

RECORDATORIO La reforma del impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto invernadero

NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

El IGFEI es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de gases fluorados de efecto invernadero. Según la norma, entran en este ámbito:

☐ Los hidrofluorocarburos (HFC), los perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF6) que figuran en el anexo I del Reglamento (UE) n.º 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.º 842/2006.

☐ Las mezclas que contengan cualquiera de esas sustancias.

PRINCIPALES ELEMENTOS DEL IMPUESTO

Hecho imponible

El hecho imponible es la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero. Se entenderá realizado el hecho imponible tanto si dichos gases se presentan contenidos en envases como si están incorporados en productos, equipos o aparatos.

Supuesto de no sujeción

No está sujeta al impuesto:

☐ 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.

☐ 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.

☐ 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 no sujeción queda condicionada a que, previo requerimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), se acredite por cualquier medio de prueba admisible en derecho que el destino de los gases fluorados adquiridos es el que efectivamente genera el derecho a su aplicación.

Exenciones Se prevén los siguientes supuestos de exención:

- ✓ La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases 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.

RECORDATORIO La reforma del impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto invernadero

- ✓ La importación o adquisición intracomunitaria de los gases que se destinen a ser comercializados para su destrucción.
- ✓ La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases que se destinen a ser usados en equipos militares.
- ✓ La adquisición intracomunitaria de los gases que, antes de la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente al 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 importación o adquisición intracomunitaria de gases 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.
- ✓ La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases que se destinen a ser incorporados en los buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la privada de recreo.

Los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los gases objeto del impuesto a favor de los adquirentes deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de dichos productos. La declaración se deberá conservar durante los plazos de prescripción.

Base imponible

La base imponible estará constituida por el peso de los gases, expresada en kilogramos. No obstante, se establecen diversas presunciones para la determinación de la base imponible para el caso de productos, equipos o aparatos que contengan gases, cuando no se disponga de los datos necesarios para su determinación.

Tipo impositivo y cuota íntegra

El tipo impositivo se determinará aplicando el coeficiente 0,015 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas en el momento de realización del hecho imponible, con el límite máximo de 100 euros por kilogramo. En el caso de productos, equipos o aparatos que contengan gases objeto del impuesto respecto a los que se desconozca su potencial de calentamiento atmosférico, se presumirá que el tipo impositivo es de 100 euros por kilogramo. La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

RECORDATORIO La reforma del impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto invernadero

Deducciones

Se podrán minorar las cuotas devengadas en cada período de liquidación en el importe del impuesto pagado respecto 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. Si las deducciones superan las cuotas devengadas, el exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones de los cuatro ejercicios posteriores. Además, se podrá solicitar la devolución del saldo a favor del contribuyente que exista a 31 de diciembre de cada año (en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año).

Devoluciones

Tendrán derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado:

- 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.
- Los adquirentes de los gases que, no teniendo la condición de contribuyentes, acrediten su envío fuera del territorio de aplicación del impuesto.
- Los adquirentes de los gases que, no teniendo la condición de contribuyentes, 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 las circunstancias que dan lugar a su solicitud, así como el pago del impuesto, sean probados ante la AEAT por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho. La solicitud de devolución (modelo A23), acompañada de los justificantes que acrediten las referidas circunstancias y el pago 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 mencionadas circunstancias.

¿CÓMO OPERA EL IMPUESTO PARA CADA HECHO IMPONIBLE?

Fabricación Sujeto pasivo: las personas físicas o jurídicas y entidades que realicen la fabricación de los gases objeto del impuesto.

Devengo: cuando el fabricante realice la primera entrega o puesta a disposición de los gases a favor del adquirente, en el territorio de aplicación del impuesto o, en su caso, cuando el fabricante utilice los gases fabricados por él. El devengo se anticipa con los pagos anticipados, en proporción a los importes efectivamente percibidos.

RECORDATORIO La reforma del impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto invernadero

Autoliquidación: se deberá autoliquidar e ingresar el impuesto entre los días 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación (modelo 587) que coincidirá con el trimestre natural.

Obligaciones registrales: los contribuyentes que realicen la fabricación de los gases se deberán inscribir en el Registro de la oficina gestora donde radique su establecimiento con anterioridad al inicio de la actividad. Una vez efectuada la inscripción, la oficina gestora entregará al interesado la tarjeta identificativa en la que constará el Código de Actividad de los Gases Fluorados (CAF). Se deberán obtener tantos CAF como actividades y establecimientos se desarrolle la actividad.

Obligaciones contables: los fabricantes deberán llevar una contabilidad de los productos objeto del impuesto y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención. El cumplimiento de esta obligación se realizará a través de la sede electrónica de la AEAT, con el suministro electrónico de los asientos contables entre los días 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación. Excepcionalmente, el suministro de la contabilidad correspondiente al mes de septiembre de 2022 se efectuará en el plazo previsto para la presentación de la contabilidad correspondiente al último trimestre de 2022.

Obligaciones de facturación: quienes realicen ventas o entregas de gases fluorados o de productos, equipos o aparatos que los contengan, deberán consignar en un certificado o en la factura que emitan con ocasión de dichas ventas o entregas:

1. la clase de gas fluorado,
2. la cantidad de gas expresada en kilogramos y
3. el importe del impuesto satisfecho. Comunicación y autoliquidación de existencias a 1 de septiembre de 2022: los fabricantes de gases fluorados y quienes tengan la condición de revendedores conforme a la anterior redacción del impuesto deberán:

*Comunicar a la AEAT, durante el mes de septiembre de 2022, la cantidad de gases fluorados existentes en sus instalaciones a 1 de septiembre de 2022 e incluir dicha cantidad en su contabilidad de existencias.

*demás, los revendedores que no tengan la condición de almacenistas deberán presentar, entre el 1 de septiembre y el 30 de noviembre de 2022, una autoliquidación con las cuotas correspondientes a las existencias de gases a 1 de septiembre de 2022.

Adquisición intracomunitaria

Sujeto pasivo: las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que realicen la adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto.

RECORDATORIO La reforma del impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto invernadero

Devengo: el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los gases con destino al adquirente salvo que, con anterioridad a dicha fecha, se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la factura.

Autoliquidación: los contribuyentes, salvo en los períodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar, estarán obligados a autoliquidar e ingresar el impuesto entre los días 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación (modelo 587).

Este coincidirá con el trimestre natural.

Obligaciones registrales: los contribuyentes que realicen la adquisición intracomunitaria de los gases se deberán inscribir como adquirentes intracomunitarios en el Registro de la oficina gestora donde radique su domicilio fiscal. No obstante, en el caso de tener la condición de almacenistas, solicitarán su inscripción en tal condición. Una vez efectuada la inscripción, la oficina gestora entregará al interesado la tarjeta identificativa en la que constará el CAF. Se deberán obtener tantos CAF como actividades se realicen.

Obligaciones contables: los adquirentes intracomunitarios quedan exceptuados de la obligación de llevar una contabilidad de los productos objeto del impuesto en aquellos períodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar. En los restantes periodos:

*Deberán llevar una contabilidad de los productos objeto del impuesto y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención.

*El cumplimiento de esta obligación se realizará a través de la sede electrónica de la AEAT, con el suministro electrónico de los asientos contables entre los días 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación. Excepcionalmente, el suministro de la contabilidad correspondiente al mes de septiembre de 2022 se efectuará en el plazo previsto para la presentación de la contabilidad correspondiente al último trimestre de 2022.

Obligaciones de facturación: quienes realicen ventas o entregas de gases fluorados o de productos, equipos o aparatos que los contengan, deberán consignar en un certificado o en la factura que emitan con ocasión de dichas ventas o entregas: (i) la clase de gas fluorado, (ii) la cantidad de gas expresada en kilogramos y (iii) el importe del impuesto satisfecho.

Importación

Sujeto pasivo: las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que realicen la importación de los gases objeto del impuesto.

Devengo: cuando tenga lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a estos derechos.

RECORDATORIO La reforma del impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto invernadero

Liquidación: el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera, según lo dispuesto en la normativa aduanera.

Obligaciones registrales: quedan exceptuados de la obligación de inscripción los importadores que no sean operadores económicos conforme al Reglamento (UE) nº 952/2013 por el que se establece el Código aduanero de la Unión. Los restantes contribuyentes que realicen la importación de los gases se deberán inscribir en el Registro de la oficina gestora donde radique su domicilio fiscal. No obstante, en el caso de tener la condición de almacenistas, solicitarán su inscripción en tal condición. Una vez efectuada la inscripción, la oficina gestora entregará al interesado la tarjeta identificativa en la que constará el CAF. Se deberán obtener tantos CAF como actividades se realicen.

Obligaciones contables: los importadores quedan exceptuados de la obligación de llevar una contabilidad de los productos objeto del impuesto.

Obligaciones de facturación: quienes realicen ventas o entregas de gases fluorados o de productos, equipos o aparatos que los contengan, deberán consignar en un certificado o en la factura que emitan con ocasión de dichas ventas o entregas: (i) la clase de gas fluorado, (ii) la cantidad de gas expresada en kilogramos y (iii) el importe del impuesto satisfecho.

Almacenistas de gases fluorados

La ley crea la novedosa figura del almacenista, ideada para evitar el posible coste financiero al que debieran hacer frente quienes almacenan gases, por el tiempo que transcurra desde que se efectúa el ingreso del importe del impuesto hasta que se recupera vía precio a través de las ventas de los gases. Para paliar ese coste, se prevé la posibilidad de diferir el devengo del impuesto hasta el momento en que el almacenista realice la entrega o puesta a disposición de los gases a quien no tenga tal condición o cuando se realice la utilización de los gases. En estos casos, la condición de contribuyente recaerá sobre el almacenista.

La ley crea la novedosa figura del almacenista, ideada para evitar el posible coste financiero al que debieran hacer frente quienes almacenan gases, por el tiempo que transcurra desde que se efectúa el ingreso del importe del impuesto hasta que se recupera vía precio a través de las ventas de los gases. Para paliar ese coste, se prevé la posibilidad de diferir el devengo del impuesto hasta el momento en que el almacenista realice la entrega o puesta a disposición de los gases a quien no tenga tal condición o cuando se realice la utilización de los gases. En estos casos, la condición de contribuyente recaerá sobre el almacenista.

Requisitos: La aplicación de este régimen de diferimiento exige:

- *El otorgamiento de la previa autorización como almacenista por la oficina gestora correspondiente a su domicilio fiscal.
- *La acreditación por el almacenista de su condición de tal ante el vendedor de los gases o ante la aduana de importación mediante la aportación de la correspondiente autorización de la oficina gestora.

RECORDATORIO La reforma del impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto invernadero

Obligaciones registrales: el almacenista, una vez autorizado, deberá solicitar su inscripción en el Registro de la oficina gestora donde radique cada uno de sus establecimientos. Una vez efectuada la inscripción, la oficina gestora entregará al interesado la tarjeta identificativa en la que constará el CAF.

A solicitud del interesado, la AEAT podrá inscribir como almacenista a los contribuyentes inscritos a 31 de agosto de 2022 con los caracteres identificativos "GF: fabricantes, importadores y adquirentes intracomunitarios" y "GV: otros revendedores".

Obligaciones contables: los almacenistas deberán llevar una contabilidad de los productos objeto del impuesto y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención. El cumplimiento de esta obligación se realizará a través de la sede electrónica de la AEAT, con el suministro electrónico de los asientos contables entre los días 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación. Excepcionalmente, el suministro de la contabilidad correspondiente al mes de septiembre de 2022 se efectuará en el plazo previsto para la presentación de la contabilidad correspondiente al último trimestre de 2022.

Tenencia irregular

Hecho imponible: la posesión, comercialización, transporte o utilización de gases cuando quien los posea, comercialice, transporte o utilice no acredite haber realizado su fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o su adquisición en el ámbito territorial de aplicación del impuesto o que dichos gases se encuentran bajo vigilancia aduanera de conformidad con el Reglamento (UE) nº 952/2013.

Sujeto pasivo: quien posea, comercialice, transporte o utilice los gases.

Devengo: cuando se constate dicha tenencia irregular, salvo prueba en contrario.

Contribuyentes no establecidos

Los contribuyentes no establecidos en territorio español estarán obligados a nombrar a una persona física o jurídica para que les represente ante la administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto. El nombramiento, debidamente acreditado, se efectuará con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya el hecho imponible de este impuesto.

Los representantes deberán solicitar su inscripción en el Registro Territorial del IGFEI de la oficina gestora donde radique su domicilio fiscal o, en su caso, su establecimiento.

RÉGIMEN TRANSITORIO

Hasta el 31 de diciembre de 2023 estará exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de hexafluoruro de azufre destinado a la fabricación de productos eléctricos. Deberán estar etiquetados con la indicación de que el contenido del recipiente está exclusivamente destinado a ese fin conforme a lo establecido en el artículo 12 del Reglamento (UE) n.º 517/2014.