

LA CONTROVERTIDA APLICACIÓN PRÁCTICA DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES (IEPNR)

Blanca García de Vega

*Senior Manager de bln palao abogados
Coordinador
(España)*

Belén Palao Bastardes

*Socio director de bln palao abogados
(España)*

Como muchos de ustedes recordarán, hace poco más de un año, en concreto, el 9 de abril de 2022, la Jefatura del Estado publicaba en el Boletín Oficial del Estado el texto definitivo de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Mediante dicho texto y entre otras, se introducía, como medida fiscal para incentivar la economía circular, una nueva figura en nuestro sistema tributario: el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Y es que, en particular, la citada norma contemplaba en el Capítulo I del Título VII, ni más ni menos que 17 artículos dedicados a la implantación de este nuevo tributo.

De esta forma, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se configuraba como un nuevo tributo de naturaleza indirecta, monofásico, que gravaba la fabricación, importación y/o adquisición intracomunitaria de envases de plástico no reciclado que tuviesen la consideración de no reutilizables, con efectos 1 de enero de 2023.

Si bien inicialmente esta nueva figura se planteó como un impuesto orientado al sector alimentario, lo cierto es que la redacción definitiva de la norma sometió a tributación a todo tipo de envases de un solo uso y compuestos de plástico total o parcialmente no reciclado, a los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de envases no reutilizables, y a los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. De lo anterior se extraía una clara conclusión, y es que la entrada en vigor desde el 1 de enero de 2023 de este nuevo

tributo traería consigo implicaciones para la gran mayoría de sectores que conforman el tejido empresarial español.

Seguro que muchos de ustedes, dadas las implicaciones que podían derivarse, se han preguntado cual es la razón de ser de la entrada en vigor del nuevo impuesto. Pues bien, si atendemos a la propia redacción de la norma, el propio artículo 67 clarifica que este impuesto tiene como finalidad el fomento de la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como del reciclado de los residuos plásticos, todo ello a efectos de contribuir a la reintroducción de este material y a nuestro compromiso con una economía circular.

No obstante, es inevitable preguntarnos si esta ha sido la única finalidad perseguida por el legislador al pretender introducir esta figura en nuestro sistema tributario o existen otras razones que hayan impulsado o promovido la creación del nuevo impuesto. Indagando en el tema, resulta cuanto menos llamativo el hecho de que durante el mes de junio de 2020, el Gobierno Español presentase ante la Comisión Europea el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, donde se plasman una serie de medidas que comprendían la estrategia a seguir por España a efectos de paliar los negativos efectos que se derivaron de la pandemia provocada por la COVID-19. Si atendemos al contenido del Plan en cuestión, entre otras medidas se encontraba el establecimiento de un impuesto que gravase los envases de plástico no reutilizables, que entraría en vigor durante el tercer trimestre de 2021, y que sometería a tributación la cantidad, expresada en kilogramos, de plástico contenida en los envases de plástico no reutilizables relativa a operaciones de fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, siendo el tipo impositivo aplicable 0,45 euros el kilogramo gravado.

Pues bien, resulta que precisamente con el objetivo de contribuir a reparar los daños económicos y sociales inmediatos provocados por la pandemia, y como parte del Plan de Recuperación para Europa, la Comisión Europea creó un nuevo instrumento de financiación temporal denominado los Fondos *EU Next Generation*. De esta forma, el impulso para la recuperación de Europa se instrumentaba mediante el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, destinado a conceder subvenciones y préstamos para apoyar reformas e inversiones en los Estados miembros de la UE por un valor total de 723.800 millones de euros.

Por lo tanto, y en la medida en que la percepción de estos fondos estuvo sujeta a la elaboración por parte de los Estados Miembros de planes de recuperación y resiliencia, no es descabellado pensar que la creación de este impuesto fue parte del plan de reformas y compromisos asumidos por el gobierno de España para poder percibir los distintos paquetes de ayuda vinculados a los Fondos *EU-Next Generation*.

En otro orden de cosas, y habiendo transcurrido un año desde de la publicación de la norma y casi 6 meses desde la entrada en vigor del impuesto, para aquellos que hemos seguido de cerca su nacimiento nos es imposible no pensar en la compleja gestión de este, ello debido, fundamental y principalmente, a la escasa normativa publicada en relación con el mismo.

Y es que, si bien contamos con la Ley 7/2022 a la que hemos hecho referencia con anterioridad, a día de hoy seguimos sin contar con el oportuno desarrollo reglamen-

tario, habiéndose regulado los aspectos puramente prácticos a través de una Orden Ministerial, en concreto, 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. Recordemos a los lectores que esta Orden fue publicada el pasado 30 de diciembre de 2022, esto es, 2 días antes de la entrada en vigor del impuesto.

Sobra decir por resultar claramente evidente, que dos días no son suficientes para que una determinada compañía pueda llevar a cabo las adaptaciones necesarias para cumplir con las exigencias prácticas de este nuevo impuesto. Sobre todo, si tenemos en cuenta que, como punto de partida en esta labor de adaptación, el principal problema al que se enfrentan los sujetos pasivos es precisamente la falta de datos necesarios en sus sistemas para lograr el cumplimiento de las múltiples obligaciones formales que de este se derivan.

En particular y por lo que hemos ido advirtiendo a lo largo de estos meses, este problema se focaliza más en los envases secundarios y terciarios, lo cual tiene sentido si tenemos en cuenta que hasta el pasado 1 de enero de 2023, las empresas no contaban con ninguna exigencia normativa que les obligase a registrar en sus sistemas aquellos datos relativos a productos distintos a sus propios productos «core». Es lo que ocurriría, por ejemplo, con determinada mercancía como el film retro táctil con el que se paletiza un determinado producto en los almacenes de las empresas de forma previa a su distribución, y que como bien sabrán, califica a efectos del impuesto como envase terciario. Sin estos datos, ¿cómo delimitamos los productos sujetos al impuesto y como cumplimentamos la declaración o reportamos la contabilidad de existencias a la Agencia Tributaria?

No obstante lo anterior, resulta que aún si estos datos hubieran estado reflejados en los distintos sistemas de las empresas, se deberían haber llevado a cabo determinadas acciones tendentes a su validación y para las cuales dos días resultan a todas luces insuficientes. Hablamos por ejemplo, de determinar quién dentro de la organización será el encargado de la gestión de los datos, si son o no son válidos a efectos de cumplir con las obligaciones del impuesto, si están todos aquellos datos necesarios registrados en el ERP o bien se gestionan en otras bases de datos o aplicaciones ajenas al ERP siendo necesario realizar integraciones a nivel sistemas, quién es el encargado de certificar el contenido en los productos sujetos al impuesto, cómo se trasladarán estos datos al modelo fiscal, etc.

Esta complejidad en lo que a la gestión del impuesto se refiere, se ha visto agravada por la publicación por parte de la Agencia Tributaria de varias notas informativas, presentaciones y guías, que no tienen —o no deberían tener— efectos vinculantes pero que, sin embargo, a falta de cualquier normativa de desarrollo, deben tomarse como referencia para cumplir con las obligaciones derivadas de la entrada en vigor del impuesto.

Esta vorágine de documentación, para muchos, no ha sido sino la prueba irrefutable de que nos enfrentamos a un tributo inmaduro, que no ha sido adaptado a la

realidad del día a día de las empresas, siendo así que los distintos textos que se han ido publicando a medida que pasaban los días, iban poniendo de manifiesto distintas casuísticas y escenarios que no habían sido contemplados en el texto normativo ni en la Orden de desarrollo, estando ya en vigor el impuesto en cuestión. Y es que, a pesar de que a día de hoy esto no pueda ser percibido, lo cierto es que aquellos que llevamos un año siguiendo de cerca el nacimiento de este impuesto sabemos de buena gana que la página web de la Agencia Tributaria ha albergado dos versiones distintas de preguntas frecuentes y hasta tres versiones distintas de notas aclaratorias que pretendían esclarecer las distintas obligaciones a efectos del impuesto para fabricantes, adquirentes intracomunitarios, importadores y representantes de los contribuyentes no establecidos. Así, y si bien el contenido de todas ellas podía resultar parecido, de su análisis en profundidad resultaba que los textos actualizados introducían matizaciones, aclaraciones, o incluso novedades que no recogían sus antecesores a las que había que adaptarse a pesar de estar ya en vigor el impuesto. Toda esta marabunta de documentación no ha hecho sino introducir mayor inseguridad en los sujetos pasivos que, en ausencia de cualquier normativa de desarrollo están sujetos a cambios de criterios continuos por parte de las autoridades fiscales.

Porque si hay algo en lo que seguro coincidimos los asesores en la materia, es en que, el principal problema que dificulta la implementación de esta nueva figura desde un punto de vista puramente práctico es que, a día de hoy, tanto la normativa como el resto de documentación publicada, además de cómo hemos señalado con anterioridad, resultar escasa e insuficiente, es imprecisa e incompleta, siendo prueba de ello que a pesar de la documentación publicada por la Agencia Tributaria en su intento de esclarecer las lagunas que han ido surgiendo alrededor de la nueva figura impositiva, seguimos teniendo innumerables dudas que están aún sin resolver así como innumerables escenarios y casuísticas que no han sido ni tan siquiera contemplados por el legislador, ya que no constan recogidos ni en la norma ni en la documentación adicional publicada al respecto.

Así, podemos por ejemplo traer a colación el hecho de que, si atendemos a la definición de contribuyente recogida en la redacción actual de la norma, en concreto en el artículo 76 de la Ley 7/2022, resulta que puede ostentar tal condición toda persona física o jurídica que realice operaciones de fabricación, adquisición intracomunitaria o importación de productos sujetos al impuesto. No obstante, el hecho de ampliar la condición de contribuyente a las personas físicas complica en gran medida la gestión del impuesto, ya que implica, por ejemplo, que toda persona física que realice una adquisición intracomunitaria de un producto envasado en plástico no reciclado de un único uso debería registrarse a efectos del impuesto y obtener un CIP, para poder así presentar la autoliquidación y reportar a la Agencia Tributaria el correspondiente libro registro de existencias. Si pensamos en circunstancias cotidianas y recurrentes de nuestro día a día, como puede ser por ejemplo el crecimiento innegable de las compras online, ¿quién no va a verse afectado por esta figura? ¿Debería existir un supuesto de no sujeción tal y como ocurre en el IVA para aquellos que no tengan la consideración de empresarios y/o profesionales? En la práctica esta cuestión se ha subsanado ya que existe una franquicia arancelaria en el caso de los adquirentes intracomunitarios de forma que en aquellos casos en los que las adquisiciones intracomunitarias del período mensual no superen los 5 kilogra-

mos de plástico no reciclado, no existirá obligación de registro ni, por lo tanto, obligación de cumplir con el resto de las obligaciones formales. Pero ¿qué pasaría si una persona física que no tiene la consideración de empresario y/o profesional a efectos del IVA supera dicha franquicia? Es claro que la misma estaría obligada a registrarse y cumplir con el resto de las obligaciones formales previstas en la normativa aplicable.

Por otro lado, y no menos importante, es sabido que una de las operaciones que conforman el hecho imponible del impuesto es la realización de operaciones de fabricación de aquellos productos que entran dentro del ámbito objetivo del mismo. Así, a efectos de determinar qué se entiende por fabricación, debemos atender a la definición recogida en el artículo 71. 1. b) de la Ley 7/2022. No obstante, ni en el citado artículo ni en el resto de documentación publicada por la Agencia Tributaria, encontramos la definición de «fabricante». Esta ausencia de definición genera dudas en aquellos casos en los que aquel que realiza la operación de fabricación no coincide con el titular de los bienes en cuestión, o lo que es lo mismo, en relación con aquellas operaciones realizadas bajo un régimen de maquila. En estos casos, ¿quién es el sujeto pasivo del impuesto?

Lo mismo ocurriría, por ejemplo, respecto de aquellas operaciones realizadas bajo el conocido régimen de ventas en consignación, las cuales no han sido contempladas ni en la norma reguladora del impuesto ni en la orden de desarrollo ni en ninguno de los documentos publicados por la Agencia Tributaria al respecto. En estos casos y a pesar de que, si bien a efectos de IVA exista una simplificación, entendemos que desde una perspectiva puramente conservadora se deberá entender que la misma no aplica en el ámbito del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables.

Resulta también interesante recordar al lector que, en aquellos supuestos de fabricación o adquisición intracomunitaria de productos incluidos dentro del alcance del nuevo impuesto, los contribuyentes están obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar el importe resultante de la deuda tributaria. Así, a efectos de la debida presentación de la autoliquidación y siguiendo con lo dispuesto en la norma, se deberá atender al periodo de liquidación mensual o trimestral que resulte en cada caso, siendo así que dicho periodo será trimestral salvo que se trate de contribuyentes cuyo periodo de liquidación en el ámbito del IVA sea mensual, en cuyo caso dicha autoliquidación deberá también presentarse con periodicidad mensual.

Parece sencillo de aplicar salvo que se trate de un sujeto pasivo que, por la propia actividad que realiza en España no tenga obligación de presentar autoliquidaciones a efectos del IVA. En estos casos, no existe periodo de liquidación a tomar como referencia para el cumplimiento de esta obligación. ¿Qué periodicidad correspondería por ejemplo un sujeto pasivo del impuesto, no establecido en España pero que cuenta con un NIF N otorgado por la Agencia Tributaria, y cuya actividad en dicho territorio consiste en la realización de adquisiciones intracomunitarias seguidas de ventas locales a destinatarios establecidos en España?

En línea con lo anterior, la norma prevé la obligación por parte de los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto de nombrar un representante a los efectos del impuesto. Deberíamos también preguntarnos

qué debemos tener en cuenta a la hora de considerar como establecido o no establecido a un determinado sujeto pasivo no residente en España. Lo anterior dado que, a día de hoy, ni la norma ni la orden de desarrollo incluye ninguna definición al respecto. En efecto, la única matización al respecto la encontramos en el documento publicado por la Agencia Tributaria en su página web el pasado 10 de marzo de 2023, denominado *«Nota informativa de la Subdirección general de gestión e intervención de impuestos especiales, relativa al impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables»*, en concreto en el punto 4 de la misma, donde se determina que *«los contribuyentes se consideran establecidos cuando tengan en territorio español su domicilio fiscal, un establecimiento permanente o la sede de su actividad económica»*.

No obstante lo anterior y al menos a nuestro juicio, la definición incluida en el citado documento no resulta suficiente a efectos de disipar las dudas que se generan alrededor de este concepto. En particular, no se aclara cual es la definición de establecimiento permanente a la que debemos atender para determinar si un sujeto pasivo es o no establecido a efectos del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables, matiz importante si tenemos en cuenta que este concepto no es coincidente, por ejemplo, desde el punto de vista del IVA y desde el punto de vista de Sociedades.

No es de extrañar que, ante la imprecisión de determinados términos recogidos por la norma, así como ante la ausencia de análisis y resolución por parte del legislador de determinadas operaciones como son aquellas realizadas bajo el régimen de maquila o de ventas en consignas antes referenciadas, a la hora de *«echar a andar»*, las empresas afectadas por el impuesto estén encontrándose con problemas prácticos de difícil o imposible resolución al menos hasta que las necesarias puntualizaciones hayan sido matizadas por la Agencia Tributaria.

Uno de los problemas prácticos que está siendo necesario solventar es la necesidad de acreditar los kilogramos de plástico no reciclado contenido en el envase primario, secundario o terciario objeto del impuesto, acreditación que resulta fundamental si tenemos en cuenta que la base imponible del mismo estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado expresada en kilogramos contenida en los productos en cuestión.

En este sentido, y si bien tras 1 de enero de 2024 será necesario que esta certificación sea emitida por una entidad acreditada para emitir certificaciones al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 *«Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado»* o las normas que las sustituyan, de conformidad con lo dispuesto en la disposición transitoria décima de la Ley 7/2022, durante el ejercicio 2023 existirá un régimen transitorio de forma que, alternativamente, esta acreditación se puede llevar a cabo mediante una declaración responsable firmada por el fabricante de los bienes en cuestión.

En relación con esta obligación, a día de hoy, no contamos con un modelo de certificación que podamos tomar como referencia, ni tampoco sabemos con qué periodicidad deberemos expedir dicho documento. Pero lo que realmente asombra es que el legislador no haya tenido en cuenta la imposibilidad manifiesta de contar con este tipo de declaraciones emitidas por el fabricante en aquellos

casos de cadenas de suministro complejas en las que el suministrador de los bienes sujetos al impuesto no es el fabricante sino un mero distribuidor o suministrador del producto final.

Además, preocupa encarecidamente la obligación de contar con este certificado en aquellos casos en los que tanto adquirentes intracomunitarios como importadores se ven obligados a solicitar el mismo a fabricantes extranjeros. Es lógico pensar que estos fabricantes, al no contar en la mayoría de los casos con un impuesto similar en su territorio, sean reacios a proporcionar este tipo de documentación, más aún sin haber sido determinado el grado de responsabilidad que implica la expedición de este documento para ellos. Por otro lado, sería interesante que se estableciera la forma de acreditar los kilogramos declarados a efectos del impuesto en aquellos casos en los que los envases fabricados no son objeto de entrega, sino que son utilizados por el propio fabricante quien además de fabricar es quien comercializa los productos envasados. ¿Haría falta una auto certificación?

Otro de los problemas prácticos a los que se están enfrentando los sujetos pasivos del impuesto afecta de lleno a aquellos que ostentan la condición de adquirentes intracomunitarios. Estos sujetos pasivos se ven obligados, siempre que el número de adquisiciones de productos sujetos al impuesto realizadas al mes superen los 5 kilogramos, a registrarse y obtener un CIP, a presentar la oportuna autoliquidación del impuesto a través del modelo 592, y a mantener y reportar –teniendo en cuenta las excepciones recogidas en la norma– un libro registro de existencias.

En relación con este último y a diferencia de lo que ocurre con los fabricantes, quienes recordemos, también tienen la obligación de mantener y reportar una contabilidad que si bien no es idéntica sí que es similar, los adquirentes intracomunitarios no tienen obligación de registrar en dicho libro registro un asiento inicial de apertura que recoja las existencias iniciales a 1 de enero de 2023, siendo el primer asiento aquel relativo a la primera adquisición intracomunitaria devengada a partir de dicha fecha.

De esta forma, durante un determinado período del año 2023, nos hemos encontrado con stocks mixtos en donde el sujeto pasivo dispone de mercancía con impuesto devengado y sin impuesto, procedente de stocks previos adquiridos antes de la entrada en vigor del impuesto. Esto ha supuesto la necesidad de montar sistemas de trazabilidad complejos en donde a medida en que los sujetos sean susceptibles de generar derecho a la deducción del mismo bien por su comercialización fuera del territorio de aplicación, bien por su destrucción previa su venta o por su devolución para ser destruidos o reutilizados, se hace necesario tener claramente identificados los productos sujetos al impuesto susceptibles de generar el derecho a la devolución y ello con independencia de que se trate en todo caso de un mismo producto. Por lo tanto, hay que generar un nuevo stock en función del envase.

En el caso de las solicitudes de devolución a realizar por parte de los adquirentes de productos nacionales e importadores, estos no tienen la obligación legal de llevar una contabilidad o libro registro de existencias, ahora bien, es recomendable que en aquellos casos en los que estas operaciones se realicen

con frecuencia y se prevea que las mismas pueden dar lugar a supuestos de devolución de las cuotas inicialmente satisfechas, exista al menos un registro de operaciones dado que el derecho a la devolución del impuesto previamente satisfecho se ejercerá mediante la presentación del modelo de devolución A22, con periodicidad trimestral que exige acreditar por un lado, el pago del impuesto y, por otro, las circunstancias que dan derecho a la devolución, debiendo adjuntarse toda esta documentación a la solicitud de devolución.

No podemos olvidarnos de aquellos que califican como importadores a efectos del impuesto, pues si bien son los que menor número de obligaciones formales deben cumplir por no tener obligaciones de registro, de presentación de autoliquidaciones y de llevanza y reporte de contabilidad/libro registro de existencias, sí que han tenido que hacer frente a determinados problemas en lo que a la aplicación práctica del impuesto se refiere. Lo sorprendente es que, si bien el legislador ha eliminado cualquier tipo de obligación formal para este tipo de contribuyentes, ha mantenido la obligación de nombrar a un representante en los casos de importadores no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y ello con independencia de la ausencia de virtualidad práctica en este sentido.

A nuestro juicio, esta figura cuenta con un hándicap adicional, que puede pasar desapercibido, pero que no merece menos importancia en relación con otros retos a los que se enfrentan los restantes sujetos pasivos del impuesto. En particular, nos referimos al hecho de que los importadores de bienes sujetos al impuesto, en la medida en que reportan los datos relativos a los productos incluidos dentro del alcance del mismo a través del Documento Único Administrativo de importación (DUA de importación), deben no solo disponer de los datos necesarios a efectos de realizar el correcto reporte, sino que han de trasladar estos datos a los representantes aduaneros que son los que, al fin y al cabo, presentarán este DUA de importación en su nombre, salvo que ostenten la autorización de *autodespacho* que les habilitará a presentar por sí mismo sus propias declaraciones de importación, lo cual no suele ser muy habitual.

No solo deben contar con tiempo suficiente para trasladar estos datos a los representantes en cuestión, sino que deben realizar una labor de comunicación fluida y constante para lo que era necesario preparar un procedimiento de trabajo antes de la entrada en vigor del impuesto y que debe mantenerse en el tiempo a fin de asegurar el correcto reporte de datos e información que en cada caso sea necesario.

Así, las recomendaciones efectuadas a nuestros clientes parten de la base de que es necesario compartir con los representantes de aduanas un catálogo de productos sujetos al impuesto donde se diferencien los distintos tipos de productos que entran dentro del alcance de este (envases –primarios, secundarios y terciarios, productos semielaborados y elementos de cierre–).

Estos catálogos, por norma general, no estaban preparados ni las empresas afectadas contaban con personal formado y capaz de preparar esta información con la debida seguridad, por lo que ya de primeras ha sido necesario realizar una inversión en términos humanos y de capital que ha requerido grandes esfuerzos por las compañías. Además, para cada uno de estos productos, ha sido necesario cuantificar los kilogramos de plástico afectado, diferenciando entre

el plástico reciclado y el no reciclado, ya que esta diferenciación, como hemos visto, resulta fundamental para la determinación de la base imponible del impuesto. Recordemos la dificultad relativa a este punto, en la medida en que la certificación necesaria a estos efectos debe ser expedida por el fabricante de los bienes, fabricante que en estos casos suele ser una compañía extranjera que no es conocedora de la norma implantada en España y que no cuenta con un impuesto similar a ese en su territorio de establecimiento, lo cual dificulta aun más si cabe la comunicación entre las partes. Sin duda alguna, esta complejidad adicional ha implicado que en muchos casos los importadores, ante la incapacidad de obtener una certificación por parte de los fabricantes en cuestión, declarasen la totalidad de kilogramos afectados como plástico no reciclado y tributaran por una cantidad superior a la que deberían.

Es menester señalar que, en el caso particular de importadores que en ningún caso vayan a hacer uso de los bienes previamente importados en el territorio de aplicación del impuesto, sino que con posterioridad los mismos vayan a ser reexportados, no consta en la normativa ningún supuesto de exención/no sujeción de forma que los mismos deben satisfacer en primer lugar el impuesto devengado con motivo de la importación previa, para de forma posterior, solicitar la devolución del impuesto.

Sin duda, esta operativa tiene un impacto económico para los operadores que, a nuestro juicio carece de toda lógica ya que debería de existir un supuesto de exención o no sujeción similar al previsto en los casos de fabricación siempre que, a la hora de realizar el despacho a libre práctica, pueda acreditarse que los bienes en cuestión no van a ser objeto de utilización/consumo en el territorio de aplicación del impuesto, que puede tener implicaciones como un detrimento del comercio internacional en el peor de los casos. Esto afectaría a todas las operaciones de importación seguidas de entregas intracomunitarias que cuenta con un sistema de simplificación a efectos del IVA para evitar el registro del importador y que, en este caso, se ven de lleno afectadas por la actual regulación del impuesto.

Es imposible resumir en unos cuantos folios la totalidad de implicaciones prácticas que tiene el impuesto. Lo que es innegable es que, un año después de la publicación de la norma y 6 meses después de su entrada en vigor, seguimos contando con un impuesto cuya implantación práctica se encuentra en una fase muy embrionaria, y ello a pesar de que, desde un punto de vista teórico, parezca estar totalmente asentado.

Con independencia de la inseguridad jurídica que existe, lo cierto es que, al menos de momento, este impuesto ha venido para quedarse, por lo que lamentablemente, el camino no ha hecho más que empezar y a todas las empresas afectadas les queda un arduo trabajo de adaptación constante por delante.

Esta adaptación implica no sólo una nueva forma de trabajo para muchos, sino una inversión en términos de capital y sistemas ya que conlleva la necesidad de actualizar los sistemas y ERP con el fin de recoger información que previamente no existía ni era objeto de control, salvo en los casos de envases domésticos y, en muchos casos, supone la necesidad de contar con asesores expertos en la materia tanto fiscales como medioambientales, dada la falta de información y la imposibilidad por

parte de las empresas de acceder a información fiable que asegure un cierto grado de tranquilidad en el cumplimiento de la norma.

No hay duda de que los defectos en materia legislativa de la norma tendrán que ser subsanados a corto/ medio plazo si bien la situación política actual hace que seamos pesimistas en este sentido de forma que durante un determinado período de tiempo, vamos a tener que convivir con una norma deficiente, sujeta a numerosas interpretaciones lo que generará una gran inseguridad en sede de los contribuyentes y se traducirá, a medio plazo, en un incremento de la litigiosidad una vez se lleven a cabo las primeas inspecciones por parte de las autoridades fiscales, las cuales van a sufrir toda vez que la ausencia de datos en sede de los contribuyentes supondrá la imposibilidad práctica de revisar y liquidar el impuesto.