

OBLIGACIONES LEGALES INALCANZABLES PARA EL CONTRIBUYENTE ESPAÑOL EN EL NUEVO IMPUESTO SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO QUE ENTRA EN VIGOR EL PRÓXIMO 1 DE ENERO

Introducción

El pasado 9 de abril se publicó Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular con objeto de incorporar al ordenamiento jurídico español la Directiva marco de residuos y la Directiva de reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. En dicha Ley se aprovecha para aprobar dos nuevos tributos: el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos y la incineración de residuos.

El primero de ellos es una figura novedosa en el marco normativo español. Un tributo cuya finalidad es prevenir la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables y fomentar el reciclado de los residuos plásticos, contribuyendo así a la circularidad de este material.

Describiendo de forma sintética la estructura de este Impuesto:

- Respecto de su **ámbito objetivo**, quedan sujetos al impuesto los siguientes productos, tanto vacíos como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías:
 - a) Los envases no reutilizables que contengan plástico;
 - b) Los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases (preformas, láminas de termoplástico) y;
 - c) Los productos de plástico que permitan cerrar, comercializar o presentar los envases.

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

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

- Se define como **hecho imponible** la utilización de los envases plásticos en España en tres circunstancias específicas:
 - a) La fabricación de los productos que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto;
 - b) La importación de estos y;
 - c) La adquisición intracomunitaria de los mismos.

Es decir, para asegurar que el impuesto se pague por productos fabricados en otros países, pero consumidos en España, el legislador español ha establecido dos hechos imponibles: la “adquisición intracomunitaria” y la “importación” de forma que cualquiera que adquiera del exterior, bien sea de un país de la Unión Europea como de un país tercero, este tipo de envases y/o embalajes quede sujeto al impuesto y el adquirente se convierte en contribuyente de este.

- La **base imponible**, como mencionábamos anteriormente, es la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo y el **tipo impositivo** es de 0,45 euros por kilogramo.
- Existen unos determinados supuestos de **no sujeción, deducción, exención y devolución**, pero se reducen a un número muy concreto de situaciones. En materia de exenciones, simplemente hay que destacar la que aplica a las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de envases cuyo contenido de plástico no reciclado no exceda el umbral de 5 kg en un mes.
- Entre las **obligaciones de gestión** hay que destacar las siguientes:
 - Los contribuyentes deben **inscribirse** en un Registro territorial y les será atribuido un número CIP (Código de identificación del plástico). Se excluyen de esta obligación los importadores y los que realicen adquisiciones intracomunitarias que no superen los 5 kg. de plástico en un mes.
 - Los contribuyentes fabricantes o adquirentes intracomunitarios deberán presentar **autoliquidación** mensual o trimestral (dependiendo de cuál sea su periodo de liquidación en IVA), mientras que los importadores liquidarán mediante la propia **declaración aduanera**.
 - Los fabricantes deberán llevar una **contabilidad** de los productos obtenidos y los que realicen adquisiciones intracomunitarias deberán llevar un **libro de existencias**. En ambos casos deberán presentarse ante la Administración Tributaria de forma periódica por sede electrónica.
 - Los contribuyentes fabricantes tienen determinadas **obligaciones de información, facturación y repercusión** respecto del Impuesto incluido en los productos vendidos.
 - La cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto **deberá ser certificada** mediante una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008.
En el supuesto de plástico reciclado químicamente, dicha cantidad se acreditará mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos.

Las entidades certificadoras deberán estar acreditadas por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, designado de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (CE) n.º 765/2008 en el caso de productos

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

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

El Proyecto de Orden Ministerial que desarrolla determinados aspectos prácticos del tributo (modelos de liquidación, solicitudes de devolución y obligaciones de inscripción en registro y llevanza de contabilidad o libro de existencias) se encuentra en trámite de información pública desde el pasado 19 de abril y pendiente de ser aprobados cuando estamos a 3 meses de la entrada en vigor del tributo.

Esta Orden prevé respecto a la obligación de llevanza de libro de existencias para fabricantes y para aquellos que realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes un régimen transitorio, de forma que las operaciones del primer semestre de 2023 podrían presentarse en el mes de julio de 2023.

Aspectos cuestionables en la implementación práctica del tributo

Lógicamente no se cuestiona la conveniencia de introducir nuevos tributos medioambientales de ámbito estatal que traten de incentivar la economía circular. Ahora bien, la forma en la que se ha articulado el impuesto, ensanchando el ámbito objetivo del mismo e imponiendo obligaciones de muy difícil o imposible cumplimiento para el contribuyente, no parece la forma más adecuada de conseguirlo.

En relación con el ámbito objetivo del Impuesto, y haciendo un análisis comparativo con el tributo que han introducido otros países de nuestro entorno¹, España es el único país que estaría gravando no sólo los envases de plástico sino también **todos los embalajes**, es decir, todos los productos de plástico que permitan cerrar, comercializar o presentar los propios envases (en la medida que sea no reciclado).

Nuestra sensación es que el legislador español no ha medido los impactos derivados de esta ampliación del hecho gravado teniendo en cuenta que ha optado por someter a gravamen no sólo la fabricación sino también la importación y adquisición intracomunitaria de este tipo de envases y embalajes. En la práctica, será difícil encontrar a una empresa del sector secundario que no se encuentre sometida a este impuesto por el mero hecho de adquirir fuera del territorio español cualquier tipo de mercancía que venga embalada en alguna medida en plástico no reciclado y que este sponga más de 5 kilogramos al mes.

¹ Actualmente existe un Impuesto sobre los envases de plástico en **Reino Unido** (vigente desde el mes de abril de 2020) y un Impuesto sobre los productos manufacturado de plástico de un solo uso en **Italia** (vigente desde 1 de julio de 2020). Aparte de esto, existe un Impuesto exclusivamente sobre las bolsas de plástico ligeras en **Irlanda** (vigente desde marzo de 2002) y otro en **Portugal** (vigente desde febrero de 2015).

Y si nos centramos en este supuesto, el legislador español está imponiendo a este contribuyente unas obligaciones que prácticamente imposible cumplimiento:

- **Identificación de la cantidad y el tipo de plástico de cada envase y embalaje:** el legislador español exige en primer lugar identificar el tipo de plástico fabricado o adquirido con objeto de poder determinar si está o no sujeto al Impuesto.

Así, para acreditar que el plástico fabricado y/o adquirido es reciclado (a efectos de su no gravamen) exige que el contribuyente cuente con una certificación emitida por una entidad acreditada ante la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) para emitir este tipo de certificaciones conforme a la norma UNE-EN 15343:2008. En caso de productos fabricados fuera del territorio español se permite que esta certificación la emitan entidades acreditadas por instituciones similares a la ENAC pero en esos países europeos o, tratándose de terceros países, entidades con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.

De forma transitoria, en el primer año de aplicación de este impuesto se permite sustituir la certificación por una declaración responsable firmada por el fabricante el producto de plástico (envase o embalaje).

Consultado este tema con AENOR, entidad certificada para emitir este tipo de certificaciones, nos informa que se trata de una certificación que, si bien la puede solicitar tanto el fabricante como el cliente, lo cierto es que para poder emitirla se requiere una auditoría del proceso de producción de los citados plásticos en la planta en cuestión dado que lo que se audita es el proceso productivo, es decir, no es algo que se pueda hacer analizando una muestra del embalaje o del envase en destino.

Si nos remitimos a los 3 hechos imposables que recoge el impuesto, quizás un fabricante español podría tener mayor facilidad para identificar el tipo de plástico no reciclado que está produciendo (aunque no necesariamente conoce la composición del material que está utilizando) y, con base en ello, liquidar el impuesto. Ahora bien, si nos centramos en los otros dos hechos imposables, referentes a las adquisiciones intracomunitarias y a las importaciones, no parece sencillo que el mero adquirente de estos envases y mucho menos, de los embalajes, sea capaz de conocer y acreditar con las exigencias que la norma requiere la cantidad de plástico reciclado que incluye lo que está comprando a entidades no residentes. Caso de que fuera viable, es importante apuntar el coste que esto supone dado que una certificación de este tipo podría rondar los 4.000 a 6.000€ por cada proveedor (teniendo que actualizarla cada vez que cambie el producto).

Por poner un ejemplo, si una empresa en España importa cualquier tipo de material, por ejemplo, unas piezas metálicas necesarias para la fabricación de un automóvil, de un país tercero, por ejemplo, China, y las piezas vienen en un palé envuelto en plástico, se supone que la empresa en España debe acreditar ante la Administración Tributaria española el tipo de plástico que está adquiriendo. Para conseguir esto debería exigir al proveedor que bien le proporcione una certificación emitida por una entidad extranjera reconocida por la ENAC o bien le permita efectuar una auditoría de su proceso productivo para obtener él mismo (con el soporte de AENOR) la citada certificación. A nadie se le escapa la dificultad o imposibilidad de cumplir con esta exigencia para muchos de los contribuyentes.

- **Identificación de los kilogramos de plástico no reciclado:** para poder proceder con la liquidación del tributo se exige conocer los kilos de plástico no reciclado fabricados (hecho imponible de fabricación) o bien incluidos en cada adquisición de envases o embalajes (hecho imponible de importación o adquisición intracomunitaria). Asimismo, para la correcta llevanza de la contabilidad (hecho

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

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

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

Asimismo, toda esta información necesariamente deberá ser insertada en el sistema informático del adquirente para cualquiera de las compras que realice susceptibles de recaer en este Impuesto, dado que la llevanza de este tipo de obligaciones de forma manual es absolutamente implantable en el entorno actual.

Por poner de nuevo un ejemplo, si una empresa que se dedique a la generación de energía solar construye un parque fotovoltaico, muy probablemente llevará a cabo una serie de importaciones y adquisiciones intracomunitarias, no sólo de los paneles fotovoltaicos sino del resto de materiales necesarios para la construcción de este (i.e. estructura, cableado, conexiones, equipos electrónicos, etc.). Todos estos elementos llegarán embalados en plástico para su protección en el transporte. En el emplazamiento del parque solar se irán recibiendo diferentes entregas de material de muy diversos proveedores y lógicamente aun embalados para su protección hasta destino. Pues bien, para poder cumplir con la obligación de liquidar el impuesto sería necesario ir haciendo en el propio emplazamiento un análisis de los plásticos para ver su naturaleza y un posterior pesaje de aquellos no reciclados, dejando trazabilidad y prueba de este pesaje.

En el momento en que una empresa alcanzara un gran volumen de compras del exterior, es evidente que la gestión de este impuesto resultaría realmente complicada y parece además impensable que se pueda gestionar a través de un sistema de pesaje manual en sede de la mercancía y su posterior registro en los sistemas de la compañía.

Además, este sistema manual al que nos referimos ni siquiera sería implementable en el caso de las importaciones, dónde el impuesto se debe liquidar en aduanas, es decir, en un momento anterior al momento de desembalar el envío, y por lo tanto de tener la posibilidad de realizar un pesaje del plástico no reciclado.

- **Llevanza en formato electrónico de la contabilidad y del registro de existencias por parte del fabricante y el adquirente intracomunitario respectivamente con envío periódico por sede electrónica a la Agencia Tributaria:** el impuesto conlleva obligaciones adicionales relativas a la llevanza de contabilidad o libros que deben recoger con carácter individualizado cada una de las fabricaciones o adquisiciones, rellenando para cada una de ellas hasta 11 campos. Es decir, se

exige a los contribuyentes del tributo el desarrollo de nuevas soluciones informáticas para dar cumplimiento a estas obligaciones y la adaptación de los procesos internos de la organización que sean necesario para nutrir con información puntual al sistema. Se debería reconsiderar que, al menos en el caso de adquisiciones intracomunitarias, no haya obligatoriedad de llevanza de este registro o que, al menos se excluyan las existencias almacenadas en el momento de su entrada en vigor y adicionalmente se debería valorar que el registro de existencias pueda ser único para un grupo de evitando así que deban realizarse un registro por cada empresa.

Todo esto claramente nos lleva a pensar que estamos ante un impuesto que no cumpliría con lo establecido en el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria, que desarrolla lo dispuesto en el artículo 31.1 de nuestra Constitución, dónde se establece que “La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y **limitación de costes indirectos** derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el *respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.*”

Propuesta de modificación normativa

Ante los inconvenientes planteados, se propone lo siguiente:

- 1) **Exclusión del ámbito objetivo del impuesto de los embalajes, es decir, de los productos de plástico que permitan cerrar, comercializar o presentar los envases.**

Sólo con esta modificación, absolutamente razonable en términos de finalidad del tributo, de derecho comparado y de materialidad respecto de los envases, ya se podría solventar una parte importante de la problemática que ahora afecta a un gran número de empresas que entrarían como contribuyentes del tributo exclusivamente por el hecho de adquirir embalajes plásticos.

- 2) **Exclusión del hecho imponible de las importaciones y de las adquisiciones intracomunitarias de estos productos, dejando exclusivamente gravado el supuesto de fabricación en territorio español.**

Lo cierto es que, si bien el legislador ha querido asegurar que el impuesto se pague por productos fabricados en otros países, pero consumidos en España, lo ha hecho imponiendo al adquirente español una serie de obligaciones de imposible cumplimiento dado que él no tiene la capacidad de obligar al proveedor extranjero a proporcionarle una certificación de la naturaleza del plástico y de su peso en cada una de las compras.

Antes de introducir este tipo de medidas es necesario contar con un marco normativo internacional que ampare este tipo de peticiones de información de forma unilateral por un determinado Estado.

- 3) Caso de no modificar el ámbito de aplicación del impuesto, al menos debería replantearse lo siguiente:
 - **Incrementar el límite de exención actual de 5 kilogramos de plástico no reciclado al mes:** se debería imponer un límite más razonable gravando a aquellas entidades que realmente consumen gran cantidad de plástico en su actividad.

En el Impuesto sobre envases de plástico de Reino Unido la exención aplica sobre un importe mucho más razonable, que son 10 toneladas en los últimos 12 meses.

- **Excluir del gravamen la producción o importación /adquisición de envases y embalajes de plástico que contengan un porcentaje determinado de plástico reciclado.**

En el caso del Reino Unido este porcentaje se ha fijado en un 30%, dejando no sujetos a gravamen aquellos envases que contengan un 30% o más de plástico reciclado respecto al total de plástico utilizado. De esta manera se consigue fomentar el uso de plástico reciclado en lugar de utilizar plástico nuevo.

- **Modificar la base imponible del impuesto:** dada la complejidad que un sistema como el actual genera, se plantea lo siguiente:
 - Como primera alternativa se podría plantear que el impuesto se calculara partir de un **sistema objetivo**, que tuviera en cuenta el tipo de sector y el nivel de facturación de la compañía.
 - Como segunda alternativa, se podría pensar en **incorporar diferentes formas de calcular la base imponible del impuesto** dando diferentes posibilidades al contribuyente para que pueda tomar la que mejor se adapte a la información de la que dispone.

De nuevo tomando el ejemplo del Reino Unido, las alternativas que incluyen son las siguientes:

- i. Método de los componentes individuales: que consiste en pesar cada componente del envase terminado de forma individual.
- ii. Método del componente de muestra: que consiste en pesar un componente de muestra para una línea de productos, para utilizar ese dato para todas las compras de esa línea de producto.
- iii. Método de las entradas de material: si se utiliza una serie de producción para fabricar componentes de envasado idénticos en una línea de productos, se puede calcular el peso de cada componente dividiendo el peso neto de cada material introducido en la tirada por el número de componentes que se fabrican. El peso neto es el peso total de un material menos el peso de cualquier residuo generado durante el proceso de fabricación.
- iv. Método de especificación verificada: se utiliza el peso indicado en la especificación del producto. Se debe pesar una selección aleatoria de componentes para asegurarse de que cumplen la especificación del producto.
- v. Método de pesaje a granel: si se utiliza una serie de producción para fabricar componentes de envasado idénticos en una línea de productos, se puede dividir el peso total de todos los componentes producidos en esa tirada por el número de componentes producidos para determinar el peso de un solo componente.

En el caso de que ninguno de estos métodos de cálculo sea adecuado para el contribuyente, este puede solicitar al Gobierno la aplicación de un método alternativo, siempre que justifique por qué

no le resulta de aplicación ninguno de los métodos anteriores. El Gobierno tiene un plazo de 28 días para resolver si admite o no el método alternativo propuesto.

- **Eliminación de las obligaciones formales de imposible cumplimiento y reducción de las restantes:** tal y como se ha comentado más arriba la obtención de una certificación o declaración responsable de un proveedor extranjero no es siempre viable para el adquirente español, por lo tanto, es un requisito que no puede ser exigido al contribuyente español, debiendo quedar sustituido por el mejor medio de prueba existente en derecho.

Respecto de la carga administrativa de un registro de existencias obligatorio para las adquisiciones intracomunitarias parece absolutamente excesivo. Esta exigencia se debería reevaluar. Asimismo, se debería permitir que este registro pudiera ser único para un mismo Grupo de Empresas, sin individualizar por cada centro de trabajo o empresa.

Nos consta que multitud de sectores económicos han trasladado en las distintas instancias de la Administración Estatal de la Administración Tributaria la preocupación por la dificultad o imposibilidad práctica de cumplir con las obligaciones impuestas por este nuevo impuesto el próximo 1 de enero y han puesto de manifiesto los elevados costes que todo esto puede suponer para el contribuyente que pretenda cumplir con el mismo, solicitando en estos mismos encuentros racionalizar la medida y proponiendo medidas alternativas, mostrando así su mejor voluntad de contribuir pero lógicamente con unos parámetros de razonabilidad en relación a las obligaciones formales impuestas. Esperemos que esta propuesta pueda servir de ayuda a estos efectos.
