

Denegaciones de devolución en el ámbito del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables.

Desde el pasado 1 de enero de 2023 se viene aplicando el Impuesto sobre Envases de Plástico No Reutilizables (IEPNR), un impuesto con gran polémica por la dificultad que han tenido y tienen las empresas en adaptarse a las obligaciones estipuladas, y por la complejidad de obtener algunas informaciones directamente dependientes de los proveedores de los envases, como el porcentaje de plástico reciclado, o el peso del mismo.

Este impuesto recae sobre la importación, adquisición intracomunitaria o fabricación de estos productos. Entre los modelos tributarios que se han puesto en funcionamiento con este impuesto, y con su normativa de desarrollo, están los modelos 592, en el cual fabricantes, adquirentes o no residentes pueden declarar sus fabricaciones o adquisiciones intracomunitarias, autoliquidando el impuesto correspondiente.

Cuando estos productos ya han tributado, sea vía importación, adquisición intracomunitaria o fabricación (primera puesta a disposición en el ámbito interno), los mismos pueden ser enviados fuera del ámbito interno, produciéndose, en función del caso, una deducción, o bien un derecho a devolución.

Aplicaría una deducción (art.80.1 LRSC), en el supuesto que un adquirente intracomunitario (contribuyente) envíe (por un tercero en su nombre o por su cuenta) fuera del ámbito de aplicación del ámbito del IEPNR.

Aplicaría una no sujeción (art.73 LRSC), en el supuesto que un fabricante (contribuyente) envíe fuera del ámbito de aplicación del ámbito del IEPNR.

Aplicaría un derecho a devolución (art.81.1 a) y d) LRSC) para aquellos adquirentes/importadores de estos productos que acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Tanto la aplicación de las deducciones como la efectividad de los hechos que dan lugar a devolución 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.

Pues bien, las resoluciones vinculantes V0876-23(13-04-2023) de la Dirección General de Tributos (DGT), han determinado lo siguiente:

Sobre la devolución, la consulta V0876-23 establece:

“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.”

Sobre la deducción, la consulta V0876-23 establece:

“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.”

Estos mismos criterios han sido establecidos por la DGT para un supuesto de no sujeción en el ámbito de la fabricación, cuando estos productos, una vez fabricados, son destinados afuera del ámbito interno.

La consulta V0873-23 (13-04-2023) declara:

“Con independencia de las condiciones comerciales pactadas entre la consultante y su cliente, si la consultante asume la responsabilidad del transporte en virtud del cual los productos objeto del impuesto son enviados fuera del ámbito territorial de aplicación del mismo, será de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 73 de la Ley anteriormente transcrito.

Si es el cliente quien asume la responsabilidad del transporte en en virtud del cual los productos objeto del impuesto son enviados fuera del ámbito territorial de aplicación del mismo, el cliente podrá solicitar la devolución del Impuesto regulada en el artículo 81 de la Ley anteriormente transcrito.”

Pues bien, tales consultas ponen en tela de juicio la posibilidad de que un contribuyente o no contribuyente con derecho a devolución (aquel que compra ya con impuesto repercutido en precio, pero que envía fuera del ámbito interno) aplique respectivamente las deducciones/no sujeciones o apliquen para su derecho a devolución en los supuestos en que no sean ellos los que asuman la responsabilidad del transporte.

Tanto la aplicación de las deducciones como la efectividad de los hechos que dan lugar a devolución 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.

Pues bien, recientemente las resoluciones vinculantes V0876-23(13-04-2023) de la Dirección General de Tributos (DGT), han determinado que:

Sobre la devolución, la consulta V0876-23 establece:

“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.”

Sobre la deducción, la consulta V0876-23 establece:

“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.”

Estos mismos criterios han sido establecidos por la DGT para supuesto de no sujeción en el ámbito de la fabricación, cuando estos productos, una vez fabricados, son destinados fuera del ámbito interno.

La consulta V0873-23 (13-04-2023) declara:

“Con independencia de las condiciones comerciales pactadas entre la consultante y su cliente, si la consultante asume la responsabilidad del transporte en virtud del cual los productos objeto del impuesto son enviados fuera del ámbito territorial de aplicación del mismo, será de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 73 de la Ley anteriormente transcrito.

Si es el cliente quien asume la responsabilidad del transporte en virtud del cual los productos objeto del impuesto son enviados fuera del ámbito territorial de aplicación del mismo, el cliente podrá solicitar la devolución del Impuesto regulada en el artículo 81 de la Ley anteriormente transcrito.”

Pues bien, tales consultas ponen en tela de juicio la posibilidad de que un contribuyente o no contribuyente con derecho a devolución (aquel que compra ya con impuesto repercutido en precio, pero que envía fuera del ámbito interno) apliquen respectivamente las deducciones o accedan a su derecho a devolución, en los supuestos en que no sean ellos los que asuman la responsabilidad del transporte.

Por otro lado, sobre cómo debe probarse la salida efectiva de los productos, ambas consultas se remiten a lo que estipula el ordenamiento jurídico sobre la valoración libre y conjunta de la prueba:

“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.”

Sobre ello, hay que tener en cuenta que, ambos artículos (el relativo a la deducción y a la devolución), refieren la opción de que el envío de tales productos afuera del ámbito interno sea:

- Por un tercero en su nombre.
- Por su cuenta.

Esto incluye la posibilidad de que, sea un transportista el que realice físicamente el envío de tales productos (en su nombre), o bien ellos mismos.

Parecería pues que, cuando sea el destinatario (no establecido), el que se encargue del transporte, solo en el caso de que tal transporte sea contratado en nombre del vendedor pudiera aplicarse tal deducción o derecho a devolución, puesto que, si no, sería el adquirente no establecido el que debería optar por solicitar la devolución.

Lo anterior parece separarse firmemente de lo que se establece para la tributación de las entregas intracomunitarias en el ámbito del IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido).

Si acudimos al art. 25 de la LIVA, se indica:

Artículo 25. Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

“Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor.”

Como podemos ver en el artículo transcrito, este transporte puede realizarse por:

- El vendedor.
- El adquirente.
- Un tercero en nombre y cuenta de los anteriores.

Y la prueba de este transporte, debe ser, conforme refiere el art. 13.2 del RIVA, alguna de las siguientes:

“2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, mediante los elementos de prueba establecidos en cada caso, por el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor

añadido, según haya sido realizado por el vendedor, por el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos.”

Acudiendo al art. 45 bis antecitado (Directiva 2006/112/CE), podemos indicar que, tales elementos de prueba son, en resumen, los siguientes:

1.1.–Dos elementos de prueba, de los siguientes (extendidos por partes que sean independientes entre si):

- Los documentos relacionados con la expedición o el transporte de los bienes, tales como una carta o documento CMR firmados, un conocimiento de embarque, una factura de flete aéreo o una factura del transportista de los bienes.

1.2.–Uno de los elementos de prueba citados anteriormente y, además uno de los siguientes:

- Una póliza de seguros relativa a la expedición o al transporte de los bienes, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte de los bienes.
- Documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino.
- Un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.

1.3.–Además, se admite como presunción del transporte intracomunitario:

- Una declaración escrita del adquirente que certifique que los bienes han sido expedidos o transportados por él o por un tercero en su nombre, y en la que se mencione el Estado miembro de destino de las mercancías; dicha declaración escrita indicará: la fecha de emisión, el nombre y la dirección del adquirente, la cantidad y naturaleza de los bienes, la fecha y lugar de entrega de los bienes, el número de identificación de los medios de transporte (en caso de entrega de medios de transporte) y la identificación de la persona que acepte los bienes en nombre del adquirente, y
- Dos elementos de prueba del 1.1, o uno del 1.1 y otro del 1.2.

Como podemos comprobar, en el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables, si bien las consultas son clarificadoras, las mismas no se apoyan en este tipo de presunciones, de forma que, mientras que para el IVA sí que se dan por válidos tales elementos de prueba y ello, aunque pueda ser el comprador (de otro EEMM) el que se ocupe del transporte, no parece ser de igual forma para este tributo.

Si acudimos al ámbito aduanero, la salida efectiva se da por demostrada, a satisfacción de las autoridades, mediante los siguientes elementos de prueba (art. 335 del Reglamento de Ejecución 2015/2447 de la Comisión):

a) copia del albarán, firmado o autenticado por el destinatario fuera del territorio aduanero de la Unión;

b) justificante del pago;

c) factura;

d) albarán;

e) un documento firmado o autenticado por el operador económico que haya transportado las mercancías fuera del territorio aduanero de la Unión;

f) un documento elaborado por la autoridad aduanera de un Estado miembro o de un tercer país, de conformidad con las normas y los procedimientos aplicables en dicho Estado miembro o país;

g) registros de los operadores económicos relativos a las mercancías suministradas a los buques, las aeronaves y a las instalaciones en alta mar”.

Cabría estudiar si, se dieran por válidas tales pruebas a efectos de determinar que el beneficiario de la deducción es el vendedor o bien lo que se estima conforme a derecho es la devolución al comprador, en los supuestos en que tal transporte sea organizado por el comprador.

Lo segundo, sería como poco “llamativo”, ya que le obligaría al comprador a tener que dar de alta un NIF de No Residente, a los solos efectos de proceder a solicitar la devolución, en la medida en que tal operador no estaría identificado a efectos tributarios, y tales operaciones son de transcendencia tributaria.

En idéntico sentido, cabría analizar el supuesto de la no sujeción de operaciones por parte de un fabricante que vende a un tercero establecido afuera del ámbito interno del impuesto.

Lo que sí es claro, es que tales operadores, en la medida en que están establecidos en otros territorios de la UE no tienen por qué ser concededores, a priori, de su opción de tener un derecho a devolución en el país de compra, lo que haría que, en la mayor parte de los supuestos, esta devolución no fuera solicitada, quedando en manos del Fisco una cuantía de impuesto que pudiera ser reclamable mientras no transcurra la prescripción de un impuesto.

En las consultas vinculantes parece limitarse el derecho a devolución/deducción de los que efectivamente deciden y tienen la prueba efectiva de la salida de tales productos del ámbito interno. En nuestra opinión, en la medida en que estos puedan

demostrar la efectiva salida de los productos, estos estarán facultados para acceder a la devolución.

Por otro lado, si el INCOTERM fuera *stricto sensu* una prueba esencial de quien puede acceder a la devolución a la hora de una exportación o envío intracomunitario, con idéntico patrón deberían analizarse las adquisiciones intracomunitarias cuyo INCOTERM pactado establece que sea el proveedor no establecido en el ámbito interno el que se ocupe de registrarse con su pertinente CIP y proceda a autoliquidar estas operaciones como “adquisiciones intracomunitarias”, a efectos del IEPNR. ¿Van a captarse estos contribuyentes con el mismo ahínco que parece haber tras algunas denegaciones de deducción o devolución del impuesto por parte de la AEAT?



Nicolás Bonilla Sánchez, Abogado y Asesor Fiscal (Impuestos Especiales y Medioambientales) en EJASO

