

# Tratamiento contable del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

Análisis de la consulta 1 del BOICAC 133, de marzo de 2023

**Adrián Andrés Casla**

*Profesor del CEF.- UDIMA (España)*

## Extracto

Esta consulta analiza el tratamiento contable del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

Publicado: 05-03-2024

## Consulta 1

Sobre el tratamiento contable del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables regulado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

## Respuesta

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, en su título VII, incluye medidas de carácter fiscal para incentivar la economía circular. Una de esas medidas es la creación de un impuesto cuyo objetivo es fomentar la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el reciclado de los residuos plásticos, y poder contribuir de esta manera a la circularidad de este material.

El artículo 67 de la citada ley establece este impuesto como 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.

De acuerdo con el artículo 72 el hecho imponible del impuesto es el siguiente:

1. Están sujetas al impuesto la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.
2. También está sujeta al impuesto la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Se entenderá que se ha producido una introducción irregular de dichos productos en el territorio de aplicación del impuesto en el supuesto de que quien los posea, comercialice, transporte o utilice, no acredite haber realizado su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español.

Por su parte el artículo 91 determina que el contribuyente de este impuesto son las personas físicas o jurídicas y las entidades (incluidas en el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) que fabriquen, importen o adquieran intracomunitariamente envases no reutilizables que contengan plásticos, productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases y productos que contengan plásticos destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

En materia contable, la norma de registro y de valoración (NRV) 12.<sup>a</sup>, «Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos», de la segunda parte del Plan General Contable, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dispone:

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrateo definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.

Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la empresa

y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

De forma similar, la NRV 10.<sup>a</sup>, «Existencias», señala lo siguiente: «El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias solo se incluirá en el precio de adquisición o coste de producción cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública».

Teniendo en cuenta lo anterior, en la medida en que, de acuerdo con la norma tributaria (aspecto sobre el que este Instituto no se manifiesta), la empresa adquirente del plástico no tenga derecho a la deducción del impuesto, se contabilizará en el momento de su devengo y formará parte del precio de adquisición del bien o servicio que lo genera.

Por otra parte, el impuesto no formará parte de los ingresos de la empresa que lo repercute, de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 12.<sup>a</sup> anteriormente indicada.

En caso de que el impuesto no fuera abonado inmediatamente en el momento de la adquisición intracomunitaria o importación, o bien en el momento de la primera venta tras la fabricación, el pasivo que se origine al contribuyente se podrá reflejar en una subdivisión de la cuenta 475, «Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales».

## Ejemplo

La sociedad Plastic, SA elabora envases y embalajes destinados a la industria alimentaria, concretamente, se dedica a la fabricación de las bandejas y los embalados de productos cárnicos y vegetales que habitualmente vemos en los lineales de supermercados en España. Estos plásticos son de carácter no reutilizable y, por tanto, se encuentran dentro del ámbito objetivo del artículo 68 de la Ley 7/2022.

Plastic, SA presenta los siguientes datos de producción y adquisición intracomunitaria para este tipo de plásticos en el tercer trimestre del año 2023:

- Existencias iniciales de plástico (todo fue adquirido en España):
  - 20 toneladas de polipropileno reciclado a 1,45 euros el kilo.
  - 5 toneladas de polietileno reciclado a 1,10 euros el kilo.
  - No hay existencias iniciales de productos intermedios y acabados.

- Adquiridos en España:
  - 1.500 toneladas de polipropileno reciclado a 1,55 euros el kilo.
  - 500 toneladas de polipropileno no reciclado a 1,25 euros el kilo.
- Adquiridos a empresarios de la Unión Europea (espacio aduanero común, considerándose adquisiciones intracomunitarias de bienes):
  - 520 toneladas de polietileno reciclado a 1,35 euros el kilo (este tipo de elemento es una materia prima, por lo que no se ve comprometida por el hecho imponible de la Ley 7/2022).
  - 750 toneladas de polietileno no reciclado a 1,05 euros el kilo (este tipo de elemento es una materia prima, por lo que no se ve comprometida por el hecho imponible de la Ley 7/2022).

A la hora de elaborar los productos, tenemos las siguientes relaciones en el producto final:

- Envases y embalajes de polipropileno:
  - 75 % de plástico reciclado.
  - Mermas del 5 % en los dos tipos de polipropileno.
  - Toneladas de producción totales: 1.750.
  - Toneladas vendidas en el trimestre: 1.500.
  - Otros costes directos de fabricación en el trimestre, sin tener en cuenta el gravamen de la Ley 7/2022: 300.000 (personal de la empresa y amortizaciones).
  - No hay existencias de productos intermedios.
- Envases y embalajes de polietileno:
  - 45 % de plástico reciclado.
  - No hay mermas.
  - Toneladas de producción totales: 1.150.
  - Toneladas vendidas en el trimestre: 900.
  - Otros costes directos de fabricación en el trimestre, sin tener en cuenta el gravamen de la Ley 7/2022: 150.000 (personal de la empresa y amortizaciones).
  - No hay existencias de productos intermedios.

Todas las existencias se valoran por precio/coste medio ponderado y en función de su destino, sin considerar la procedencia de la existencia. IVA 21 %.

Se pide:

1. Registro de las compras y otros *inputs* atribuibles a la producción de envases.
2. Registro de las ventas del trimestre, sabiendo que todas las existencias de envases de polipropileno se han vendido a 2,5 euros el kilo, y las de polietileno a 2,25 euros el kilo.
3. Registro de las existencias finales de materias primas y producto finalizado al acabar el trimestre.

**Solución**

**1. Registro de las compras e *inputs* atribuibles a la producción de los envases**

Por las compras de plásticos (materias primas) hechas en España:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6011	Compras de materias primas, polipropileno (1.500.000 kg × 1,55 €/kg + 500.000 kg × 1,25 €/kg)	2.950.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	619.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.569.500

Por las compras de plásticos (materias primas) adquiridas intracomunitariamente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6012	Compras de materias primas, polietileno (520.000 kg × 1,35 €/kg + 750.000 kg × 1,05 €/kg)	1.489.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	312.795	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		312.795
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.489.500

Por el registro de los «otros costes de fabricación» de los envases y embalajes de polipropileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
64 y 68	Personal y amortizaciones	300.000	
-	Contrapartidas		300.000

Por el registro de los «otros costes de fabricación» de los envases y embalajes de polietileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
64 y 68	Personal y amortizaciones	150.000	
-	Contrapartidas		150.000

A continuación, mostramos unos cuadros informativos sobre el uso de las materias primas y la fabricación de los envases que dará lugar al gravamen de la Ley 7/2022:

Fabricación de envases de polipropileno y existencias finales de materias primas de polipropileno.

	Polipropileno reciclado	Polipropileno no reciclado
Existencias iniciales (en T)	20	-
Compras interiores (en T)	1.500	500
Compras UE (en T)	-	-
Input por producción (en T)	-1.378,13	-459,38
<b>Envases producidos (en T)</b>	<b>1.750</b>	
<b>Existencias finales (en T)</b>	<b>141,87</b>	<b>40,62</b>

Por el gravamen de la Ley 7/2022 en la fabricación de los envases y embalajes de plásticos no reciclables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6071	Trabajos realizados por otras empresas, polipropileno (1.750.000 kg × 0,45 €/kg)	787.500	
475-	Hacienda Pública acreedora por gravamen Ley 7/2022		787.500

Fabricación de envases de polietileno y existencias finales de materias primas de polietileno:

	Polietileno reciclado	Polietileno no reciclado
Existencias iniciales (en T)	5	-
Compras interiores (en T)	-	-



	Polietileno reciclado	Polietileno no reciclado
Compras UE (en T)	520	750
<i>Input</i> por producción (en T)	-517,50	-632,50
<b>Envases producidos (en T)</b>	<b>1.150</b>	
<b>Existencias finales (en T)</b>	<b>7,50</b>	<b>117,50</b>

Por el gravamen de la Ley 7/2022 en la fabricación de los envases y embalajes de plásticos no reciclables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6072	Trabajos realizados por otras empresas, polietileno (1.150.000 kg × 0,45 €/kg)	517.500	
475-	Hacienda Pública acreedora por gravamen Ley 7/2022		517.500

## 2. Registro de las ventas del trimestre

Por las ventas de envases de polipropileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
7011	Venta de productos terminados, envases de polipropileno (1.500.000 kg × 2,5 €/kg)		3.750.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		787.500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.537.500	

El gravamen de la Ley 7/2022 se irá pagando en función de los productos que se vayan vendiendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
475-	Hacienda Pública acreedora por gravamen Ley 7/2022 (1.500.000 kg × 0,45 €/kg)	675.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		675.000

Por las ventas de envases de polietileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
7012	Venta de productos terminados, envases de polietileno (900.000 kg × 2,25 €/kg)		2.025.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		425.250
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.450.250	

El gravamen de la Ley 7/2022 se irá pagando en función de los productos que se vayan vendiendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
475-	Hacienda Pública acreedora por gravamen Ley 7/2022 (900.000 kg × 0,45 €/kg)	405.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		405.000

### 3. Registro de las existencias finales de materias primas y producto finalizado al acabar el trimestre

*Existencias de materias primas de polipropileno*

	Polipropileno reciclado	Polipropileno no reciclado
Existencias iniciales (en kg)	20.000	-
Compras interiores (en kg)	1.500.000	500.000
Compras UE (en kg)	-	-
<i>Input por producción (en kg)</i>	-1.378.125	-459.375



	Polipropileno reciclado	Polipropileno no reciclado
◀		
<b>Envases producidos (en kg)</b>	<b>1.750.000</b>	
<b>Existencias finales (en kg)</b>	<b>141.875</b>	<b>40.625</b>

Por la baja de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	29.000	
3100	Materias primas, polipropileno (20.000 kg × 1,45 €/kg)		29.000

Calculamos el precio de adquisición medio de las existencias de polipropileno:

- Precio de las existencias iniciales (20.000 kg × 1,45 €/kg) ..... 29.000
- Compras de polipropileno reciclado (1.500.000 kg × 1,55 €/kg) ..... 2.325.000
- Compras de polipropileno no reciclado (500.000 kg × 1,25 €/kg) ..... 625.000
- Precio medio del polipropileno por kg (PMP<sub>MP polipropileno</sub>) ..... 1,47

Por el alta de las existencias finales de materias primas de polipropileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3100	Materias primas, polipropileno [(141.875 kg + 40.625 kg) × PMP <sub>MP polipropileno</sub> ]	269.142,33	
611	Variación de existencias de materias primas		269.142,33

*Existencias de materias primas de polietileno*

	Polietileno reciclado	Polietileno no reciclado
Existencias iniciales (en kg)	5.000	–
Compras interiores (en kg)	–	–
Compras UE (en kg)	520.000	750.000



	Polietileno reciclado	Polietileno no reciclado
◀		
Input por producción (en kg)	-517.500	-632.500
<b>Envases producidos (en kg)</b>	<b>1.150.000</b>	
<b>Existencias finales (en kg)</b>	<b>7.500</b>	<b>117.500</b>

Por la baja de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	5.500	
3101	Materias primas, polietileno (5.000 kg × 1,10 €/kg)		5.500

Calculamos el precio de adquisición medio de las existencias de polietileno:

- Precio de las existencias iniciales (5.000 kg × 1,10 €/kg) ..... 5.500
- Compras de polietileno reciclado (520.000 kg × 1,35 €/kg) ..... 702.000
- Compras de polietileno no reciclado (750.000 kg × 1,05 €/kg) ..... 787.500
- Precio medio del polipropileno por kg ( $PMP_{MP \text{ polietileno}}$ ) ..... 1,17

Por el alta de las existencias finales de materias primas de polietileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3101	Materias primas, polietileno [(7.500 kg + 117.500 kg) × $PMP_{MP \text{ polietileno}}$ ]	146.568,63	
611	Variación de existencias de materias primas		146.568,63

*Existencias de envases de polipropileno (producto acabado)*

	Envases de polipropileno
Existencias iniciales (en T)	-
Existencias producidas (en T)	1.750



<b>Envases de polipropileno</b>	
◀	
Ventas (en T)	-1.500
<b>Existencias finales (en T)</b>	<b>250</b>

No hay existencias iniciales que dar de baja.

En relación con las existencias finales, calculamos el coste de producción de la existencia producida unitariamente (en €/kg):

- Coste de la materia prima incorporada ..... 2.580.816,83  
(1.750.00 kg × PMP<sub>MP polipropileno</sub>)
- Otros costes directos de fabricación ..... 300.000
- Coste previo a gravamen Ley 7/2022 ..... 2.880.816,83
- Gravamen por fabricación Ley 7/2022 (1.750.000 kg × 0,45 €/kg) ..... 787.500
- Total, coste de producción ..... 3.668.316,83
- Total, coste unitario de la producción (3.668.316,83 €/1.750.000 kg) ..... 2,10

Por el alta las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3500	Productos terminados, envases de polipropileno	524.045,26	
712	Variación de existencias de productos terminados (250.000 kg × Coste unitario de la producción terminada)		524.045,26

*Existencias de envases de polietileno (producto acabado)*

<b>Envases de polietileno</b>	
Existencias iniciales (en T)	-
Existencias producidas (en T)	1.150
Ventas (en T)	-900
<b>Existencias finales (en T)</b>	<b>250</b>

No hay existencias iniciales que dar de baja.

En relación con las existencias finales, calculamos el coste de producción de la existencia producida unitariamente (en €/kg):

- Coste de la materia prima incorporada ..... 1.348.431,37  
(1.150.000 kg × PMP<sub>MP polietileno</sub>)
- Otros costes directos de fabricación ..... 150.000
- Coste previo a gravamen Ley 7/2022 ..... 1.498.431,37
- Gravamen por fabricación Ley 7/2022 (1.150.000 kg × 0,45€/kg) ..... 517.500
- Total, coste de producción ..... 2.015.931,37
- Total, coste unitario de la producción (2.015.931,37 €/1.150.000 kg) ... 1,75

Por el alta las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3501	Productos terminados, envases de polietileno	438.245,95	
712	Variación de existencias de productos terminados (250.000 kg × Coste unitario de la producción terminada)		438.245,95