

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 11-06-2025**N.º CONSULTA VINCULANTE: V0990/2025****SUMARIO:**

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. *Bobinas de madera y de bobinas de contrachapado para cable eléctrico.* Una entidad fabrica bobinas de madera y de bobinas de contrachapado para cable eléctrico. La diferencia entre ambas consiste en que, en este último caso, los discos son de chapa de aglomerado, abedul, y el tambor de las mismas es un tubo de PVC, el cual se trata de un tubo sanitario, fabricado por su proveedor nacional. Dicho tubo es cortado a medida mediante una sierra, dependiendo del tipo de bobina. Estas bobinas son artículos que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (el cable eléctrico), por lo que tienen la consideración de envase a efectos del impuesto y al no mencionarse que sea reutilizable cabe concluir que dicho producto es un envase de plástico no reutilizable que forma parte del ámbito objetivo del Impuesto. Esta entidad no realiza procesos de elaboración del tubo de plástico, sino que simplemente recibe los tubos de PVC y los corta con una sierra, sin incorporar nada de plástico al producto resultante, por lo que, en virtud del art. 71.1.b) LRSCE, no tiene la consideración de fabricante y, por tanto, no ostenta la condición de contribuyente del impuesto. A pesar de no tener la condición de fabricante, con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación del mismo, deberá cumplir las obligaciones de información del art. 82.9 LRSCE y, si el adquirente del producto lo solicita deberá incluir en la factura la información relativa al importe del Impuesto satisfecho, la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos y si se benefició de alguna exención. Estos datos se podrán consignar, alternativamente, en un certificado en lugar de en la factura y no resulta de aplicación cuando se expidan facturas simplificadas.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante se dedica a la fabricación de bobinas de madera y de bobinas de contrachapado para cable eléctrico. La diferencia entre ambas consiste en que, en este último caso, los discos son de chapa de aglomerado, abedul, y el tambor de las mismas es un tubo de PVC, el cual se trata de un tubo sanitario, fabricado por su proveedor nacional. Dicho tubo es cortado a medida mediante una sierra, dependiendo del tipo de bobina.

Cuestión planteada:

En relación con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, la consultante desea conocer quién tiene la consideración de fabricante en el supuesto mencionado.

Contestación:

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE del 9 de abril), en adelante la Ley, en el Capítulo I del Título VII, establece la regulación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, en adelante, el Impuesto. De acuerdo con el artículo 67.1 de dicha Ley se trata de "(...) un tributo 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."

La Ley en su artículo 68, apartado 1, establece que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (en adelante, el Impuesto):

"a) Los envases no reutilizables que contengan plástico.

A estos efectos tienen la consideración de envases todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, incluyéndose dentro de estos tanto los definidos en el artículo 2.m) de esta ley, como cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de

Síguenos en...

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.

Se considera que los envases son no reutilizables 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 rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados.

b) Los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases a los que hace referencia la letra a), tales como las preformas o las láminas de termoplástico.

c) Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.”.

Por su parte, esa letra m) del artículo 2 dispone que, a los efectos de esta ley, se entenderá por «Envase»: “un 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.”.

Derogada esa Ley 11/1997, del 24 de abril, por el Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases (BOE del 28 de diciembre), dispone éste en su artículo 2.f) que se entenderá por:

“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.

Se considerarán envases los artículos que se ajusten a la definición mencionada anteriormente sin perjuicio de otras funciones que el envase también pueda desempeñar, salvo que el artículo 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.

También se considerarán envases los artículos diseñados y destinados a ser llenados en el punto de venta y los artículos desechables vendidos llenos o diseñados y destinados al llenado en el punto de venta, a condición de que desempeñen la función de envase.

Los elementos del envase y elementos auxiliares integrados en él se considerarán parte del envase al que van unidos; los elementos auxiliares directamente colgados del producto o atados a él y que desempeñen la función de envase se considerarán envases, salvo que formen parte integrante del producto y todos sus elementos estén destinados a ser consumidos o eliminados conjuntamente.

Son ejemplos ilustrativos de la interpretación de la definición de envase, los artículos que figuran en el anexo I.”.

Conviene recordar aquí, no obstante, que a tenor de lo dispuesto en el arriba transcrito artículo 68.1.a) de la Ley, se incluyen dentro del ámbito objetivo del impuesto no solo estos envases que se acaban de definir, sino también cualesquiera otros 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.

Además, para que un determinado producto se considere incluido en el ámbito objetivo del impuesto, no basta con que tenga encaje dentro del concepto de “envase”. Es necesario también que cumpla dos requisitos adicionales: que sea no reutilizable (en los términos del propio artículo 68.1.a) de la Ley), y que contenga plástico según se define éste en la letra u) del artículo 2 de la propia de la Ley:

“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.”.

Por lo que respecta a los productos objeto de consulta, fabricación de bobinas de contrachapado para cable eléctrico, no cabe duda de que se trata de artículos que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (el cable eléctrico), por lo que tienen la consideración de envase a efectos del impuesto.

No se menciona en la consulta formulada que el producto en cuestión sea reutilizable, ni se discute su composición (PVC), por lo que cabe concluir que dicho producto es un envase de plástico no reutilizable que forma parte del ámbito objetivo del Impuesto.

Sentado lo anterior, en relación con la pregunta de la entidad consultante, el artículo 71.1.b) de la Ley recoge lo que se entiende por fabricación a efectos del Impuesto:

“«Fabricación»: La elaboración de productos objeto de este Impuesto.

No obstante, no tendrá la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de los productos sujetos al impuesto comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de esta ley o, además de los anteriores, de otros productos que no contengan plástico.

Asimismo, 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 a los envases pasen a formar parte de los mismos.”.

En el presente caso, según la información aportada por la consultante, la entidad no realiza procesos de elaboración del tubo de plástico, sino que simplemente recibe los tubos de PVC y los corta con una sierra, sin incorporar nada de plástico al producto resultante, por lo que, en virtud del artículo 71.1.b), no tiene la consideración de fabricante y, por tanto, no ostenta la condición de contribuyente del impuesto.

A pesar de no tener la condición de fabricante, la consultante, con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación del mismo, deberá cumplir las siguientes obligaciones (artículo 82, apartado 9):

“a) 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 del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega. En la factura que expidan deberán consignar separadamente:

1.º El importe de las cuotas devengadas.

2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

3.º Si resulta de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual la venta o entrega resulta exenta.

b) 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:

1.º 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.

2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

Lo establecido en esta letra no resultará de aplicación cuando se expidan facturas simplificadas con el contenido a que se refiere 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.”.

En este sentido, dado que la consultante no tiene la consideración de fabricante a efectos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, le resultará de aplicación lo previsto en la letra b) del citado artículo 82.9 de la Ley y, por tanto, únicamente si el adquirente del producto le solicita la emisión de factura y, además, le requiere la aplicación de lo previsto en la citada letra b), deberá entonces incluir en la factura la información relativa al importe del Impuesto satisfecho, la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos y si se benefició de alguna exención. Estos datos se podrán consignar, alternativamente, en un certificado en lugar de en la factura.

Lo anterior no es aplicable cuando se expidan facturas simplificadas.

Lo que comunico Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.

Síguenos en...

