establece que tanto los fabricantes como los adquirentes intracomunitarios deban autoliquidar e ingresar el importe de la deuda tributaria de manera trimestral, salvo que éstos tributarán en el IVA de forma mensual que, en cuyo caso, la liquidación del impuesto deberá ser –igualmente– mensual. Por tanto, con carácter general, el periodo de liquidación del Impuesto coincidirá con el del IVA.

En concordancia a lo anterior, se prevé que la autoliquidación (y, en su caso, ingreso) del IEEPNR se lleve a cabo mediante el futuro modelo 592 dentro de los 20 primeros días naturales siguientes a la finalización del periodo de liquidación. En caso de domiciliación bancaria del pago, el plazo sería desde el día 1 hasta el día 15 del mes siguiente a aquel en que finaliza el periodo de liquidación que corresponda.

Por el contrario, en los supuestos de contribuyentes que realicen actividades de importación, se prevé que el impuesto se liquide en la forma prevista para la deuda aduanera, según lo dispuesto por su normativa.

- Obligaciones censales

Se introduce la obligación para los contribuyentes que realicen actividades de fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos objeto del impuesto de inscribirse, mediante una solicitud de inscripción y demás documentación requerida, en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales donde radique el establecimiento donde ejerzan su actividad o, en su defecto, donde radique su domicilio fiscal.

Se prevé que dicha inscripción deba efectuarse con carácter previo al inicio de la actividad –por vía electrónica– a través de la Sede electrónica de la AEAT. Una vez recibida la solicitud, y tramitado el oportuno expediente, la oficina gestora, acordaría, si procediera, la inscripción en el registro territorial del impuesto. En caso afirmativo, el acuerdo de inscripción sería notificado al interesado, junto con la tarjeta acreditativa de la inscripción que incluiría el código de identificación del plástico (CIP) que le correspondiera.

- Obligaciones contables

Se introduce la obligación para los contribuyentes que realicen actividades de fabricación de productos objeto del impuesto de llevar una contabilidad de los productos y, en su caso, de las

materias primas necesarias para su obtención, así como suministrar electrónicamente los asientos contables a través de la sede de la AEAT.

Asimismo, se prevé que los fabricantes deban incluir en su contabilidad las existencias de productos objeto del IEEPNR no reutilizables que tengan almacenados a la entrada en vigor del impuesto.

Por su parte, se establece para los contribuyentes que realicen adquisiciones intracomunitarias la obligación de llevar un libro de existencias y presentarlo periódicamente ante la oficina gestora.

A estos efectos, se prevé que la presentación de la contabilidad y el libro de existencias se efectúen (a quien corresponda) dentro del mes siguiente al periodo de liquidación al que se refiera, mediante su suministro electrónico en sede de la AEAT. Para el cómputo, se tiene previsto que el mes de agosto se considere inhábil para ello.

Estas medidas requerirán a los contribuyentes del impuesto sometidos a esta obligación de realizar un esfuerzo adicional (en términos de coste indirecto) para poder adaptarse y cumplir con tales exigencias.

- Obligaciones de repercusión

Se establecen las siguientes obligaciones de repercusión:

- i) Primera venta o entrega tras la fabricación (repercusión legal): en la factura que expida el fabricante deberá repercutir el impuesto y consignar separadamente en su factura la información relativa al impuesto (importe de la cuota devengada, kilogramos de plástico no reciclado y, en su caso, exención aplicable).
- ii) Resto de supuestos (repercusión económica): solo será obligatorio facilitar la información relativa al impuesto cuando el cliente lo solicite y ésta podrá incluirse en un certificado separado (o en las facturas que se expidan).

No obstante, este último supuesto no será aplicable cuando el vendedor emita facturas simplificadas que cumplan con el contenido previsto en el artículo 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012.

- Contribuyentes no establecidos

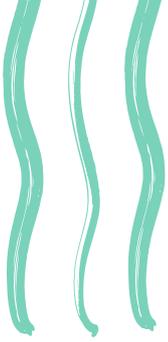
Se establece para los contribuyentes no establecidos en territorio español la obligación de nombrar a una persona física o jurídica para que les represente ante la AEAT en relación con sus obligaciones por este impuesto y a realizar dicho nombramiento, debidamente acreditado, con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya el hecho imponible del impuesto.

● Régimen sancionador del impuesto

Se establece que, con carácter general, las infracciones tributarias se califiquen y sancionen conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y sus normas de desarrollo.

No obstante, se aprueba un régimen sancionador específico para los siguientes supuestos:

- i) El incumplimiento de la obligación de inscripción en el Registro territorial.
- ii) El incumplimiento de la obligación de nombramiento de un representante por los contribuyentes no establecidos.
- iii) La falsa o incorrecta certificación de la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos gravados.
- iv) El disfrute indebido por parte de los adquirentes de los productos gravados de ciertas exenciones.
- v) La incorrecta consignación en la factura o en el certificado, de los datos requeridos por la normativa.



CONTACTOS



Carlos Romero Plaza

 (+34) 963 524 120

 carlos@arttax.es

Linked 



Mari Carmen Fuentes Gamero

 (+34) 963 524 120

 maricarmen@arttax.es

Linked 



Mario Cevallos-Zúñiga Ordóñez

 (+34) 963 524 120

 mario@arttax.es

Linked 



Antonio Fernández Sánchez

 (+34) 963 524 120

 antonio@arttax.es

Linked 

Esta Nota Tributaria contiene, exclusivamente, información de carácter general y no constituye, ni pretende constituir, asesoramiento jurídico alguno sobre las materias contenidas en ella. Cualquier decisión o actuación basada en su contenido deberá ser objeto del adecuado asesoramiento profesional.

© Arttax & Legal Abogados, diciembre de 2022

Arttax & Legal Abogados
Roger de Lauria, 19, 2ª Planta
46002 Valencia (España)