



Cuatrecasas ESG

El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

Publicada en el BOE la Ley por la que se modifican elementos esenciales de este Impuesto.

Legal flash

Julio de 2022



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 en la contratación pública, **modifica la regulación del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero**, con efectos desde el próximo **1 de septiembre de 2022**.

El impuesto gravará la **fabricación**, la **importación**, la **adquisición intracomunitaria** y la **tenencia irregular de los gases fluorados** que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Con la nueva regulación este impuesto pasa a gravar la tenencia y utilización de estos gases en territorio español y deja de ser un impuesto que recae sobre el consumo de los mismos.



Nueva regulación del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

Con fecha 9 de julio de 2022 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado, [*la Ley 14/2022 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 en la contratación pública*](#) (“Ley 14/2022”), mediante la que se modifica la regulación del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (“IGFEI”) y, en concreto, el artículo 5 de la Ley 16/2013, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (“Ley 16/2013”).

Esta modificación, que inicialmente estaba prevista en un Anteproyecto de Ley (Anteproyecto cuya tramitación quedó paralizada), se ha aprobado finalmente mediante la introducción de una enmienda en la Proposición de Ley de modificación de la Ley 19/2013, con el fin de que **entre en vigor en pocas semanas; en concreto, el 1 de septiembre de 2022**. En consecuencia, aquellas operaciones que se devenguen, de acuerdo con la nueva regulación, a partir del 1 de septiembre les resultará de aplicación la misma y, por otra parte, las operaciones que se devenguen, de acuerdo con la regulación previa, hasta el 31 de agosto se regirán por lo dispuesto en esta última.

Así, con la modificación del artículo 5 de la Ley 16/2013, se introducen modificaciones relevantes en la regulación del IGFEI que conllevan que pase a gravarse la utilización de los gases fluorados de efecto invernadero en el territorio español más que el consumo de dichos gases.

Hecho imponible

La nueva regulación del IGFEI dispone que el hecho imponible es **la fabricación, la importación y la adquisición intracomunitaria de gases fluorados** que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, tanto si los gases se presentan contenidos en envases o como incorporados en productos, equipos o aparatos. El ámbito objetivo del IGFEI no ha variado con carácter general respecto a regulación previa (hidrofluorocaburos, perfluorocarburos, hexafluoruro de azufre, y mezclas que contengan dichas sustancias).

Además de la fabricación, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias se sujeta a tributación también **la tenencia irregular en el territorio de aplicación del impuesto (“TAI”)** de los citados gases, produciéndose dicho hecho imponible en el momento en el que se constate dicha tenencia irregular.



Devengo del Impuesto

La Ley 14/2022 adecúa el devengo del IGFEI a la nueva configuración del hecho imponible.

Así, en los supuestos de **fabricación**, el devengo del IGFEI se producirá en el momento en que se realice la **primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente**, en el TAI, de los productos sujetos por el fabricante, excepto si se realizan **pagos anticipados** anteriores a la primera entrega, en cuyo caso el impuesto se devengará (total o parcialmente) en el momento del cobro por los importes percibidos. En el caso de **autoconsumo por el fabricante**, el devengo se producirá en el momento de utilización de los gases fabricados por él.

En los supuestos de **importación**, el devengo del IGFEI se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el **devengo de los derechos de importación** (con independencia que dichas importaciones estén sujetas o no).

En el caso de **adquisiciones intracomunitarias**, el devengo del IGFEI se producirá **el día 15 del mes siguiente al mes que se inicie el transporte de los gases** sujetos al impuesto con destino al adquirente, salvo que con anterioridad a dicha fecha se **expida la factura**, en cuyo caso el devengo se fija en la fecha de expedición.

Supuestos de no sujeción y exenciones

Como novedad, cabe comentar que, a partir de 1 de septiembre de 2022 **se eliminan varias exenciones**. Entre las mismas, destaca:

- (i) la **eliminación de la exención aplicable a la primera entrega o venta de los gases fluorados efectuada a los revendedores** para su reventa, suprimiéndose por tanto la figura del revendedor y
- (ii) la **eliminación de la exención aplicable a la primera venta o entrega de gases a empresarios destinados a la primera recarga en equipos o aparatos nuevos** (así como la exención de entrega de gases para recargas de equipos, aparatos o instalaciones de los que previamente se han extraído otros gases entregados a gestores de residuos).

La Ley 14/2022 regula **varios supuestos de no sujeción y varias exenciones** que, en la práctica, implicarán la no tributación. En concreto, prevé, entre otros, la no tributación en los siguientes supuestos:

- la fabricación de gases fluorados que vayan a ser enviados fuera del TAI,
- la adquisición intracomunitaria de gases que, con anterioridad a la conclusión del plazo para presentar la autoliquidación del impuesto, se destinen fuera del TAI,
- la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de gases fluorados que se destinen a ser utilizados como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición,



- la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de gases fluorados que se destinen a ser usados en equipos militares,
- la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de gases fluorados destinados a ser incorporados en los buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la privada de recreo,
- la importación o adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto contenidos en los productos que formen parte del equipaje personal de los viajeros procedentes de un territorio tercero, siempre que no constituyan una expedición comercial.

Contribuyentes

Son contribuyentes **quienes realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria** de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Asimismo, como novedad, se crea la nueva figura del **almacenista de gases fluorados** que también se configura como contribuyente del Impuesto. En relación con ello, la Ley 14/2022 establece una regla especial de devengo aplicable en los supuestos en los que tras la fabricación de los gases estos son objeto de entrega o puesta a disposición a un almacenista de gases fluorados, o bien, cuando el fabricante, importador o el adquirente intracomunitario tiene la condición de almacenista. En dichos supuestos, para evitar el coste financiero que podría suponer almacenar gases que son objeto del impuesto hasta que se produzca la venta o entrega de los mismos, el devengo del Impuesto se fija en el momento en el que el almacenista realice la entrega o puesta a disposición a quien no ostente tal condición de almacenista o bien, cuando utilice dichos gases, estableciéndose que en tales supuestos el contribuyente es el almacenista de los gases fluorados.

Base imponible y tipo

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

A la citada base imponible le resultará de aplicación el **tipo impositivo**, que debe calcularse según lo dispuesto en la nueva regulación, **aplicando como norma general un coeficiente de 0,015 al potencial calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas**, con el límite máximo de 100 euros por kilogramo.

En los supuestos de gases que se contengan en productos, equipos o aparatos y respecto a los que no se disponga de su peso o de su potencial calentamiento atmosférico, la nueva regulación establece una serie de presunciones, que admiten prueba en contrario, para determinar la base imponible y el tipo impositivo en función del equipo o producto en cuestión.



Deducciones y devoluciones

Se modifica el sistema de deducciones y devoluciones del Impuesto, estableciéndose que, en su caso, los contribuyentes **podrán deducir de las cuotas devengadas el impuesto pagado correspondiente a los gases que hayan sido enviados fuera del TAI**. Si, en un determinado periodo de liquidación la cuantía de las deducciones, supera las cuotas devengadas, el **exceso podrá ser compensado en autoliquidaciones posteriores siempre que no hayan transcurrido cuatro años**. Además, reglamentariamente se establecerá los requisitos para poder solicitar la **devolución de dicho exceso en el último periodo de liquidación del año**.

Se establecen, además, **otros supuestos en que es posible solicitar la devolución del impuesto**.

Normas de gestión

La nueva regulación del IGFEI incorpora relevantes novedades en materia de gestión del Impuesto. Entre otras novedades, la Ley 14/2022 establece la obligación a los fabricantes, a determinados importadores, a los adquirentes intracomunitarios y a los almacenistas de llevar una **contabilidad por medios electrónicos** de los gases objeto del impuesto, y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención. Reglamentariamente se establecerán los requisitos de llevanza de esta contabilidad.

Asimismo, como novedad, los contribuyentes (incluidos los almacenistas) deberán **inscribirse**, en los términos que se establezcan reglamentariamente, con anterioridad al inicio de su actividad, en el **Registro territorial del Impuesto sobre Gases Fluorados**. Además, aquellos **contribuyentes no establecidos** en territorio español deberán nombrar una persona física o jurídica para que les **represente** ante la Administración tributaria y ambos deberán inscribirse en el registro indicado.

En cuanto la liquidación del IGFEI, los contribuyentes estarán obligados a **autoliquidar trimestralmente en lugar de cuatrimestralmente**, salvo en el caso de las importaciones que se liquidan de acuerdo con la normativa aduanera. Al entrar en vigor la nueva regulación el 1 de septiembre, la primera autoliquidación con la nueva normativa que deberá presentarse corresponderá, en principio, exclusivamente a las operaciones devengadas en septiembre, salvo que reglamentariamente se establezca alguna precisión distinta al respecto.

Por último, conviene mencionar que la regulación aprobada establece además un régimen de **infracciones y sanciones** específicas para este impuesto.

Normas de régimen transitorio

En aras a coordinar el régimen anterior del IGFEI y el aprobado a partir del 1 de septiembre de 2022, la Ley 14/2022 establece, entre otras: (i) la obligación de los fabricantes, de los que tuvieran la condición de revendedores según la normativa anterior y de los empresarios que destinen gases a primera incorporación en equipos o aparatos nuevos que puedan



beneficiarse de la exención previa, de **comunicar a la Agencia Tributaria, durante el mes de septiembre de 2022**, la cantidad de gases fluorados existentes en sus instalaciones a la fecha de 1 de septiembre de 2022, (ii) la obligación para los revendedores —**según regulación anterior— que no tengan la condición de almacenistas** de gases fluorados de presentar una **autoliquidación extraordinaria**, en el periodo comprendido entre el 1 de septiembre y el 30 de noviembre de 2022, por las existencias de gases habidas en sus instalaciones a 1 de septiembre de 2022 y efectuar el pago simultáneo de la deuda resultante.

Por último, y en los términos que reglamentariamente se establezcan:

- hasta el **31 de diciembre del 2023**, estará exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de **hexafluoruro de azufre** destinado a la **fabricación de productos eléctricos**, y
- hasta el **31 de diciembre de 2026** también estará exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser utilizados en **inaladores dosificadores para el suministro de ingredientes farmacéuticos**.

Conclusiones

Como hemos comentado, la Ley 14/2022 introduce modificaciones sustanciales en el régimen jurídico y configuración del Impuesto de Gases Fluorados de Efecto Invernadero, pasando a ser un impuesto que grava la utilización en lugar del consumo; así ya no se gravará, a partir del 1 de septiembre de 2022, la venta o entrega al consumidor final sino la fabricación, importación y adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de gases fluorados, en los términos comentados.

Aquellos operadores que fabriquen, importen y/o realicen adquisiciones intracomunitarias de los gases fluorados objeto de este impuesto deberán cumplir con las obligaciones que se derivan de la nueva regulación (inscripción en el Registro y llevanza de la contabilidad por medios electrónicos). Deberán analizar además la conveniencia, en función de sus prácticas comerciales, de solicitar su condición de “almacenista de gases fluorados”, a la oficina gestora de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, en los términos que se establecerán reglamentariamente.

Resulta relevante cumplir por parte de fabricantes, anteriores revendedores y empresarios que destinen los gases a primera incorporación de equipos y aparatos nuevos (afectados por exención previa) con la obligación de informar de los gases fluorados existentes en sus instalaciones a 1 de septiembre de 2022. En caso contrario, podrán verse afectados en un futuro por la tenencia irregular de dichos gases.



Por último, cabe mencionar que actualmente se encuentra en trámite de información pública el desarrollo reglamentario del Impuesto, al que se remite la nueva Ley 14/2022.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del *Área de Conocimiento e Innovación* o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2022 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

