



Pedro B. Martín Molina

Abogado, economista, auditor, doctor y profesor titular Sistema Fiscal. Socio fundador de Firma Martín Molina

La Ley 7/2022: breve comentario del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

Con la aprobación de Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular y su publicación en el BOE, se regulan dos nuevos impuestos (que entrarán en vigor el 1 de enero de 2023): el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos. Esta Ley modifica, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la regla especial de la determinación de la base imponible en los supuestos de autoconsumo y de transferencias cuando se ha producido un deterioro de los bienes. La novedad consiste en que se presumirá que ha tenido lugar dicho deterioro cuando las operaciones de autoconsumo y de transferencia de bienes tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, siempre que se destinen por las mismas a fines de interés general.

Al respecto de este impuesto, también se introduce un nuevo tipo del 0% para las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, siempre que se destinen por las mismas a fines de interés general. Finalmente, las entidades locales podrán establecer una bonificación de hasta un 95% de la cuota íntegra de las tasas que se exijan por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, con carácter prioritario, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios, siempre que el funcionamiento de dichos sistemas haya sido previamente verificado por la entidad local.

Centrándonos en el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, estamos ante un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización de envases no reutilizables que contengan plástico: tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías; referidos a este supuesto los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. La aplicación de este impuesto es en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales en vigor, respectivamente. Realmente el



hecho imponible consiste en (i) la fabricación, (ii) la importación, (iii) la adquisición intracomunitaria o (iv) la introducción irregular de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Para los tres primeros supuestos, se consideran como contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades en régimen de atribución de rentas. Sin embargo, para el caso de introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto aparece como contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice los envases de plástico no reutilizables; y, a la vez, quienes tienen que dar la justificación del uso o destino dado a esos productos que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, están obligados al pago del impuesto y de las sanciones que puedan imponerse los contribuyentes, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de la declaración previa; a partir de tal recepción, la obligación recae sobre los adquirentes.

En los casos de fabricación, se produce el devengo en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente, en el territorio de aplicación del impuesto: (I) En los casos de importación, se produce 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.

(II) En los casos de adquisiciones intracomunitarias, se produce el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los envases de plástico no reutilizables con destino al adquirente, salvo que con anterioridad se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo tiene lugar en la fecha de expedición de la misma.

(III) En los casos de introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto, de los productos objeto del impuesto, se produce en el momento de la introducción de dichos productos y, de no conocerse dicho momento, se considera que la introducción irregular se ha realizado en el período de liquidación más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro.

La base imponible está constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman el objeto imponible. Si se añaden a los envases de plástico no reutilizables por los que previamente se ha devengado el impuesto, otros elementos de plástico, de forma tal que tras su incorporación formen parte del producto al que van incorporados, la base imponible está constituida exclusivamente por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, incorporada a dichos productos. Sobre esta base imponible se aplica un tipo de gravamen definido y concreto: 0,45 euros/kilogramo. Para el cálculo de la cuota íntegra, se pueden aplicar una serie de deducciones únicamente en las operaciones de adquisiciones intracomunitarias que van a minorar la cuota devengada del impuesto en ciertos casos concretos: (I) Los productos que hayan sido enviados por el contribuyente, o por tercero en su nombre o por su cuenta, fuera de España. (II) Los productos que, antes de su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en España, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o destruidos. (III) Los productos que, 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 al adquirente.

Por otro lado, se regula el exceso o el defecto de la cuantía de las deducciones con respecto a la cuota devengada: (I) Cuando el importe de las deducciones supere el de las cuotas devengadas en un período de liquidación, el exceso se compensa en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hayan transcurrido cuatro años contados a partir de la finalización del período de liquidación en el que se produjo dicho exceso. (II) Cuando las cuantías de deducción superen el importe de las cuotas devengadas en el último período de liquidación del año natural tienen derecho a solicitar la devolución del saldo existente a su favor en la autoliquidación correspondiente de dicho período de liquidación.



■

Se pueden aplicar una serie de deducciones solo en las operaciones de adquisiciones intracomunitarias

■