

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 11-09-2025**N.º CONSULTA VINCULANTE: V1606/2025****SUMARIO:****Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. *Film extensible de plástico.***

El film extensible de plástico que la empresa fabrica para posteriormente venderlo a sus clientes se encuentra dentro del ámbito objetivo del impuesto de acuerdo con el art.68.1.b) LRSC, por lo que se origina el hecho imponible fabricación. No obstante, podrá aplicar la exención del art. 75.1.g) LRSC siempre y cuando obtenga de los clientes que adquieren el film de plástico, en los términos transcritos anteriormente, una declaración previa en la que manifiesten que el destino del mismo no va a ser la obtención de envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, condición que no parece darse en el supuesto planteado puesto que ese film se va a utilizar para contener, proteger, o manipular residuos en un ecoparque.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una empresa fabricante de film extensible que se destina a gestionar los residuos dentro de un ecoparque.

Cuestión planteada:

La consultante pregunta si el film extensible forma parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

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, recoge 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".

El artículo 68 de la Ley recoge la regulación de ámbito objetivo del Impuesto:

"1. Se incluyen en el ámbito objetivo de este 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 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.

2. A los efectos del apartado anterior, tiene la consideración de plástico el material definido en el artículo 2.u) de esta ley.

Síguenos en...

3. Aquellos productos a los que se hace referencia en el apartado 1 de este artículo que, estando compuestos de más de un material, contengan plástico, se gravarán por la cantidad de plástico que contengan.”.

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:

“f) 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.”.

Por su parte, el artículo 71.1.e) de la Ley define los productos semielaborados como:

“(…) aquellos productos intermedios obtenidos a partir de materias primas que han sido sometidas a una o varias operaciones de transformación y que requieren de una o varias fases de transformación posteriores para poder ser destinados a su función como envase.”.

Por tanto, como el film extensible de plástico requiere de una fase de transformación posterior para poder ser destinado a su función como envase, tiene la consideración de producto semielaborado en virtud del artículo 68.1.b) de la Ley.

Según el artículo 72 de la Ley, están sujetas al impuesto la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. No obstante, la Ley recoge en el artículo 75 un supuesto de exención para aquellos productos plásticos semielaborados que finalmente no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, añadiendo la condición de recabar una declaración previa para beneficiarse de ella, en los siguientes términos:

“Estarán exentas, en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan:

(…)

g) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de:

1.º Los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

(…)

La efectividad de esta exención quedará condicionada a que se acredite el destino efectivo dado a dichos productos. En concreto, los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los mismos a favor de los adquirentes, deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de dichos productos. Dicha declaración se deberá conservar durante los plazos de prescripción relativos al impuesto a que se refiere el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”.

Al respecto, es importante mencionar el párrafo tercero del artículo 76 de la Ley, el cual indica lo siguiente:

“En los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los productos objeto del impuesto que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran 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 la que se refiere el artículo anterior; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes.”.

Por su parte, el artículo 81. letra g) recoge un supuesto de devolución para los adquirentes de productos semielaborados que no tengan la condición de contribuyentes, cuando no se destinen a la obtención de envases que formen parte del ámbito objetivo del impuesto, de forma que:

“1. Tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan:

(...)

g) Los adquirentes de:

1.º Los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

(...)

2. La efectividad de las devoluciones recogidas en el apartado anterior quedará condicionada a que la existencia de los hechos enumerados en las mismas pueda ser probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto.”.

Por último, el artículo 83 de la Ley recoge el régimen sancionador de este impuesto, incluyendo un supuesto de infracción tributaria aplicable para el caso de que se produzca un disfrute indebido de la exención del artículo 75.g):

“1. Sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en este artículo, las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y demás normas de desarrollo.

2. Constituirán infracciones tributarias:

(...)

d) El disfrute indebido por parte de los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto de las exenciones recogidas en el artículo 75.a) y g) por no ser el destino efectivo de los productos el consignado en dichas letras.”.

(...).”.

Así las cosas, el film extensible de plástico que la consultante fabrica para posteriormente venderlo a sus clientes se encuentra dentro del ámbito objetivo del impuesto de acuerdo con el artículo 68.1.b) de la Ley, por lo que, en contestación a la preguntada formulada, se origina el hecho imponible fabricación.

No obstante, la consultante podrá aplicar la exención del artículo 75.1.g) siempre y cuando obtenga de los clientes que adquieren el film de plástico, en los términos transcritos anteriormente, una declaración previa en la que manifiesten que el destino del mismo no va a ser la obtención de envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, condición que no parece darse en el supuesto planteado puesto que ese film se va a utilizar para contener, proteger, o manipular residuos en un ecoparque.

Lo que comunico a 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.