

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 26-11-2024**N.º CONSULTA VINCULANTE: V2419/2024****SUMARIO:****Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Sujeto pasivo.**

Una sociedad se dedica a la fabricación para terceros de complementos alimenticios a base de plantas y extractos naturales, que se presentan en forma de cápsulas, botes, sobres, viales, blísteres, etc. Esta sociedad no tiene la consideración de contribuyente y, en consecuencia, no tendrá obligaciones respecto a la presentación de la declaración de este impuesto ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria puesto que no realiza la fabricación, la importación ni la adquisición intracomunitaria de los envases. No obstante, resultará de aplicación el art. 82.9.b) LRSCE respecto a las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación del mismo, cuando así sea requerido por el adquirente. Por otro lado, si esta empresa fabricara los envases en los que se contienen los complementos alimenticios, o bien los importara o los adquiriera intracomunitariamente, ostentaría la condición de contribuyente a efectos de este impuesto, pues los complementos alimenticios no parece que tengan encaje en la exención del art. 75 LRSCE por no tener la consideración de medicamentos, o de alimentos para usos médicos especiales conforme a la legislación sectorial, por lo que la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases mencionados estaría sujeta y no exenta.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una empresa que se dedica a la fabricación para terceros de complementos alimenticios a base de plantas y extractos naturales, que se presentan en forma de cápsulas, botes, sobres, viales, blísteres, etc.

Cuestión planteada:

La consultante solicita saber si la actividad que realiza puede dar lugar, a efectos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, a la aplicación de la exención regulada en el artículo 75.a).1º de la Ley 7/2022.

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 Envases de Plástico no Reutilizable, 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 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

Síguenos en...

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 lo tanto, en tanto que los envases de los productos objeto de consulta no tengan la condición de reutilizables, forman parte del ámbito objetivo del impuesto conforme a la letra a) del artículo 68.1 de la Ley.

Por otra parte, en el artículo 76 de la Ley se recoge lo que se entiende por contribuyente de este impuesto, estableciendo lo siguiente:

“En los supuestos comprendidos en el artículo 72.1, son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. (...)”.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 72 de la Ley, que regula el hecho imponible del Impuesto, dispone lo siguiente:

“Están sujetas al impuesto la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

(...)”.

Sin embargo, el artículo 75 de la Ley señala:

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

a) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de:

1.º Los envases a los que se refiere el artículo 68.1.a) que se destinen a prestar la función de 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.

(...)

La efectividad de esta exención quedará condicionada a que se acredite el destino efectivo de los productos recogidos en los apartados anteriores a los usos que en ellos se recogen. En concreto, los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los productos a favor de aquellos adquirentes que los destinen a tales usos, deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de los productos que da derecho a gozar de la exención del impuesto. 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.”.

Establecido lo anteriormente expuesto, la Ley no define el concepto de medicamento, producto sanitario ni alimento para usos médicos especiales. No obstante, dispone el artículo 71 apartado 2 de la Ley que:

“(....)

2. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en este capítulo, salvo los definidos en este artículo, se estará a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea y de carácter estatal relativa a los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto.”.

En relación con los alimentos para usos médicos especiales, los requisitos de su composición e información están regulados en el Reglamento (UE) nº 609/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de junio de 2013, relativo a los alimentos destinados a los lactantes y niños de corta edad, los alimentos para usos médicos especiales y los sustitutivos de la dieta completa

para el control de peso y por el que se derogan la Directiva 92/52/CEE del Consejo, las Directivas 96/8/CE, 1999/21/CE, 2006/125/CE y 2006/141/CE de la Comisión, la Directiva 2009/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y los Reglamentos (CE) n° 41/2009 y (CE) n° 953/2009 de la Comisión Texto pertinente a efectos del EEE y de manera específica, por el Reglamento Delegado (UE) 2016/128 de la Comisión, de 25 de septiembre de 2015, que complementa el Reglamento (UE) n° 609/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a los requisitos específicos de composición e información aplicables a los alimentos para usos médicos especiales.

Así, el Reglamento (UE) n° 609/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo los define como: “alimentos especialmente elaborados o formulados y destinados al manejo dietético de pacientes, incluidos los lactantes, bajo supervisión médica, es decir destinados a satisfacer total o parcialmente las necesidades alimenticias de los pacientes cuya capacidad para ingerir, digerir, absorber, metabolizar o excretar alimentos normales o determinados nutrientes o metabolitos de los mismos sea limitada, o deficiente, o esté alterada, o bien que necesiten otros nutrientes determinados clínicamente, cuyo manejo dietético no pueda efectuarse únicamente modificando la dieta normal.”.

Por su parte, el concepto de medicamento se regula en el Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, que lo define en el artículo 2 como:

“a) «Medicamento de uso humano»: Toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades para el tratamiento o prevención de enfermedades en seres humanos o que pueda usarse en seres humanos o administrarse a seres humanos con el fin de restaurar, corregir o modificar las funciones fisiológicas ejerciendo una acción farmacológica, inmunológica o metabólica, o de establecer un diagnóstico médico.

b) «Medicamento veterinario»: Toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades curativas o preventivas con respecto a las enfermedades animales o que pueda administrarse al animal con el fin de restablecer, corregir o modificar sus funciones fisiológicas ejerciendo una acción farmacológica, inmunológica o metabólica, o de establecer un diagnóstico veterinario. También se considerarán «medicamentos veterinarios» las «premezclas para piensos medicamentosos» elaboradas para ser incorporadas a un pienso.”.

Así las cosas, la consultante manifiesta que se dedica a la fabricación para terceros de complementos alimenticios a base de plantas y extractos naturales, que se presentan en forma de cápsulas, botes, sobres, viales, blísteres, etc., no reutilizables.

De la información presentada por la consultante, se deduce que esta no fabrica las cápsulas, botes, sobres, viales, blísteres y demás productos en los que se contienen los complementos alimenticios, por lo que, al no realizar la fabricación, la importación ni la adquisición intracomunitaria de los envases a los que hace referencia el artículo 68.1.a) de la Ley, no tiene la consideración de contribuyente y, en consecuencia, no tendrá obligaciones respecto a la presentación de la declaración de este impuesto ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria. No obstante, sí que le resultará de aplicación lo previsto en la letra b) del artículo 82.9 de la Ley con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación del mismo, cuando así sea requerido por el adquirente. Este precepto en cuestión dispone lo siguiente:

“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.”.

Si, por el contrario, la consultante fabricara los envases en los que se contienen los complementos alimenticios, o bien los importara o los adquiriera intracomunitariamente, ostentaría la condición de contribuyente a efectos de este impuesto. No obstante, en este supuesto, es importante mencionar que los complementos alimenticios a los que se refiere la consultante no parece que tengan encaje en el artículo 75 de la Ley por no tener la consideración de medicamentos, o de alimentos para usos médicos especiales conforme a la legislación sectorial, por lo que la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases mencionados estaría sujeta y no exenta.

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.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.

Síguenos en...

