Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2204 (12/01/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 54.1.a) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante está integrada por empresas industriales que desarrollan su actividad productiva en diversos subsectores de actividad, como son las que elaboran envases y embalajes y las industrias de numerosas ramas de actividad que incorporan envases y embalajes en sus procesos productivos.

Manifiesta que en la exposición de motivos de la Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024, se indica que "*Como medida de prevención del medio ambiente, y en coherencia con su fiscalidad especial, se incrementa la tributación de envases y embalajes",* como justificación de la subida del tipo impositivo aplicable a los envases y embalajes de plástico que han pasado del 3 por ciento al 7 por ciento.

La fiscalidad especial a la que se refiere la citada exposición de motivos está constituida por el Impuesto especial sobre los envases de plásticos no reutilizables aprobado por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que no se exige a los envases o embalajes que tengan la consideración de reutilizables, aunque sean de plástico.

Expone que por analogía y configuración del Impuesto especial citado -dada la referencia que se utiliza a éste en la exposición de motivos de la Ley 7/2023-, la entrega de envases y embalajes de plásticos reutilizables siguen tributando en el IGIC al tipo reducido del 3 por ciento.

Se consulta si la importación o entrega de envases plásticos reutilizables o que contengan plástico reciclado sigue tributando en el IGIC al 3 por ciento.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

A la importación o entrega de envases y embalajes plásticos reutilizables o que contengan plástico reciclado, le es de aplicación, a partir del 1 de enero de 2024, el tipo general del IGIC del 7 por ciento, igual que a los no reutilizables o que no contengan plástico reciclado.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto de Canarias (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante está integrada por empresas industriales que desarrollan su actividad productiva en diversos subsectores de actividad, como son las que elaboran envases y embalajes y las industrias de numerosas ramas de actividad que incorporan envases y embalajes en sus procesos productivos.

Manifiesta que en la exposición de motivos de la Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024, se indica que "*Como medida de prevención del medio ambiente, y en coherencia con su fiscalidad especial, se incrementa la tributación de envases y embalajes",* como justificación de la subida del tipo impositivo aplicable a los envases y embalajes de plástico que han pasado del 3 por ciento al 7 por ciento.

La fiscalidad especial a la que se refiere la citada exposición de motivos está constituida por el Impuesto especial sobre los envases de plásticos no reutilizables aprobado por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que no se exige a los envases o embalajes que tengan la consideración de reutilizables, aunque sean de plástico.

Expone que por analogía y configuración del Impuesto especial citado -dada la referencia que se utiliza a éste en la exposición de motivos de la Ley 7/2023-, la entrega de envases y embalajes de plásticos reutilizables siguen tributando en el IGIC al tipo reducido del 3 por ciento.

Se consulta si la importación o entrega de envases plásticos reutilizables o que contengan plástico reciclado sigue tributando en el IGIC al 3 por ciento.

SEGUNDO.- Los tipos de gravamen del IGIC se encuentran regulados en la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que ha sido objeto de modificación parcial recientemente por la Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024 (en adelante, Ley 7/2023). El apartado 1 del artículo 51 de la Ley 4/2012 relaciona los distintos tipos de gravamen existentes en el IGIC, y seguidamente, sus artículos 52 a 57 regulan cada uno de ellos, salvo el tipo del 7 por ciento que es el tipo general cuya aplicación procede cuando no esté previsto alguno de los tipos reducidos o incrementados, todo ello sin perjuicio de la regulación específica contenida en los artículos 58, 59, 60 y 61:

"Artículo 51. Tipos de gravamen.

1. Los tipos de gravamen en el impuesto general indirecto canario serán los siguientes:

a) El tipo cero, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 52 de esta ley.

b) El tipo reducido del 3 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 54 de esta ley.

c) El tipo reducido del 5 por ciento, aplicable a las entregas de bienes señaladas en el artículo 54 bis de esta ley.

d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidas a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo.

e) El tipo incrementado del 9,5 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 55 de esta ley.

f) El tipo incrementado del 15 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 56 de esta ley.

g) El tipo especial del 20 por ciento, aplicable a las entregas de bienes señaladas en el artículo 57 de esta ley."

En el artículo 54 de la Ley 4/2012, se regula el tipo de gravamen reducido del 3 por ciento, en cuyos apartados 1 y 2 se contienen los supuestos de su aplicación diferenciando, respectivamente, los de las entregas de bienes y los de las prestaciones de servicios. Centrándonos en los primeros, y dentro de ellos los previstos en el guion undécimo -a los que se refiere la consulta presentada-, resulta que su redacción ha cambiado con efectos desde el 1 de enero de 2024, tras su modificación por la Ley 7/2023. Veamos ambas redacciones, la vigente a lo largo de 2023 y la actual:

Desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2023:

"Artículo 54. Tipo de gravamen reducido del 3 por ciento.

1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:

a) Los bienes siguientes:

(...)

-Productos de materias plásticas incluidos en el grupo 22.2 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2)."

Desde el 1 de enero de 2024:

"Artículo 54. Tipo de gravamen reducido del 3 por ciento.

1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:

a) Los bienes siguientes:

(...)

-Productos de materias plásticas incluidos en la clase 22.21 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2)».

Si acudimos a la NACE Rev.2, observamos que el grupo 22.2 (aplicable hasta el 31/12/2023), comprende varias clases -22.21, 22.22, 22.3 y 22.29- de las que sólo nos interesa destacar ahora, de un lado, las afectadas por la modificación normativa citada, esto es, la clase 22.21, y de otro lado, la clase 22.22, porque a ella se refiere la entidad consultante:

*"**22.2 Fabricación de productos de plástico***

Este grupo comprende la transformación de resinas de plástico nuevas o usadas (es decir, recicladas) en productos intermedios o finales, utilizando procesos tales como el moldeo por compresión, el moldeo por extrusión, el moldeo por inyección, el moldeo por soplado y el vaciado. En la mayoría de los casos el proceso de producción permite la elaboración de una amplia gama de productos."

22.21 Fabricación de placas, hojas, tubos y perfiles de plástico

Esta clase comprende:
- la fabricación de productos semielaborados de materias plásticas: • placas, planchas, bloques, películas, láminas, bandas, etc. de plástico (autoadhesivo o no)
- la fabricación de productos acabados de plástico: • tubos, conductos y mangueras de plástico, accesorios para tuberías y mangueras • película o lámina de celofán

Esta clase no comprende:

- la fabricación de plásticos en sus formas primarias (véase 20.16) - la fabricación de artículos de caucho sintético o natural (véase 22.1)

22.22 Fabricación de envases y embalajes de plástico

Esta clase comprende:

- *la fabricación de artículos de embalaje de materias plásticas: • bolsas, sacos, cajas, cajones, bombonas, botellas, etc.*

Esta clase no comprende:

- la fabricación de artículos de viaje y bolsos de plástico (véase 15.12)".

De la lectura de este grupo y las clases citadas de la NACE Rev.2, se concluye que el grupo 22.2, de acuerdo con la nota general del mismo, cuyo contenido y descripción afecta a todas las clases que la conforman, comprende "*la transformación de resinas de plástico nuevas o usadas (es decir, recicladas) en productos intermedios o finales*"; por tanto, las clases 22.21 y 22.22 que analizamos incluyen la fabricación de determinados productos de plástico, a partir de resinas de plástico nuevas o "recicladas", sin que se especifique si el producto final resultante de la fabricación tenga que ser reutilizable o no, con lo que nada obstaría a que este producto final pudiera tener cualquiera de estas características para estar integrado en estas clases de la NACE Rev.2. Esta sería la interpretación que habría que seguir atendiendo, tanto a la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2023, como a partir del 1 de enero de 2024, para determinar qué productos se incluyen en cada clase.

Ahora bien, ello no puede llevarnos a admitir, como señala la entidad consultante, que las entregas de los envases y embalajes reutilizables se encuentren en el ámbito de aplicación del artículo 54.1.a) guion undécimo de la Ley 4/2012, por la sencilla razón, de que se encuentran en la clase 22.22 de la NACE Rev.2 "*Fabricación de envases y embalajes de plástico"*; y desde el 1 de enero de 2024, esa no es la clase amparada por el tipo de gravamen reducido del IGIC, sino la 22.21 "*Fabricación de placas, hojas, tubos y perfiles de plástico",* por lo que ningún tipo de envase y embalaje, entraría, ya sea reciclado o no, reutilizable o no.

A estos efectos, ha de recordarse que el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en su apartado 1 que "*Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil*", esto es, "*según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".*

A ello ha de añadirse la prohibición de la analogía, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la citada Ley General Tributaria *"para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".* Hay que recordar que el tipo reducido del 3 por ciento se configura como un beneficio fiscal.

TERCERO.- No queremos terminar esta consulta sin analizar la eficacia normativa de una Exposición de Motivos, como pretende la entidad consultante, tratando de ir más allá de dar unidad y coherencia al articulado para explicar y justificar el contenido de las disposiciones que regula; sin perjuicio de servir como elemento para interpretar las normas, como es su "*espíritu y finalidad*".

No siendo este el lugar para un estudio profundo de la cuestión, nos limitamos a reproducir el criterio del Tribunal Constitucional manifestado en diversas sentencias, que coinciden en que los preámbulos o exposiciones de motivos "*carecen de valor normativo*" (véanse, entre otras muchas, las sentencias 36/1981 de 12 de noviembre, 150/1990 de 4 de octubre, 173/1998 de 23 de julio, 90/2009 de 20 de abril).

Partiendo de esta naturaleza exclusivamente finalista de una Exposición de Motivos, y en muchos casos aclaratoria, no cabe duda de que la justificación recogida en la de la Ley 7/2023 sobre la subida del tipo impositivo del 3 al 7 por ciento, aplicable a los envases y embalajes de plástico, es una consecuencia de la nueva fiscalidad especial sin remisión a la normativa de la misma ni a los

elementos delimitadores de su obligación tributaria, de ahí la expresión "*Como medida de prevención del medio ambiente, y en coherencia con su fiscalidad especial, se incrementa la tributación de envases y embalajes".*

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que a la importación o entrega de envases y embalajes plásticos reutilizables o que contengan plástico reciclado, le es de aplicación, a partir del 1 de enero de 2024, el tipo general del IGIC del 7 por ciento, igual que a los no reutilizables o que no contengan plástico reciclado.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 12 de enero de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA
Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA
Gabriel Megías Martínez