

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0876-23
Órgano	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente
Fecha salida	13/04/2023
Normativa	Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.
Descripción de hechos	<p>La consultante importa, lleva a cabo adquisiciones intracomunitarias y adquiere de operadores españoles, bienes incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.</p> <p>Parte de esos bienes son transmitidos a sus clientes en el extranjero de tal modo que son transportados fuera del territorio de aplicación del impuesto. En función de las condiciones comerciales pactadas por la consultante con su cliente, cabe la posibilidad de que el transporte sea responsabilidad de la consultante o que sea el adquirente quien asume la responsabilidad de dicho transporte. En este segundo supuesto, aunque es el cliente-adquirente no establecido en España quien se responsabiliza de la expedición y transporte de los bienes adquiridos, la consultante dispone de la información que acredita la salida de los bienes de territorio español.</p>
Cuestión planteada	<p>En el supuesto de que sea el cliente no establecido quien se responsabiliza de la expedición y transporte de los bienes fuera de territorio español, la consultante pregunta si podrá beneficiarse de los supuestos de deducción y devolución previstos por los artículos 80.1. a) y 81.1. a) y d) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados por una economía circular, siempre y cuando pueda probar la efectiva salida de los bienes de territorio español.</p> <p>En relación con los medios de prueba, la consultante pregunta si constituyen medios suficientes de prueba los siguientes documentos:</p> <ul style="list-style-type: none">- El DUA de exportación en el caso de salida de los bienes con destino a un territorio fuera de la UE, y- En el caso de envíos con destino a otro Estado miembro: el CMR, la factura del transportista o una declaración firmada por el receptor de la mercancía en el extranjero.
Contestación completa	<p>La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE del 9 de abril), en el Capítulo I del Título VII, establece la regulación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. 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".</p> <p>Por su parte, el artículo 80.1.a) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, que dispone que:</p> <p>"En la autoliquidación correspondiente a cada periodo de liquidación en que se produzcan las circunstancias siguientes, y en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan, el contribuyente que realice adquisiciones intracomunitarias de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto podrá minorar de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe del impuesto pagado respecto de:</p> <p>a) Los productos que hayan sido enviados por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto.</p> <p>(...)</p>

La aplicación de las deducciones recogidas en este apartado quedará condicionada a que la existencia de los hechos enumerados 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 mediante el correspondiente documento justificativo del mismo.”.

Es decir, en este caso, la consultante podrá deducir, de las cuotas devengadas en el período considerado, las cuotas correspondientes a los productos adquiridos en otros Estados miembros y que hayan sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el propio contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta. En particular, podrá deducir las cuotas correspondientes a los productos enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto y por los que la consultante asume la responsabilidad del transporte. Por el contrario, cuando es el cliente no establecido quien organiza el transporte, será ese cliente quien podrá obtener la devolución del impuesto aplicando lo previsto en el artículo 81.1.d) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, que analizamos más adelante.

En los casos en los que la consultante ha realizado el hecho imponible importación, habrá de tenerse en cuenta lo que prevé el artículo 81 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, en virtud del cual:

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

a) Los importadores de los productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, hayan sido enviados por ellos, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación 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.”.

Es decir, en este caso, la consultante podrá solicitar la devolución de las cuotas del impuesto que correspondan a los productos importados y que hayan sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el propio contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta. En particular, podrá solicitar la devolución de las cuotas correspondientes a los productos enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto y por los que la consultante asume la responsabilidad del transporte. Por el contrario, cuando es el cliente no establecido quien organiza el transporte, será ese cliente quien podrá obtener la devolución del impuesto aplicando lo previsto en el artículo 81.1.d) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, que seguidamente analizamos.

En tercer lugar, cuando la consultante ha adquirido los productos en el territorio de aplicación del impuesto, será de aplicación lo también previsto en el artículo 81 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, que señala que:

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

(...)

d) Los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación de aquel.

(...)

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.”

Es decir, en este caso, la consultante podrá solicitar la devolución de las cuotas del impuesto que correspondan a los productos adquiridos en el ámbito territorial interno, que hayan sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el propio contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta. En particular, podrá deducir las cuotas correspondientes a los productos enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto y por los que la consultante asume la responsabilidad del transporte. Por el contrario, cuando es el adquirente no establecido quien organiza el transporte, será ese cliente quien podrá obtener la devolución del impuesto aplicando lo previsto en el artículo citado.

Finalmente, en su segunda cuestión, la consultante pregunta sobre los medios de prueba para acreditar la salida del territorio de aplicación del impuesto de los productos objeto del mismo.

A estos efectos, cabe recordar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada. Así, respecto de los medios de prueba posibles que

pueda utilizar el obligado tributario, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En particular, el artículo 106.1 de la Ley General Tributaria establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”.

Por su parte, el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

En el caso concreto de esta consulta, tanto el artículo 80.1.a) como el artículo 81.1.a) y d) de la Ley 7/2022, de 8 de abril establecen que deberá probarse la salida del territorio de aplicación del impuesto y el pago del impuesto, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

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.