

Devolución del impuesto sobre los envases de plástico en envíos fuera del territorio

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 19 de junio del 2025, recaída en unificación de criterios, corrige la interpretación de la Dirección General de Tributos y establece que el artículo 81.1d de la Ley 7/2022, de 8 de abril, no supedita la devolución del impuesto especial de envases de plástico no reutilizables a que la responsabilidad del transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto sea asumida por la persona solicitante de la devolución.

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

Counsel
Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

El artículo 81.1d de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular, reconoce el derecho a obtener la devolución del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEEPNR) a los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo

del impuesto que, no teniendo la condición de contribuyentes —esto es, sin ocupar la posición de fabricante, importador o adquirente intracomunitario—, acrediten el envío de éstos fuera del territorio de aplicación de aquél.

La Dirección General de Tributos, en varias contestaciones a consultas vinculantes (VO873-23,

V0876-23 y V3247-23), ha venido condicionando la procedencia de la devolución a que la responsabilidad del transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto sea asumida por la persona solicitante de la devolución. Pese a que el citado artículo 81.1d no supedita la devolución del impuesto al cumplimiento de este requisito, en opinión del centro directivo, una interpretación lógica y sistemática de precepto legal conduce a limitar la legitimación para solicitar y obtener la devolución de las cuotas de dicho impuesto especial previamente satisfechas a la persona o entidad que envía los productos, de forma directa o contando con un tercero, fuera del territorio de aplicación de este tributo, tal y como ocurre en otros preceptos que sí someten la aplicación de la no sujeción, exenciones, deducciones o devoluciones a que los productos sean enviados fuera del territorio de aplicación del

a nuestro juicio, excede de lo establecido en la norma. Asimismo, sobre esta cuestión se han pronunciado con criterios discrepantes el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía (41/03832/2024) y el de Aragón (50/01027/2024).

Pues bien, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 19 de junio del 2025, recaída en unificación de criterios (art. 229.1d de la Ley General Tributaria o LGT), ha corregido la interpretación de la Dirección General de Tributos y del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, entendiendo como criterio interpretativo que debe prevalecer el efectuado por el citado tribunal de Andalucía.

La conclusión alcanzada por el Central parte del análisis de la finalidad del beneficio fiscal

que el legislador ha pretendido establecer con respecto a las operaciones relacionadas con los envases de plástico que no se reutilizan (arts. 3.1 del Código Civil y 12 LGT), fin que, conforme al preámbulo de la Ley 7/2022, es eliminar la carga fiscal cuando los envases que

generan el residuo que se trata de combatir son enviados fuera del territorio español.

Sentado lo anterior, el problema surge en el plano de la delimitación de los sujetos legitimados para resarcirse del impuesto satisfecho cuando los productos gravados salen del ámbito territorial de aplicación de éste, ya que la Ley 7/2022 prevé cuatro mecanismos distintos de recuperación del impuesto: supuestos de no sujeción, de exención, de deducción y de devolución, estableciendo para cada uno

La cualidad de «adquirente» es aplicable tanto al último vendedor en territorio español como al comprador situado fuera de él

impuesto directamente por el contribuyente (fabricante, importador o adquirente intracomunitario) o por un tercero en su nombre o por su cuenta (arts. 73b, 75d, 80.1a y 81.1a de la Ley 7/2022).

Siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos, la Administración tributaria deniega la devolución del impuesto cuando el vendedor envía el producto fuera del territorio de aplicación del impuesto sin asumir la responsabilidad del transporte, actuación que,

de ellos requisitos diversos. En todos esos supuestos la asunción de la responsabilidad del transporte por parte del cliente no es un requisito de aplicación del beneficio fiscal, sino una circunstancia que se da cuando el contribuyente del impuesto (fabricante, importador o adquirente intracomunitario) no asume el transporte para beneficiarse del supuesto de no sujeción, exención, deducción o devolución.

Ahora bien, en el supuesto de envío de los envases fuera del territorio español por un adquirente no contribuyente que adquiere los envases de otro no contribuyente nos encontramos de nuevo ante un único transporte desde el territorio español hacia territorio tercero, transporte que puede ser asumido, bien por el vendedor en España, o bien por el adquirente de otro Estado miembro o de un tercer país. Subraya el Central que, en este caso, el artículo 81.1d de la Ley 7/2022 no establece ningún requisito respecto a la asunción del transporte para la solicitud de la devolución, por lo que tanto el último vendedor en territorio español como primer cliente fuera del territorio español están legitimados para solicitar la devolución en la medida en que se acredite la realidad del envío y el pago del impuesto. De la literalidad del citado precepto legal se desprende que «el derecho a solicitar la devolución se otorga al “adquirente” concepto distinto del de “exportador” o “expedidor”, pues mientras este último sólo podría predicarse de la entidad vendedora (como en algunos casos de devolución recogidos en el artículo 10 de la Ley de IIEE —Impuestos Especiales—), la cualidad de “adquirente” podría englobar tanto al último vendedor en territorio español como al comprador situado fuera del territorio español».

Finalmente, respecto a la cuantía de la devolución, el Central precisa que, dado que el

impuesto está concebido para ser soportado por el consumidor final, los no contribuyentes que soliciten la devolución del impuesto tendrán derecho a ella, salvo que la Administración acredite que el solicitante ha trasladado la carga fiscal a sus clientes vía precio y, en consecuencia, su reintegro conllevaría un enriquecimiento injusto para aquél. Tal conclusión descansa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea referida a los ingresos efectuados en aplicación de tributos contrarios al Derecho de la Unión y que el Central entiende aplicable al supuesto analizado (*Vapo Atlantic*, C-460/21; *Petrotel-Luloil y Georgescu*, C-76/17; *Dilexport*, C-343/96).

En consecuencia, el Central acuerda unificar criterios en el sentido siguiente:

1. El envío de los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto efectuado por un adquirente que no tenga la condición de contribuyente en los términos establecidos en el artículo 76 de la Ley 7/2022 es un supuesto de devolución previsto en el artículo 81.1d de la citada ley.
2. El tenor literal del artículo 81.1d de la Ley 7/2022 otorga el derecho a solicitar la devolución al *adquirente*, concepto aplicable en este caso tanto al comprador fuera del territorio español como a su proveedor en territorio español.
3. Sólo está legitimado para solicitar la devolución el adquirente que acredite el envío de los productos fuera del territorio de aplicación y el pago del impuesto, sin que quepa añadir al artículo 81.1d de la

Ley 7/2022 un requisito que no está expresamente previsto en él, como es que el envío fuera del territorio de aplicación del impuesto se realice directamente por el solicitante de la devolución o por un tercero en su nombre o por su cuenta.

4. La efectividad de la devolución queda condicionada a que la existencia de los hechos que dan lugar a ella —envío fuera del territorio de aplicación y pago del impuesto— sea probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho y a la inexistencia de un enriquecimiento injusto que deberá ser acreditado por la Administración.

En definitiva, esta relevante resolución del Central confirma que el reconocimiento del derecho a obtener la devolución del impuesto debe efectuarse respetando el marco normativo aplicable, sin que quepa exigir requisitos no previstos por la ley. El nuevo criterio interpretativo —vinculante para toda la Administración tributaria, incluida la propia Dirección General de Tributos (y que razonablemente dictará nueva consulta en este sentido)— refuerza la seguridad jurídica y es previsible que tenga un importante impacto económico, ya que la Agencia Estatal de Administración Tributaria venía denegando la mayor parte de las solicitudes de devolución amparadas en el citado artículo 81.1d de la Ley 7/2022.