

Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

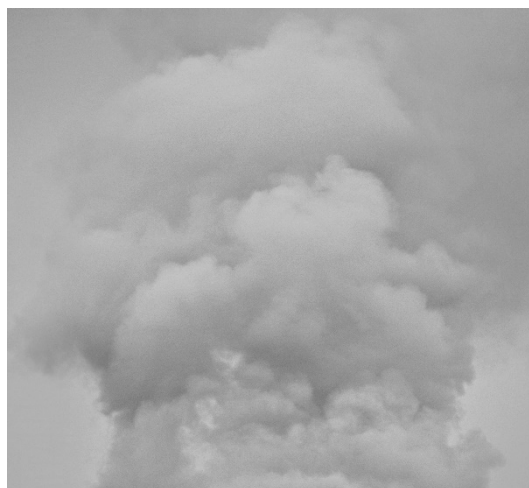
El 1 de enero de 2014 se introdujo en nuestro ordenamiento el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (en adelante, IGFEI).

Este impuesto ha sido objeto de varias modificaciones, la última el pasado 8 de julio de 2022 tras la publicación de la Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública, con efectos 1 de septiembre de 2022.

Con el fin de adaptar las normas de desarrollo a la nueva redacción del impuesto, el pasado 30 de agosto de 2022 se publicó el Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, con fecha de entrada en vigor 1 de septiembre de 2022.

Con anterioridad a su reforma, el hecho imponible del IGFEI se configuraba como la venta o entrega de los gases fluorados al consumidor final. Como consecuencia de la última modificación, se amplía el hecho imponible que se define como la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o la tenencia irregular de los gases fluorados que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Con esta reforma se busca garantizar un efectivo control del uso de este tipo de gases, introducir una mayor sencillez en el cumplimiento de las obligaciones que derivan de este impuesto y, por último, cumplir con uno de los compromisos adquiridos con la Comisión Europea en materia de fiscalidad medioambiental.



A continuación, pasamos a exponer las principales características y modificaciones de este impuesto, que son las siguientes:

1.- Ámbito objetivo del impuesto

Se grava la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria y/o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero.

A este respecto, se entiende por “gases fluorados de efecto invernadero” los hidrofluorocarburos (HFC), los perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF₆), que se

Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

encuentran recogidos en el anexo I del Reglamento (UE) n ° 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los gases fluorados de efecto invernadero y por el que se deroga el Reglamento (CE) n ° 842/2006, así como las mezclas que contengan cualquiera de estas sustancias.

2.- Base imponible y base liquidable

La base imponible se constituye por el **peso de los gases** objeto del impuesto, **expresada en kilogramos**.

Sin embargo, en los productos, equipos o aparatos que contengan gases que forman parte del propio ámbito objetivo del impuesto y no se disponga de los datos necesarios para la determinación de la base imponible conforme a lo mencionado previamente, se presumirá una cierta cantidad de gases contenida en ellos, que se recoge en una lista prevista en el articulado del texto normativo. En ella, se asigna el peso del gas que contiene cada producto con arreglo a una serie de características, tales como las unidades de medida de potencia o de superficie.

3.- Tipo aplicable y período de liquidación

El **tipo impositivo** será el resultante de aplicar el coeficiente 0,015 al potencial de calentamiento atmosférico que

corresponda a cada gas que forma parte del ámbito objetivo del impuesto, en el momento de realización del hecho imponible, de acuerdo con la normativa vigente en dicho momento. A este respecto, se establece un límite máximo de 100 euros por kilogramo.

En cuanto a los productos, equipos o aparatos que contengan gases objeto del impuesto con un potencial de calentamiento atmosférico desconocido, se establece una presunción (salvo prueba en contrario) de tipo impositivo de 100 euros por kilogramo.

Como regla general, los contribuyentes están obligados a autoliquidar e ingresar el impuesto, coincidiendo el **período de liquidación** con el trimestre natural.

En los supuestos de fabricación, los contribuyentes presentarán su autoliquidación y efectuarán el ingreso de la deuda tributaria correspondiente entre los días 1 y 10 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación.

En cuanto a las adquisiciones intracomunitarias, salvo en los casos en que no resulte cuota a ingresar, los contribuyentes presentarán la autoliquidación y efectuarán el correspondiente ingreso entre los días 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación.

Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

Finalmente, en el caso de las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera.



4.- Devengo del impuesto y sujetos pasivos

En los casos de **fabricación**, por regla general, el devengo se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente.

No obstante, si se realizan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes percibidos.

Por otra parte, en los supuestos de **adquisiciones intracomunitarias**, el devengo del impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte de los gases objeto del impuesto, excepto que con anterioridad a dicha fecha se hubiera

expedido la factura de dichas operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de esta. Por lo tanto, se siguen las reglas de devengo fijadas para este tipo de operaciones a efectos del IVA.

En el caso en que se realicen **importaciones de gases fluorados**, el devengo se producirá en el momento en que se devenguen los derechos de importación, conforme a la normativa aduanera.

En aquellos supuestos de **tenencia irregular**, se presumirá el devengo en el momento en el que se constate dicha tenencia irregular, salvo prueba en contrario.

Una de las novedades introducidas en la nueva normativa se refiere al devengo en los casos en los que se produzcan **diferencias en menos de existencias de gases fluorados**.

En este caso, el devengo se presumirá realizado en el momento en que se descubra la diferencia, salvo prueba en contrario. En la anterior regulación, en casos como el descrito se debía tributar, con carácter general, en el momento de la fabricación, importación o adquisición de los productos sobre los que se hubieran descubierto esas diferencias.

Por último, se consideran **sujetos pasivos** del impuesto a las personas

Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

físicas o jurídicas y entidades comprendidas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto, y en los casos de tenencia irregular, quien posea, comercialice, transporte y/o utilice dichos fluidos.

5.- Exenciones y supuestos de no sujeción.

La norma contempla una serie de **supuestos de exención:**

i. Fabricación, importación y/o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto utilizados como materia prima para su posterior transformación química por la cual se produce la alteración total de su composición.

ii. Gases objeto del impuesto destinados a ser comercializados para su destrucción.

iii. Fabricación, importación y/o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destine su uso a equipos militares.

iv. Adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la correspondiente

autoliquidación del tributo, 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.

Esta circunstancia queda condicionada a que se acredite la salida efectiva de los productos del territorio de aplicación del impuesto.

v. Importación o adquisición intracomunitaria de los gases contenidos en los productos que componen el equipaje personal de viajeros procedentes de territorios terceros, salvo que se trate de una expedición comercial.

En este caso, no se consideran como parte del equipaje personal aquellos recipientes que contengan gases objeto del impuesto y que estén destinados a hacer recargas en equipos o aparatos.

vi. Fabricación, importación y/o adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto destinados a ser incorporados en buques o aeronaves que se dediquen a la navegación marítima o aérea internacional, a excepción de la privada de recreo.

Por otra parte, la regulación establece los siguientes **supuestos de no sujeción al impuesto:**

Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

i. La fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los gases con un potencial de calentamiento atmosférico (PCA) igual o inferior a 150.

ii. La fabricación de gases que 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.

iii. El envío fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto de los gases a los que se haya aplicado la regla especial de devengo para almacenistas de gases fluorados.

La efectividad de los supuestos de exención y no sujeción queda condicionada a la acreditación por cualquier medio de prueba admisible en derecho de que el destino de los gases fluorados es el que genera el derecho a la aplicación de estos supuestos, previo requerimiento de la AEAT.

6.- Deducciones

Serán deducibles las cuotas devengadas en cada período de liquidación a cuenta de la importación, fabricación y/ adquisición intracomunitaria de los gases 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.

Reglamentariamente se prevé que aquellos contribuyentes con derecho a la aplicación de las deducciones podrán solicitar en la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año la devolución del saldo a su favor existente a fecha 31 de diciembre de cada año.

La efectividad de las deducciones quedará condicionada a que la existencia de los envíos mencionados pueda ser probada ante la AEAT, así como la acreditación del pago del impuesto.

Si la cuantía de estas deducciones supera el importe de las cuotas devengadas, **el exceso podrá ser compensado en las liquidaciones posteriores**, con un plazo máximo de cuatro años contados a partir de la finalización del periodo de liquidación en el que se produjo dicho exceso.



Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

7.- Devoluciones

En cuanto a las devoluciones, tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado:

- i. Los importadores de los gases que hayan sido enviados por ellos o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto.
- ii. Los adquirentes de los gases que, sin ser considerados contribuyentes del impuesto, acrediten su envío fuera del territorio de aplicación del impuesto.
- iii. Los adquirentes de los gases que, sin ser considerados contribuyentes del impuesto, acrediten que el destino de dichos gases es el que hubiera dado lugar a la aplicación de la exención por destino a buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional.

La efectividad de las devoluciones quedará condicionada a que la existencia de los hechos mencionados pueda ser probada ante la AEAT.

La solicitud de devolución, tal y como se regula en el Reglamento del impuesto, se presentará ante la AEAT entre los días 1 y 20 del mes siguiente a aquel en que finalice el trimestre en que se produzcan las circunstancias que dan derecho a la devolución.

Además, cabe mencionar que aquellas cuantías de deducción que superen el importe de las cuotas devengada en el último periodo de liquidación del año natural tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo existente a su favor en la autoliquidación correspondiente a dicho período de liquidación.

8.- Obligaciones formales

Si bien, a lo largo de este análisis, ya se han mencionado determinadas obligaciones formales con respecto a este impuesto, se establecen algunas otras como son las siguientes:

- La obligación de llevanza de la contabilidad por medios electrónicos de los gases objeto del impuesto, si bien se exceptúa de la obligación contable a los importadores y a quienes realicen adquisiciones intracomunitarias en periodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar.

En el caso de los supuestos de fabricación, se debe realizar el suministro electrónico de la contabilidad entre los días 1 al 20 del mes siguiente a la finalización del periodo de liquidación.

- Los contribuyentes que realicen la fabricación o adquisición intracomunitaria así como los almacenistas de estos gases deben

Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

inscribirse en el Registro territorial de la oficina gestora donde radique su establecimiento, con anterioridad al inicio de la actividad. En el caso de que las actividades se hayan iniciado antes del 1 de septiembre de 2022, dicha solicitud se deberá realizar en el mes de septiembre. Al efectuarse correctamente la inscripción, la oficina gestora entregará al contribuyente una tarjeta identificativa con el Código de Actividad de los Gases Fluorados (en adelante, CAF), teniendo que obtener un CAF por cada actividad que se realice.

- Aquellos contribuyentes no establecidos en España deberán nombrar un representante fiscal en nuestro territorio, debiendo estar ambos inscritos en el Registro Territorial del IGFEI.

De igual forma, es necesario tener en cuenta la Orden HFP 826/222 de 30 de agosto por la que se aprueban los modelos 587, de autoliquidación del impuesto, y el modelo A23, de solicitud de devolución, los cuales se han adaptado a la nueva regulación de los hechos imponibles del impuesto.

En cuanto al **modelo 587**, quienes fabriquen o realicen adquisiciones intracomunitaria de gases objeto del impuesto, así como los almacenistas de gases fluorados deben presentar el modelo 587 con el consiguiente ingreso del importe de la deuda tributaria.

La presentación de este modelo y el pago de su deuda, en su caso, se efectuará entre el 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación.

Por otra parte, mediante el **modelo A23** se solicita la devolución del importe del impuesto pagado conforme a lo anteriormente desarrollado en epígrafes anteriores.

La presentación de este modelo se efectuará entre el 1 y 20 del mes siguientes a aquel en que finalice el trimestre en que se produzcan los hechos que motiven dicha solicitud, a la cual le acompañará igualmente los justificantes que acrediten la existencia de los hechos justificativos de la devolución.

Por último, la Ley 14/2022 de 8 de julio recoge un régimen sancionador específico aplicable a los casos de incumplimiento de las normas formales previamente expuestas.

9.- Novedades con respecto a la anterior regulación

Para concluir este análisis, conviene realizar un breve resumen de las novedades introducidas con la nueva regulación, a saber:

- Hasta la reciente entrada en vigor de la Ley 14/2022, del 8 de julio, el IGFEI gravaba la venta o entrega de los gases al

Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

consumidor final, retrasando el momento de realización del **hecho imponible** hasta el último momento. Con la nueva redacción de este tributo, en vez de gravar la puesta a consumo, se gravan operaciones previas tales como la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los GFEI.



Esta modificación no afecta al objeto de gravamen toda vez que se mantiene la sujeción de los gases previamente gravado, en concreto: los hidrofluorocaburos, perfluorocarburos, hexafluoruro de azufre, y las mezclas derivadas que contengan estos compuestos.

- La modificación afecta fundamentalmente a la figura del **contribuyente** y obligado al pago de este.

Así, conforme a esta nueva redacción, pasan a ser contribuyentes todos aquellos que lleven a cabo actividades de fabricación, importación y/o adquisición

intracomunitaria de los productos objeto del impuesto, así como aquellos que posean, transporten, utilicen o comercialicen los gases de forma irregular.

- Se crea además un nuevo supuesto de contribuyente, en concreto el **almacenista de gases fluorados** que se define como toda persona física o jurídica o entidad a la que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, autorizada por la Oficina Gestora, en los términos que reglamentariamente se establezcan, a adquirir los gases objeto del impuesto.

Esta figura permite que en aquellos supuestos en los que se produzca el hecho imponible, el sujeto pasivo pueda aplicar un **régimen de diferimiento** retrasando el devengo del impuesto hasta el momento en que los gases sujetos al impuestos abandonen las instalaciones de almacenamiento titularidad del almacenista de gases fluorados, siempre y cuando el abandono no sea con destino a otro almacenista de gases fluorados ya que en ese caso, el traslado de los gases se realizaría en régimen suspensivo.

En estos casos, el impuesto se devengaría en el momento del abandono de las instalaciones de almacenamiento siendo sujeto pasivo del impuesto el almacenista de gases fluorados.

- Finalmente, se han modificado los supuestos de **no sujeción y exención**

NOVEDADES FISCALES- FISCALIDAD MEDIO AMBIENTAL



Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

ya que, por ejemplo, se ha eliminado la exención prevista para los revendedores y para los gases destinados a la primera recarga de equipos y aparatos nuevos.

Esperamos que estos comentarios resulten de utilidad. Para más información, consulte con el Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales de **bln palao abogados, S.L.P.**