



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/03035/2025/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **27/02/2026**

**Asunto:**

Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables (IEEPNR) . Devolución a favor de los importadores, art. 81.1.a) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

**Criterio:**

En el caso de las solicitudes de devolución efectuadas por los importadores, la norma exige que los productos hayan sido "enviados por el propio importador o por un tercero en su nombre o por su cuenta". No exige la norma ni la asunción de la responsabilidad del transporte, ni del riesgo del transporte.

Es cierto que, a diferencia de lo que ocurre en la letra d) del artículo 81.1 de la Ley 7/2022, la norma exige 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, pero no hace ninguna referencia a requisitos de responsabilidad ni de riesgo en el transporte, por tanto no cabe exigir el cumplimiento de un requisito que no está expresamente previsto en la norma.

La efectividad de la devolución quedará condicionada a que la existencia de los hechos que dan lugar a la misma, -envío fuera del territorio de aplicación del impuesto y pago del impuesto- pueda ser 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.

**Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT**

**Referencias normativas:**

Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

76

81.1.a)

81.1.d)

**Conceptos:**

Devoluciones

Importador

Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables IEEPNR

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 27 de febrero de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-03035-2025-00

CONCEPTO: OTROS ACTOS DE LA AEAT SUSCEPT. DE RECURSO/RECLAM.

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: XZ ESPAÑA, SA - ...

REPRESENTANTE: ... - ...

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de estimación parcial de la devolución del Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables (IEEPNR), n.º de referencia 2024D...8, dictado por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de MUNICIPIO\_1 de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) siendo su cuantía de 312.568,16 euros por ser la diferencia entre la devolución solicitada y la reconocida por la Administración.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00-03035-2025-00 interpuesta en fecha 11/11/2024 contra el citado acuerdo de devolución

SEGUNDO.- Consta en lo actuado que la entidad XZ ESPAÑA, S.A., en el desarrollo de su actividad, adquiere productos objeto del Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables (en adelante, "IEEPNR") tanto a proveedores nacionales como a proveedores de terceros países (principalmente, PAÍS\_1 y PAÍS\_2). En este último caso, la sociedad, en su condición de importador, ingresa el correspondiente impuesto conforme a lo dispuesto en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (en adelante, Ley 7/2022).

Entre los clientes destinatarios de los productos adquiridos por la interesada se encuentran entidades extranjeras que, a su vez, los comercializan en otros países. Dichos clientes son principalmente empresas del grupo XZ y, en menor medida, otras empresas distribuidoras situadas en PAÍS\_3. En consecuencia, y de acuerdo con la operativa expuesta, parte de los productos gravados en España por el IEEPNR, son enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto.

TERCERO.- La entidad interesada presentó solicitud de devolución (modelo A22) del IEEPNR correspondiente al 1T del ejercicio 2024, por importe de 312.600,56 euros en relación con una serie de envases que fueron enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto.

La Administración, tras la instrucción del correspondiente procedimiento, reconoció la devolución, pero excluyendo de la misma las cuotas correspondientes a determinadas ventas con el siguiente detalle:

**a) Envases importados por la reclamante y enviados posteriormente fuera del territorio de aplicación del impuesto:** Acuerda la Oficina gestora que en las ventas concertadas bajo las condiciones del Incoterm, tipos F o E, en concreto del tipo EX WORKS-FCA y FOB, la responsabilidad del transporte es asumida por el comprador por lo que el vendedor no puede solicitar la devolución por el modelo A22 por la parte correspondiente a estas entregas. Ello es debido a que, con este tipo de INCOTERMS, se entiende que el comprador conoce los riesgos del transporte, incluida la repercusión efectiva del impuesto inherente a la venta efectuada.

Basa la Oficina Gestora sus conclusiones en los criterios establecidos en las contestaciones a consultas vinculantes número V3247-23, V0876-23 y V3247-23, emitidas por la Dirección General de Tributos, en las que se analiza quién asume el riesgo del transporte. A este respecto, señala la Administración que podrá solicitar la devolución el adquirente intracomunitario o importador que, en el momento de la salida del territorio de aplicación del impuesto, asuma el riesgo del transporte. En caso contrario, si es el cliente el que asume el riesgo del transporte de los productos, será este último el que tendrá derecho a solicitar la devolución presentando la documentación justificativa.

**b) Envases adquiridos en el territorio de aplicación del impuesto y enviados posteriormente fuera del territorio de aplicación del impuesto:** Señala la Administración que en las ventas concertadas bajo las condiciones del Incoterm tipos F o E, en concreto del tipo EX WORKS-FCA y FOB, la responsabilidad del transporte es asumida por el comprador por lo que el vendedor no puede solicitar la devolución por el modelo A22 por la parte correspondiente a estas entregas. Ello es debido a que, con este tipo de INCOTERMS, se entiende que el comprador conoce los riesgos del transporte, incluida la repercusión efectiva del impuesto inherente a la venta efectuada.

Basa la Oficina Gestora sus conclusiones en los criterios establecidos en las contestaciones a consultas vinculantes V3247-23, V0876-23 y V3247-23, emitidas por la Dirección General de Tributos en las que se analiza quién asume el riesgo del transporte. A este respecto señala la Administración que podrá solicitar la devolución el adquirente intracomunitario o importador que, en el momento de las salidas del territorio de aplicación del impuesto, asuma el riesgo del transporte. En caso contrario, si es el cliente el que asume el riesgo del transporte de los productos, será este último el que tendrá derecho a solicitar la devolución presentando la documentación justificativa.

De acuerdo con lo anterior, la Administración acordó la devolución parcial solicitada autorizando la devolución de 32,40 euros en lugar de los 312.600,56 euros solicitados.

CUARTO.- Disconforme con lo anterior, la entidad interpuso la presente reclamación económico-administrativa en la que, en síntesis, alega lo siguiente:

- La entidad cumple con los requisitos previstos en el artículo 81.1 de la Ley para obtener la devolución solicitada por cuanto tanto el pago como la salida efectiva de los productos han quedado acreditados con la documentación aportada.
- La solicitud se presentó en la plena confianza generada por el acuerdo de devolución dictado por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de MUNICIPIO\_1 en fecha 12 de abril de 2024, con número de expediente 2024-D...4, en virtud del cual, habiéndose comprobado que concurrían los requisitos exigidos para ello, autorizó la devolución de la totalidad del importe solicitado correspondiente a los períodos 1T, 2T, 3T y 4T de 2022. Considera la reclamante que la Administración

importe solicitado correspondiente a los periodos 11, 21, 31 y 41 de 2023. Considera la reclamante que la Administración debe atenerse al criterio que se desprende de sus propios actos, evitando con ello incurrir en una flagrante infracción del principio de seguridad jurídica al separarse de su anterior criterio, en perjuicio de la confianza generada por la previa actuación administrativa.

- La conclusión alcanzada por la Administración respecto a que la entidad no tiene derecho a solicitar la devolución en relación con aquellas ventas en las que se han acordado los Incoterms EXW, FCA y FOB, -por correr en estos casos la responsabilidad del transporte a cargo del cliente-, es contraria a lo previsto en la Ley 7/2022, a la finalidad de la norma y a la interpretación que ha de realizarse atendiendo a la naturaleza indirecta del tributo. Además, dicho criterio de produce un enriquecimiento injusto a favor del Estado.
- Finalmente, considera la reclamante que la Ley 7/2022 vulnera diversos preceptos del Derecho de la Unión Europea.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si el acuerdo citado en el encabezamiento por el que se deniega parcialmente la devolución del IEEPNR, solicitada por la entidad es conforme a Derecho. En particular, se trata de determinar si procede la devolución de las cuotas soportadas por la reclamante con ocasión del envío de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto fuera del territorio de aplicación del mismo.

TERCERO.- Señala en primer lugar la reclamante que la Ley 7/2022, por la que se establece el IEEPNR infringe diversos derechos y principios generales del Derecho de la UE, concretamente los contenidos en los artículos 28, 30 y 110 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE).

Sostiene en concreto la entidad, lo siguiente:

1º.- En relación con la vulneración de lo señalado artículos 28 y 30 del TFUE alega que de acuerdo con el contenido de los mismos queda totalmente prohibido el establecimiento de todo tipo de cargas económicas en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, por lo que, si dichas cargas constituyen una exacción de efecto equivalente, serán nula de pleno derecho.

A este respecto, el IEEPNR, que se devenga no solo por la fabricación nacional, sino también por la importación y adquisición intracomunitaria, se trata de una carga pecuniaria impuesta unilateralmente por el legislador español que recae sobre determinados productos, por el hecho de cruzar la frontera, por lo que nos encontramos ante una exacción de efecto equivalente prohibida por los mencionados preceptos del TFUE.

2º.- En cuanto a la vulneración de lo dispuesto en el artículo 110 del TFUE y para el caso en que se concluyera que el IEEPNR no es una exacción de efecto equivalente, mantiene que la norma española vulnera el citado precepto pues el mismo prohíbe la introducción de cualquier impuesto directo o indirecto de carácter interno que pueda tener impacto en los intercambios comerciales entre los distintos Estados miembros.

A su juicio, la normativa del IEEPNR establece una diferencia de trato al regular los mecanismos de recuperación del impuesto en diversos supuestos entre los fabricantes, por un lado, y los importadores y adquirentes intracomunitarios, que, como regla general, permite evitar el devengo del impuesto para los primeros, mientras que los segundos han de soportarlo y, posteriormente, activar un mecanismo de recuperación a través de los sistemas de deducción y devolución, generando un coste financiero que no han de soportar los fabricantes. Por tanto, nos encontramos a una diferencia de trato en atención al origen de los productos.

3º.- Con respecto a la vulneración del contenido del artículo 34 del TFUE, señala que este prohíbe entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente, considerándose como tales, conforme a la jurisprudencia del TJUE, "toda normativa comercial de los Estados miembro que pueda obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario".

Conforme a su criterio, el IIEPNR genera dichos obstáculos, hasta el punto de que para un fabricante nacional le resulta más sencillo introducir su producto en el mercado que para un proveedor extranjero, en cuyo caso el adquirente del producto está obligado a una serie de obligaciones ligadas al tributo (inscripción censal, nombramiento de un representante fiscal en caso de no establecidos, llevanza de libros-registro que permitan trazar la composición del producto gravado y su carga impositiva). En consecuencia, dichos obstáculos constituyen medidas de efecto equivalente a una restricción cuantitativa para todos los empresarios no establecidos en territorio español.

Respecto a la vulneración de los artículos 28 y 30 del TFUE se ha de señalar que de acuerdo con lo dispuesto el artículo 28.1 del TFUE:

*"La Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países."*

La Unión aduanera, de acuerdo con el artículo 30 TFUE implica la prohibición de la exigencia entre los Estados miembros de derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal.

Asimismo, se prohíben restricciones cuantitativas entre los estados miembros:

- Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente (artículo 34 TFUE).
- Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la exportación, así como todas las medidas de efecto equivalente (artículo 35 TFUE).

Las disposiciones citadas se aplicarán a los productos originarios de los Estados miembros y a los productos procedentes de terceros países que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros.

En relación con esta materia se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión, entre otras, en sentencia de 14 de diciembre de 1962, Comisión/ Luxemburgo y Bélgica, asuntos acumulados 2/62 y 3/62):

*"Considerando que, para estimar si una exacción tiene un efecto equivalente al de un derecho de aduana, hay que considerar sus efectos en relación con los intercambios comerciales entre los Estados miembros, en especial en la Unión Europea, donde está"*

dicinio erecto en relación con los objetivos que se propone el Tratado, en especial en la Parte, Título y Capítulo donde están insertos los artículos 9 y 12, es decir, en relación con la libre circulación de mercancías, y, con mayor generalidad aún, en relación con los objetivos del artículo 3, tendentes a evitar que sea falseada la competencia;

que carece, por tanto, de relevancia determinar de si concurren todos los efectos de los derechos de aduana, o tan sólo uno de ellos, o si, paralelamente a dichos efectos, se han perseguido otras finalidades principales o accesorias, en tanto en cuanto la exacción ataque los objetivos del Tratado antes citados y tenga su origen, no en un procedimiento comunitario, sino en una decisión unilateral.

Considerando que del conjunto de dichos elementos se desprende que la exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 9 y 12, puede ser considerada, cualquiera que sea su denominación y su técnica, como un derecho unilateralmente impuesto, bien al efectuar la importación, bien posteriormente, y que, al gravar específicamente un producto importado de un país miembro, con exclusión del producto nacional similar, tiene como resultado, al alterar su precio, la misma incidencia sobre la libre circulación de los productos que un derecho de aduana.”

En definitiva, el Tribunal de Justicia de la Unión considera que, cualquiera que sea su denominación y su técnica, un derecho «que al gravar específicamente un producto importado de un país miembro, con exclusión del producto nacional similar, tiene como resultado al alterar su precio, la misma incidencia sobre la libre circulación de los productos que un derecho de aduana», independientemente de su naturaleza o de su forma.

Ahora bien, se ha de tener en consideración que el artículo 36 del TFUE permite a los Estados miembros adoptar medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas cuando estén justificadas por un interés general no económico como, por ejemplo, la moralidad pública, el orden o la seguridad públicos.

Así, el Tribunal de Justicia en sentencia B. S. y C. A., de 19 de noviembre de 2020, asunto C 663/18, en relación con una norma nacional que limita la industrialización y la comercialización del cáñamo únicamente a las fibras y semillas, se refiere a la posibilidad de establecer excepciones a la prohibición de restricciones cuantitativas a la importación establecida en el artículo 34 TFUE, en la medida en que pueda estar justificada por alguna de las razones de interés general enumeradas en el artículo 36 TFUE.

No obstante lo anterior, el establecimiento de un impuesto interno no puede apreciarse a la luz del artículo 34 TFUE, que prohíbe las restricciones cuantitativas a la importación y las medidas de efecto equivalente a tales restricciones, sino que debe analizarse, desde el punto de vista del artículo 110 TFUE (sentencias de 7 de abril de 2011, Tatu, C 402/09, apartados 32 y 33 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2015, Viamar, C 402/14, apartado 33).

Señala el artículo 110 del TFUE:

*“Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.”*

A este respecto, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia examinó, en la sentencia *Visnapuu*, de 12 de noviembre de 2015, asunto C-198/14, la conformidad con el Derecho primario de un impuesto especial sobre ciertos envases de bebidas (eräiden juomapakkausten valmisteverosta annettu laki) establecido por Finlandia, de configuración similar al establecido por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (debe puntualizarse que en esta sentencia el Tribunal de Justicia se refiere a la entonces vigente Directiva 94/62/CE, de 20 de diciembre de 1994, de envases y residuos de envases (derogada por Reglamento (UE) 2025/40 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 2024, sobre los envases y residuos de envases, por el que se modifican el Reglamento (UE) 2019/1020 y la Directiva (UE) 2019/904 y se deroga la Directiva 94/62/CE)).

A diferencia del caso anterior, la norma nacional española, -la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular-, a los efectos que nos ocupa, se refiere a la Directiva (UE) 2019/904, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. Sin embargo, esta circunstancia no afecta a la aplicación al impuesto español de las conclusiones del TJUE recogidas en el referido asunto *Visnapuu*, toda vez que como se indica en el considerando 10 de la precitada Directiva, esta se configura como *unalex specialis* con respecto a las Directivas 94/62/CE y 2008/98/CE.

Señala así la Directiva:

*“La presente Directiva es una lex specialis con respecto a las Directivas 94/62/CE y 2008/98/CE. En caso de conflicto entre esas dos Directivas y la presente Directiva, esta última debe prevalecer dentro de su ámbito de aplicación. Tal es el caso de las restricciones a la introducción en el mercado. Concretamente, en lo que respeta a las medidas de reducción del consumo, los requisitos aplicables a los productos, los requisitos en materia de marcado y la responsabilidad ampliada del productor, la presente Directiva complementa a las Directivas 94/62/CE y 2008/98/CE y la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo “*

Sostiene el Tribunal de Justicia en la sentencia *Visnapuu*, que ese impuesto especial grava tanto los envases de bebidas de origen nacional como los importados, y de ello se sigue que ese impuesto especial sobre ciertos envases de bebidas constituye un tributo interno en el sentido del artículo 110 TFUE, que debe apreciarse a la luz del artículo 110 TFUE, y no del artículo 34 TFUE, en los siguientes términos:

*“50. El Tribunal de Justicia ha juzgado reiteradamente que los ámbitos de aplicación de los artículos 34 TFUE y 110 TFUE son mutuamente excluyentes. En efecto, de asentada jurisprudencia resulta que el ámbito de aplicación del artículo 34 TFUE no abarca los obstáculos objeto de otras disposiciones específicas y que los obstáculos de naturaleza fiscal a los que se refiere el artículo 110 TFUE no están sujetos a la prohibición prevista en el artículo 34 TFUE (véase, en especial, la sentencia Tatu, C-402/09, apartado 33).*

*51. Una carga pecuniaria constituye un tributo interno en el sentido del artículo 110 TFUE si forma parte de un sistema general de tributos internos que gravan sistemáticamente ciertas categorías de productos, según criterios objetivos aplicados con independencia del origen o de los productos (véanse, en especial, las sentencias Koornstra, C-517/04, apartado 16, y Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, apartado 31).*

*52. En este asunto, de los apartados 8 a 10 de la presente sentencia resulta que la normativa discutida en el litigio principal establece un impuesto especial sobre ciertos envases de bebidas que asciende a 51 céntimos de euro por litro de producto envasado, pero están exentos de ese impuesto especial los envases de bebidas integrados en un sistema operativo de devolución.*

*53. Atendiendo a esas características, se ha de apreciar que el impuesto especial discutido en el litigio principal es una carga pecuniaria que forma parte de un sistema general de tributos internos que gravan sistemáticamente una*

una carga pecuniaria que forma parte de un sistema general de tributos internos que gravan sistemáticamente una categoría de productos, los envases de bebidas. El Tribunal de Justicia ya ha tenido la oportunidad de afirmar que los residuos destinados a la eliminación deben considerarse productos en el sentido del artículo 110 TFUE (sentencia Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, apartados 36 a 38). Por tanto, debe considerarse que un impuesto especial sobre ciertos envases de bebidas grava productos a efectos de esa disposición.

54. Por otra parte, de la resolución de remisión resulta que ese impuesto especial grava los envases de bebidas según criterios objetivos aplicados con independencia de su origen o su destino. En efecto, ese impuesto especial grava tanto los envases de bebidas de origen nacional como los importados cuando esos envases no están integrados en un sistema operativo de devolución.

55. De lo antes expuesto se sigue que un impuesto especial sobre ciertos envases de bebidas como el discutido en el litigio principal constituye un tributo interno en el sentido del artículo 110 TFUE. En aplicación de la jurisprudencia recordada en el apartado 50 de la presente sentencia, ese impuesto especial debe apreciarse a la luz del artículo 110 TFUE, y no del artículo 34 TFUE.”

Como se observa, en el caso del impuesto finés, la norma preveía una exención del impuesto en el caso de integración de los envases en un sistema operativo de devolución. Señalaba el Tribunal que el artículo 110 TFUE y los artículos 1, apartado 1, 7 y 15 de la Directiva 94/62, relativa a los envases y residuos de envases, debían interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro, que establece un impuesto especial sobre ciertos envases de bebidas, pero prevé una exención en el caso citado.

Asimismo, sobre la interpretación del artículo 110 TFUE señala el TJUE:

“57. Según el artículo 110 TFUE, párrafo primero, ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares. Según el párrafo segundo de ese artículo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

58. En el asunto principal no se deduce de ningún dato obrante en los autos presentados al Tribunal de Justicia que la Ley del impuesto especial sobre ciertos envases de bebidas controvertida en ese litigio pueda proteger indirectamente producciones nacionales distintas de los envases de bebidas, a efectos del artículo 110 TFUE, párrafo segundo. Por tanto, la apreciación del Tribunal de Justicia debe limitarse al párrafo primero de ese artículo, examinando si el gravamen de los envases de bebidas importados en virtud de ese impuesto especial es superior al que grava los envases de bebidas de origen nacional.

59. Es jurisprudencia reiterada que se infringe el artículo 110 TFUE, párrafo primero, cuando el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de modo diferente y con arreglo a distintas modalidades que den lugar, aunque sólo sea en ciertos casos, a una tributación más elevada sobre el producto importado. Por tanto, con arreglo a dicha disposición, un impuesto especial no debe ser más gravoso para los productos originarios de otros Estados miembros que para los productos nacionales similares (sentencia Brzezi ski, C-313/05, apartado 29 y jurisprudencia citada).

60. El Gobierno finlandés y la Comisión observan fundadamente que en el asunto principal los elementos integrantes del impuesto especial sobre ciertos envases de bebidas, a saber, el importe, la base imponible y las condiciones de la exención, están formulados de manera idéntica para los envases de bebidas originarios de otros Estados miembros y para los productos nacionales similares. Por tanto, según ha destacado el Abogado General en los puntos 79 y 80 de sus conclusiones, no cabe constatar en este asunto ninguna discriminación directa que afecte a los envases de bebidas originarios de otros Estados miembros, a efectos del artículo 110 TFUE, párrafo primero.”

En el caso objeto de la sentencia se consideraba por el operador económico que las condiciones exigidas para poder beneficiarse de la exención mediante la integración de los envases de bebidas en un sistema operativo de devolución son indirectamente discriminatorias, porque un vendedor a distancia que ejerza el comercio en línea desde otro Estado miembro nunca se podrá beneficiar de ella.

En el presente supuesto la reclamante considera que “ la normativa del IEEPNR establece una diferencia de trato al regular los mecanismos de recuperación del impuesto en diversos supuestos entre los fabricantes, por un lado, y los importadores y adquirentes intracomunitarios, que, como regla general, permite evitar el devengo del impuesto para los primeros, mientras que los segundos han de soportarlo y, posteriormente, activar un mecanismo de recuperación a través de los sistemas de deducción y devolución, generando un coste financiero que no han de soportar los fabricantes. Por tanto, nos encontramos a una diferencia de trato en atención al origen de los productos.”

En la sentencia señalaba el TJUE:

“61. El Sr. ... mantiene, no obstante, que las condiciones exigidas para poder beneficiarse de la exención mediante la integración de los envases de bebidas en un sistema operativo de devolución son indirectamente discriminatorias, porque un vendedor a distancia que ejerza el comercio en línea desde otro Estado miembro nunca se podrá beneficiar de ella.

62. En apoyo de ese argumento, el Sr. ... afirma que la afiliación a un sistema operativo de devolución tiene un coste prohibitivo para un vendedor a distancia que ejerce el comercio en línea desde otro Estado miembro, a causa en especial de la obligación de incluir ciertas menciones en los envases de bebidas y de la obligación de constituir una garantía y de pagar un derecho de afiliación. El Sr. ... añade que la creación de un sistema operativo de devolución propio no es una opción económicamente viable para una pequeña empresa de comercio en línea en razón de los costes fijos de explotación de tal sistema.

63. En ese sentido, hay que señalar que las dificultades argüidas por el Sr. ..., aun si estuvieran acreditadas, no demostrarían una diferencia de trato entre los envases de bebidas originarios de otros Estados miembros y los productos nacionales similares, en el sentido del artículo 110 TFUE, párrafo primero. En efecto, de esas dificultades a las que hace frente un pequeño operador que practica la venta a distancia para afiliarse a un sistema operativo de devolución o para crear un sistema de esa clase no se puede deducir que los envases de bebidas originarios de otros Estados miembros sólo puedan beneficiarse en menor grado de la exención prevista en caso de integración en tal sistema, y que por tanto estén sujetos a una imposición más onerosa que la de los productos nacionales similares.

64. Además, como alegó el Gobierno finlandés en la vista y expuso el Abogado General en los puntos 89 a 91 de sus conclusiones, esas dificultades son idénticas para los pequeños operadores establecidos en Finlandia y los establecidos en otro Estado miembro.

65. De lo antes expuesto se sigue que el artículo 110 TFUE no se opone a una normativa nacional que establece un

*impuesto especial sobre ciertos envases de bebidas, como la discutida en el litigio principal."*

Aplicando estas conclusiones al caso que nos ocupa, el coste financiero superior, aun si estuviera acreditado, no demostraría una diferencia de trato entre los envases de bebidas originarios de otros Estados miembros y los productos nacionales similares, en el sentido del artículo 110 TFUE, párrafo primero. Todos los envases, ya sean nacionales, importados o adquiridos en otros Estados miembros pueden beneficiarse de la devolución del impuesto y obtener la misma devolución.

Las posibles dificultades procedimentales que pudiera existir no permiten deducir que los envases de bebidas originarios de otros Estados miembros sólo puedan beneficiarse en menor grado de la devolución prevista y que por tanto estén sujetos a una imposición más onerosa que la de los productos nacionales similares.

En definitiva y de acuerdo con lo expuesto no se aprecian las vulneraciones alegadas por la interesada, por lo que procede desestimar sus alegaciones en este punto.

CUARTO.- Considera la reclamante que el impuesto vulnera la Directiva (UE) 2020/62 señalando al respecto que el artículo 1.3 de la Directiva (UE) 2020/62 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida) permite a los Estados miembros recaudar impuestos sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, si bien "la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras".

Pues bien, a su juicio, el IEEPNR introduce, en el caso de adquisición intracomunitarias de productos sujeto a este gravamen, una serie de formalidades relacionadas con el paso de una frontera, tales como la obligación de registro, la obligación de nombramiento de un representante fiscal en caso de empresas no residentes, la obligación de presentar un modelo de autoliquidación del impuesto, la obligación de llevanza de libros-registros de operaciones intracomunitarios, la obligación de suministro de dichos libros-registros de forma electrónica o la obligación de acreditar mediante un certificado expedido en determinadas condiciones el plástico reciclado que se puede excluir de la base imponible.

Todas estas obligaciones se generan como consecuencia del cruce de fronteras y suponen, al entender de la entidad, un claro incumplimiento de lo previsto en el artículo 1.3 de la Directiva 2020/62, que prohíbe expresamente la aprobación de nuevos impuestos que conlleven el establecimiento de formalidades relacionadas con el cruce de fronteras.

A este respecto cabe señalar que la Directiva (UE) 2020/262 (que no 2020/62 como señala la reclamante) por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales regula la estructura de los impuestos especiales, que se mantiene armonizada en todos los Estados Miembros, con el fin de garantizar un adecuado funcionamiento del mercado interior. Para ello, se establece el régimen general aplicable a los impuestos especiales de fabricación que gravan directa o indirectamente el consumo de los siguientes productos:

- Productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE;
- Alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE;
- Labores del tabaco, reguladas por la Directiva 2011/64/UE.

Sin embargo, IEEPNR, es un tributo propio de España, regulado por la Ley 7/2022 de residuos y suelos contaminados, diseñado para cumplir con los objetivos de economía circular de la UE, que no forma parte del sistema de impuestos especiales armonizados que regula la Directiva 2020/262.

Es cierto que el artículo 1.3 de la Directiva 2020/262 permite la existencia de impuestos no armonizados, pero eso no implica que le sea de aplicación el contenido de la misma. La Directiva 2020/262 simplemente autoriza a la existencia de otros impuestos especiales con restricciones: el devengo y la recaudación de estos impuestos no armonizados no pueden dar lugar a formalidades relacionadas con el cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros.

Respecto a la falta de armonización de este tipo de impuesto en la UE se pronunció el TJUE en la ya citada sentencia de 12 de noviembre de 2015, *Visnapuu*, asunto C-198/14:

*"43. (...) la Directiva 94/62 tiene por objeto armonizar las medidas nacionales sobre gestión de envases y residuos de envases, para prevenir y reducir su impacto sobre el medio ambiente de los Estados miembros así como de países terceros, y asegurar de esta forma un alto nivel de protección del medio ambiente, por una parte, y por otra, para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar los obstáculos comerciales, así como falseamientos y restricciones de la competencia dentro de la Unión.*

*44. El Tribunal de Justicia ya ha tenido la oportunidad de juzgar que el artículo 5 de la Directiva 94/62 no ha armonizado de forma completa los sistemas nacionales destinados a favorecer la reutilización de los envases (véanse, en ese sentido, las sentencias Radlberger Getränkegesellschaft y S. Spitz, C-309/02, EU:C:2004:799, apartado 56, y Comisión/Alemania, C-463/01, apartado 44). En ese sentido, el Tribunal de Justicia ha observado en particular que el artículo 5 sólo permite a los Estados miembros favorecer los sistemas de reutilización de los envases «de conformidad con el Tratado» (véanse las sentencias Radlberger Getränkegesellschaft y S. Spitz, C-309/02, EU:C:2004:799, apartado 58, y Comisión/Alemania, C-463/01, apartado 46).*

*45. De igual manera, el artículo 7, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 94/62 dispone que los sistemas de devolución o recogida, así como los sistemas de reutilización o valorización, se aplicarán también a los productos importados, con un trato no discriminatorio, incluidos los posibles aranceles impuestos para acceder a los sistemas y sus modalidades, y deberán estar diseñados para evitar obstáculos al comercio y distorsiones de competencia, «de conformidad con el Tratado».*

*46. Por tanto, al igual que el artículo 5 de la Directiva 94/62, el artículo 7 de ésta no lleva a cabo una armonización exhaustiva sino que remite a las disposiciones pertinentes del Tratado.*

*47. Por otro lado, el artículo 15 de la Directiva 94/62 no realiza una armonización sino que habilita al Consejo para aprobar instrumentos económicos a fin de fomentar la realización de los objetivos definidos en la misma Directiva, o a falta de tales medidas, a los Estados miembros, «respetando las obligaciones derivadas del Tratado». Así pues, esa disposición también requiere la aplicación de las disposiciones pertinentes del Tratado.*

*48. De lo que precede resulta que la armonización efectuada por los artículos 1, apartado 1, 7 y 15 de la Directiva 94/62 no tiene carácter exhaustivo, como ha señalado el Abogado General en el punto 75 de sus conclusiones. En consecuencia, las medidas nacionales de aplicación de esos artículos se deben apreciar no sólo a la luz de esas disposiciones de la Directiva, sino también de las disposiciones pertinentes del Derecho primario."*

Circunstancias estas que no se dan en este caso, tal y como se ha señalado en el Fundamento de Derecho anterior. A este respecto procede aclarar que no debe confundirse con la contribución nacional que cada Estado miembro paga al presupuesto de

la UE (0,80 €/kg de plástico no reciclado), la cual si es un recurso propio de la Unión y no un impuesto especial bajo la Directiva 2020/262.

Procede, en consecuencia, desestimar las alegaciones de la entidad en este punto.

TERCERO.- La Ley 7/2022, de 8 de abril de residuos y suelos contaminados para una economía circular, crea, en su artículo 67, el Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables 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.

La finalidad del impuesto es el fomento de la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el fomento del reciclado de los residuos plásticos, contribuyendo a la circularidad de este material.

El hecho imponible del impuesto se recoge en el artículo 72 de la citada Ley 7/2022, señalando al respecto lo 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."*

Por su parte, el artículo 76 de la misma norma se refiere a los contribuyentes en los siguientes términos (el subrayado es de este Tribunal):

*"En los supuestos comprendidos en el artículo 72.1, son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.*

*En los casos de introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, a que hace referencia el artículo 72.2, será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos productos.*

*En los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los productos objeto del impuesto que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los contribuyentes, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de la declaración previa a la que se refiere el artículo anterior; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes."*

El impuesto se aplica en todo el territorio español si bien la norma dispone una serie de mecanismos que garantizan que no estén sometidos a tributación los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto cuando son enviados fuera del ámbito territorial del impuesto. En función de la consideración jurídica de quien efectúa el envío fuera del ámbito territorial del impuesto utiliza un mecanismo fiscal distinto contemplando supuestos de no sujeción, exenciones, deducciones o devoluciones.

Así el artículo 73 de la Ley 7/2022, configura, en relación con la fabricación el siguiente supuesto de no sujeción (el subrayado es nuestro):

*"No estarán sujetas al impuesto:*

*(...)*

*b) La fabricación de aquellos productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, se destinen a ser enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto.*

*La efectividad de este supuesto de no sujeción quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva de los mismos del territorio de aplicación del impuesto."*

Por su parte, el artículo 75 de la Ley 7/2022, establece una exención a favor del adquirente intracomunitario de los productos gravados cuando señala (el subrayado es de este Tribunal):

*"Estarán exentas, en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan:*

*(...)*

*d) La adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho hecho imponible, se destinen a ser enviados directamente por el adquirente intracomunitario, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto.*

*La efectividad de esta exención quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva de los productos del territorio de aplicación del impuesto.*

*(...)"*

El artículo 80 de la Ley 7/2022, regula, asimismo, una deducción que será de aplicación a los contribuyentes que realicen determinadas adquisiciones intracomunitarias. Señala el citado precepto (el subrayado es de este Tribunal):

*" 1. 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:*

*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.*

*(...)*

*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.*

*(...)"*

Finalmente, el artículo 81 de la Ley 7/2022, recoge, entre otros, los siguientes supuestos de devolución (el subrayado es de este Tribunal):

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

reglamentariamente de establecerse.

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.

(...)

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."

Asimismo, el artículo 82 de la citada Ley 7/2022, regula las normas generales de gestión del impuesto en los siguientes términos:

"1. En los supuestos de fabricación o adquisición intracomunitaria, los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar e ingresar el importe de la deuda tributaria.

El periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural, salvo que se trate de contribuyentes cuyo período de liquidación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido fuera mensual, atendiendo a su volumen de operaciones u otras circunstancias previstas en la normativa de dicho impuesto, en cuyo caso será también mensual el periodo de liquidación de este impuesto.

En las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera según lo dispuesto en la normativa aduanera.

2. La persona titular del Ministerio de Hacienda establecerá los modelos, plazos y condiciones para la presentación de las autoliquidaciones a que se refiere el número anterior y, en su caso, para la solicitud de las devoluciones del impuesto.

(...)

7. Los contribuyentes no establecidos en territorio español estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, debiendo realizar dicho nombramiento con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya hecho imponible de este impuesto. La persona física o jurídica que represente a los contribuyentes no establecidos en el territorio español estará obligada a inscribirse, con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya algún hecho imponible de este impuesto, en el Registro territorial del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

8. Los contribuyentes y las personas físicas o jurídicas que representen a los contribuyentes no establecidos en el territorio español que, de acuerdo con lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, deban inscribirse en el Registro territorial del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, deberán hacerlo durante los treinta días naturales siguientes a la entrada en vigor de la Orden reguladora del citado registro

9. Con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación del mismo, se deberán cumplir las siguientes obligaciones:

a) En la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los productos en el ámbito territorial del impuesto, los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega.

En la factura que expidan deberán consignar separadamente:

1.º El importe de las cuotas devengadas.

2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

3.º Si resulta de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual la venta o entrega resulta exenta.

b) En los demás supuestos, previa solicitud del adquirente, quienes realicen las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto deberán consignar en un certificado, o en las facturas que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas:

1.º El importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual se aplicó dicho beneficio fiscal.

2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

Lo establecido en esta letra no resultará de aplicación cuando se expidan facturas simplificadas con el contenido a que se refiere el artículo 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre."

No existe desarrollo reglamentario de la Ley que establece el Impuesto, si bien en la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 592 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación» y el modelo A22 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución», se determinan la forma y procedimiento para su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias.

Señala la citada Orden Ministerial:

"Artículo 1.- Se aprueba el modelo A22, «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución», cuyo formato electrónico figura en el anexo II de la presente orden.

(...)

Artículo 3.-Sujetos y plazos para la presentación del modelo A22.

1. Conforme a lo dispuesto en el artículo 81 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, los importadores y los adquirentes a los que se refiere el artículo 81.1 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, podrán solicitar la devolución del importe del impuesto pagado mediante la presentación del modelo A22.

2. Conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 81 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, la solicitud de devolución deberá ir acompañada de los justificantes que acrediten los hechos en que se fundamenta, así como aquellos que acrediten el pago del impuesto.

3. La presentación del modelo A22 se efectuará dentro de los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se produzcan los hechos que motivan la solicitud de devolución

*Artículo 4. Forma, condiciones generales y procedimiento para la presentación de los modelos 592 y A22.*

*1. Los modelos 592 y A22 se presentarán de forma obligatoria por vía electrónica a través de Internet, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2.a), 6, 7, 8, 9, 11, 18, 19.a), 20 y 21 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución de naturaleza tributaria (...)."*

CUARTO.- Como se ha señalado, el objeto de este procedimiento es determinar, si las devoluciones contempladas en el artículo 81.1.a) y d) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, a favor de los adquirentes que no ostentan la condición de contribuyentes, está condicionada a que el transporte fuera del territorio de aplicación del Impuesto sea asumido por los mismos.

Respecto al supuesto de devolución recogido en el apartado d) del artículo 81.1 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, se ha pronunciado este Tribunal en su resolución 00/00553/2025, de fecha 19 de junio 2025, dictada en de unificación de criterio, estableciendo lo siguiente:

*"1.- El envío de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEEPNR) fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto, efectuado por un adquirente que no ostente la condición de contribuyente en los términos establecidos en el artículo 76 de la Ley, es un supuesto de devolución previsto en el artículo 81.1.d) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.*

*2.- De la literalidad del texto del art. 81.1.d) de la Ley 7/2022, se otorga el derecho a solicitar la devolución al "adquirente" concepto que se puede aplicar en este caso tanto al comprador fuera del territorio español como a su proveedor en territorio español.*

*3.- Solo 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. No cabe añadir al artículo 81.1.d) de la Ley 7/2022 un requisito que no está expresamente previsto en el mismo, 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 quedará condicionada a que la existencia de los hechos que dan lugar a la misma, - envío fuera del territorio de aplicación del impuesto y pago del impuesto pueda ser 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."*

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se estiman las alegaciones de la reclamante toda vez que no cabe añadir al artículo 81.1.d) de la Ley 7/2022, un requisito que no está expresamente previsto en el mismo, 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.

QUINTO.- Respecto a la solicitud de devolución del impuesto por el importador, se basa la Oficina Gestora en la asunción del riesgo del transporte en el momento de la salida del territorio de aplicación del impuesto. Si es el importador, señala la administración, el que tenga derecho a la devolución. En caso contrario, si es el cliente el que asume el riesgo del transporte de los productos, será este último el que tendrá derecho a solicitar la devolución presentando la documentación justificativa.

Respecto al supuesto de devolución recogido en el apartado a) del artículo 81.1 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, se establece lo siguiente lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

*"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.*

*(...)*

*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.*

Como se observa, en el caso de las solicitudes de devolución efectuadas por lo importadores, la norma exige que los productos hayan sido "enviados por el propio importador o por un tercero en su nombre o por su cuenta". No exige la norma ni la asunción de la responsabilidad del transporte, ni del riesgo del transporte.

De lo datos que obran en el expediente el envío fuera del territorio de aplicación del impuesto de los envases importados es organizado y realizado por la reclamante, si bien en el caso de producto enviado por vía terrestre, se coordina con un Hub de transporte del grupo ubicado en PAÍS\_1.

Es cierto que, diferencia de los que ocurre en la letra d) del artículo 81.1 de la Ley 7/2022, la norma exige 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, pero no hace ninguna referencia a requisitos de responsabilidad ni de riesgo en el transporte, por tanto, no cabe exigir el cumplimiento de un requisito que no está expresamente previsto en la norma.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se estiman las alegaciones de la reclamante.

SEXTO.- Sentado lo anterior se analizará si se dan los requisitos establecidos para proceder a la devolución del impuesto, esto es que el envío fuera del territorio de aplicación del impuesto y pago del impuesto pueda ser probada ante la AEAT por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho y siempre que, la Administración no acredite la existencia de un enriquecimiento injusto del solicitante.

Del análisis del expediente cabe afirmar que no existe controversia alguna sobre la realidad de la salida del producto del territorio de aplicación del impuesto ni del pago del Impuesto. En relación con el pago, se incluyen en el expediente certificaciones de los proveedores de la reclamante en los que se indican que efectivamente se ha efectuado el ingreso del impuesto, sin que la administración se haya pronunciado en sentido contrario.

Respecto de la acreditación por la administración del posible enriquecimiento injusto por parte del solicitante de la devolución se ha

respecto de la acreditación por la administración del posible enriquecimiento injusto por parte del solicitante de la devolución cabe señalar que durante las actuaciones de comprobación se requirió a la reclamante la aportación de la siguiente información respecto de las ventas de productos efectuadas: N° de factura de venta, Fecha factura de venta, Cliente, Kgs de plástico no reciclado, Impuesto repercutido

En respuesta al requerimiento, la reclamante aportó un archivo Excel en el que se hacía constar, entre otros datos, los Kgs de plástico no reciclado, así como el precio final. (columna Amt.loc GR). El cociente de ambas columnas da como resultado 0,45 , aparentemente el precio unitario es siempre el mismo con independencia de que la venta se realice al mercado nacional o al mercado extranjero lo que a juicio de este Tribunal permite concluir que al menos parte de la carga tributaria ha sido trasladada todos sus clientes, incluidos los establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

No obstante lo anterior, este Tribunal no está en disposición de concluir si esta traslación ha sido total o parcial circunstancia que sólo es posible determinar a través de la actuación de la Administración Tributaria que deberá realizar las averiguaciones oportunas y establecer el importe que debe ser objeto de devolución para que no se produzca el enriquecimiento injusto de la reclamante.

Por ende, en ejecución de la presente resolución procederá practicar aquellas operaciones y correcciones que este Tribunal no está en condiciones de determinar, a fin de asegurar la efectividad de la estimación de la pretensión de la reclamante que en la presente resolución se acuerda.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación, en los términos señalados en la presente resolución.