



**Alberto García Valera**  
Socio responsable de Política Tributaria EY

**Hugo González Collazo**  
Director en el área de Aduanas e II.EE. EY

**Pedro Gonzalez-Gaggero**  
Socio responsable de Impuestos Especiales,  
fiscalidad energética y medioambiental EY

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, introduce importantes modificaciones en la Ley 16/2013, de 29 de octubre que regula el Impuesto sobre Gases Fluorados (en adelante, IGFEI).

Como exponemos a continuación, los cambios son **estructurales** por lo que, más que de una modificación, estamos ante la introducción de un nuevo impuesto especial que podría ensanchar el colectivo de operadores afectados por el mismo.

A continuación, realizamos una exposición de los elementos estructurales de este nuevo impuesto y resumimos el contenido más relevante de su normativa de desarrollo (el Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y la Orden HFP/826/2022, de 30 de agosto, que aprueba los modelos de autoliquidación y devolución).

## Introducción

---

Recientemente, se ha publicado en el BOE 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.

Dicha Ley contiene en su disposición final primera una modificación de la Ley que regula el Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (Ley 16/2013, de 29 de octubre). Las modificaciones introducidas son de gran calado pues afectan a elementos estructurales del impuesto. Entre otros, el hecho imponible, la definición de contribuyente y el devengo.

Adicionalmente, como consecuencia de lo anterior, se realiza una profunda modificación de las reglas que regían hasta ahora la gestión del impuesto, mediante la aprobación de las siguientes nuevas normas de desarrollo:

- ▶ **El Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto**, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.
- ▶ **La Orden HFP/826/2022, de 30 de agosto**, por la que se aprueba el modelo 587 "Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación" y el modelo A23 "Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución.

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley, las modificaciones introducidas persiguen un doble objetivo:

- ▶ Por una parte, **el aumento del control** sobre los gases sometidos a imposición, en coherencia con lo establecido en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España remitido a la Comisión Europea.
- ▶ Por otra parte, **simplificar -en la medida de lo posible- el cumplimiento de las obligaciones formales** y, por ende, la gestión del impuesto, tanto por los obligados tributarios como por la Administración Tributaria.

A pesar de este pretendido objetivo de simplificación de las obligaciones formales, los cambios que venimos a describir a continuación suponen, además de una modificación estructural de las normas existentes, una más que probable ampliación del colectivo de operadores afectados por el impuesto.

## Hecho imponible

---

El hecho imponible del IGFEI deja de configurarse como la venta o entrega de los gases al consumidor final, pasando a gravar directamente la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o la tenencia irregular de los gases fluorados que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Aunque sigue siendo un impuesto indirecto, el IGFEI pierde las características propias de un tributo esencialmente medioambiental que hasta el momento perseguía, a través de una amplia gama de exenciones y supuestos de no sujeción, gravar únicamente las emisiones de gases a la atmósfera. Como veremos, el "nuevo" IGFEI presenta ahora unas características próximas a las de un impuesto especial de fabricación sobre productos concretos (los gases fluorados) y de cuya tributación sólo

se exime en supuestos tasados, principalmente derivados del envío de los productos fuera del ámbito de aplicación territorial.

## Contribuyentes

---

De acuerdo con la nueva redacción de la Ley y en coherencia con las características del hecho imponible anteriormente descrito, son contribuyentes del impuesto quienes realicen la **fabricación, importación o adquisición intracomunitaria** de los productos incluidos en el ámbito objetivo.

También serán contribuyentes del impuesto aquellos operadores registrados **como almacenistas** (figura que explicaremos más adelante) y que realicen las entregas mencionadas en el artículo 5. Nueve.4.

Asimismo, se establece una mención específica a los casos de tenencia irregular en los que será contribuyente **quien posea, comercialice, transporte o utilice los gases** incluidos en el ámbito objetivo. Regla que se utiliza habitualmente en los impuestos especiales, a modo de cláusula de cierre.

## Devengo

---

En materia de devengo, apreciamos una clara conexión con otro impuesto especial de reciente aprobación, como es el impuesto de envases de plástico de un solo uso. Del mismo modo que en dicho tributo, la obligación tributaria asociada al IGFEI en los supuestos de fabricación, nace en el momento en que **se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente**.

Por otra parte, cuando se realicen importaciones de gases fluorados, el devengo del impuesto se produce en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a derechos arancelarios.

En los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, el devengo del impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los gases objeto del impuesto 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 misma.

Asimismo, para los casos en los que se produzcan diferencias en menos de existencias de gases fluorados, se introduce una nueva regla por la cual el devengo se produce **en el momento del descubrimiento de la diferencia**, salvo prueba en contrario. Recordemos que, con la anterior redacción, las irregularidades (como es el caso de las diferencias de existencias en menos) debían tributar, con carácter general, en el momento de la fabricación, importación o adquisición de los productos sobre los que se hubieran detectado las diferencias de existencias.

## La nueva figura del almacenista

---

Por su importancia en la estructura del nuevo IGFEI, hemos reservado una sección para describir la figura del almacenista que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Cinco.1.b), se define como la persona física o jurídica o entidad, autorizada por la oficina gestora, en los términos reglamentariamente establecidos, a adquirir los gases objeto del impuesto con aplicación del régimen previsto en el número 4 del apartado nueve.

Es decir, cuando el adquirente de los gases tenga la condición de almacenista, el impuesto se diferirá hasta el momento en el que éste entregue los productos sujetos a un adquirente que no ostente tal condición.

Con la creación de esta figura y de la correspondiente regla de devengo asociada (cuyo efecto es muy similar a la del régimen suspensivo de II.EE.), **se pretende evitar el posible coste financiero** al que debieran hacer frente quienes almacenan en determinadas cantidades gases objeto del impuesto, debido al tiempo que pudiera transcurrir desde el momento en que efectúan el ingreso del importe del impuesto hasta que lo recuperan vía precio a través de las ventas de los productos.

Es importante tener en cuenta que los operadores que deseen beneficiarse de este devengo diferido ostentarán, como contrapartida, y tal como también ocurre para los depósitos fiscales en otros impuestos especiales, la condición de contribuyentes (Artículo 5. Diez. 2.) con las consiguientes obligaciones materiales y formales asociadas. Asimismo, deberán someterse al procedimiento de inscripción como almacenistas en la oficina gestora correspondiente.

## Supuestos de no sujeción

---

La gama de supuestos de no sujeción y de exención se modifica de forma sustancial de modo que, con la nueva redacción, no sólo se someterán a tributación aquellas situaciones en las que pueda entenderse que se ha producido una liberación a la atmósfera del gas. Entre otras, se suprime la exención relativa a la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos.

Sin perjuicio de lo anterior, se introducen los siguientes supuestos de no sujeción:

- ▶ La fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia **irregular** en el territorio de aplicación del impuesto de los gases objeto del impuesto con un PCA igual o inferior a 150.
- ▶ La fabricación de aquellos gases objeto del impuesto 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 fluorados de efecto invernadero a los que se haya aplicado el régimen previsto en el número 4 del apartado nueve (es decir, la entrega por parte del almacenista).

La norma matiza que la efectividad de los supuestos de no sujeción segundo y tercero anteriormente citados, queda condicionada a que se acredite la realidad de la

salida efectiva de los gases objeto del impuesto del territorio de aplicación del impuesto.

Por otra parte, se establecen las siguientes exenciones:

- ▶ La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto 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 importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser comercializados para su **destrucción**.
- ▶ La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser usados en **equipos militares**.
- ▶ La adquisición intracomunitaria de los gases objeto 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 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.
- ▶ La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto destinados a ser incorporados en los buques o aeronaves que realicen **navegación marítima o aérea internacional**, excluida la privada de recreo.

## Deducciones y devoluciones

---

El mecanismo de deducción que, recordemos, en la anterior redacción estaba previsto para supuestos de entrega a gestores de residuos, se emplea ahora **como mecanismo de resarcimiento** para que los contribuyentes que envíen los gases fuera del ámbito territorial después de haber pagado el impuesto puedan recuperar las cuotas ingresadas. El envío fuera del territorio de aplicación del impuesto podrá ser realizado por el propio contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta.

Adicionalmente, cuando la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas en un periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hayan transcurrido cuatro años contados a partir de la finalización del periodo de liquidación en el que se produjo dicho exceso.

Por último, se prevé un mecanismo de devolución para aquellos operadores que, si bien han soportado el Impuesto, no ostenten la condición de contribuyentes. Por ejemplo, los adquirentes que acrediten el envío de los productos fuera del territorio de aplicación

Asimismo, también deben emplear este procedimiento los importadores que, si bien tienen la condición de contribuyentes, no están obligados a la presentación del modelo de autoliquidación.

Por último, también pueden solicitar la devolución los contribuyentes cuyas cuantías de deducción superen el importe de las cuotas devengadas en el último período de liquidación del año natural.

## Base imponible y tipo impositivo

---

La base imponible está constituida por el **peso** de los gases objeto del impuesto, expresada en kilogramos. No obstante, en el caso de productos, equipos o aparatos que contengan gases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, y no se disponga de los datos necesarios para la determinación de la base imponible conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, se establece una **tabla de presunciones** que asignan el peso del gas que contiene cada equipo en función de variables como la unidad de potencia.

El tipo impositivo está constituido por el resultado de aplicar el **coeficiente 0,015 al potencial de calentamiento atmosférico** que corresponda a cada gas objeto del impuesto en el momento de realización del hecho imponible de acuerdo con la normativa vigente en dicho momento, con el límite máximo de 100 euros por kilogramo. En el caso de productos, equipos o aparatos que contengan gases objeto del impuesto y se desconozca su potencial de calentamiento atmosférico, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el tipo impositivo a aplicar es de 100 euros por kilogramo.

## Normas generales de gestión

---

- ▶ Los contribuyentes deberán presentar el modelo de autoliquidación (587) entre los días 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación, que será trimestral. Quedan **exceptuados de esta obligación los importadores** que tendrán que liquidar el Impuesto en la forma prevista para la deuda aduanera.
- ▶ También quedan exceptuados quienes realicen la adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto **en aquellos periodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar**.
- ▶ Por otra parte, los importadores y los adquirentes que no ostenten la condición de contribuyentes, pueden solicitar la **devolución del importe del impuesto pagado mediante la presentación del modelo A23**, que tendrá que efectuarse entre los días 1 y 20 del mes siguiente a aquel en que finalice el trimestre en que se produzcan los hechos que motivan la solicitud de devolución.
- ▶ Asimismo, los contribuyentes que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto, así como los almacenistas de los mismos, **están obligados a inscribirse en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero**. Dicha inscripción, deberá efectuarse con anterioridad al inicio de la actividad y, si se trata de actividades ya iniciadas a la entrada en vigor, durante el mes siguiente a la entrada en vigor de la regulación del citado registro.
- ▶ Quienes fabriquen o quienes realicen adquisiciones intracomunitarias de gases objeto del impuesto, así como los almacenistas de gases fluorados, están obligados a la llevanza de **contabilidad** de los productos objeto del impuesto.



conforme al formato electrónico que figura en el anexo V de la Orden HFP/826/2022.

- ▶ Sin embargo, quienes realicen adquisiciones intracomunitarias de gases objeto del impuesto quedan exceptuados de llevar contabilidad en aquellos periodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar **por no haber realizado las citadas adquisiciones intracomunitarias. También quedan exonerados del cumplimiento de esta obligación, los importadores.**
- ▶ La presentación de la contabilidad por los fabricantes, los adquirentes intracomunitarios y los almacenistas deberá efectuarse **entre los días 1 y 20 del mes siguiente al periodo de liquidación al que se refiera, mediante su suministro electrónico en sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.**
- ▶ Por otra parte, los operadores que 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.º La clase de gas fluorado y la cantidad del mismo, expresada en kilogramos, que es objeto de venta o entrega. 2.º El importe del impuesto satisfecho por dichos gases.
- ▶ Por último, los contribuyentes no establecidos en territorio español están obligados a nombrar una persona física o jurídica para que les **represente** ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, y a efectuar dicho nombramiento, debidamente acreditado, con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya el hecho imponible de este impuesto.

## Nuestra interpretación

---

Hasta el momento, el IGFEI ha afectado a un número limitado de operadores que realizaban entregas de los gases sometidos a imposición. En la práctica, debido a la particular configuración del impuesto, la condición de contribuyente recaía, principalmente, en empresas del sector de refrigeración (productores, instaladores y comercializadores).

Sin embargo, la estructura del nuevo impuesto amplía el colectivo de empresas afectadas a través de una triple vía (ámbito objetivo, hecho imponible y supresión de exenciones):

- ▶ Por una parte (a través de una matización del hecho imponible), se extiende el ámbito objetivo del impuesto de modo que, además de los gases tradicionalmente sometidos a tributación, **ahora se incluyen los productos, equipos y aparatos que contengan los gases.** Este cambio tendrá un gran impacto puesto que la gama de productos que contienen gases fluorados de efecto invernadero es muy amplia.
- ▶ Por otra parte, se amplían los supuestos de hecho imponible de modo que ciertas cadenas de suministro que anteriormente no se gravaban (al menos en su fase inicial), con la nueva redacción serán sometidas a imposición. Por ejemplo, las adquisiciones o importaciones de gases por parte de operadores

que no entreguen el gas en sí mismo, sino que lo dediquen a la fabricación de productos, equipos y aparatos que contengan los mismos.

- ▶ Por último, como se ha comentado en el contenido de la alerta, identificamos la supresión de ciertas exenciones que tenían como finalidad evitar la tributación del gas cuando el mismo no era liberado a la atmósfera. Por ejemplo, la exención sobre el gas destinado a su incorporación en equipos o aparatos nuevos.

Con todo lo anterior y por referencia a los productos aludidos en la regla especial de determinación de la base imponible, podemos mencionar las nuevas industrias o sectores afectados. Es el caso, por ejemplo, de las empresas de automoción y transporte, usuarios de equipos refrigerantes (entre otros, la industria alimentaria), química, metalúrgica, electrónica cosmética y farmacéutica.

Se trata, por lo tanto, de un nuevo ámbito tributario al que deberán prestar especial atención, a fin de evaluar posibles impactos, todas aquellas empresas que operen con este tipo de gases fluorados de efecto invernadero.



¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



---

Para cualquier información adicional, contacte con:

**Ernst & Young Abogados, S.L.P.**

Alberto García Valera

[Alberto.Garcia.Valera@es.ey.com](mailto:Alberto.Garcia.Valera@es.ey.com)

Pedro Gonzalez-Gaggero

[Pedro.Gonzalez-Gaggero@es.ey.com](mailto:Pedro.Gonzalez-Gaggero@es.ey.com)

Hugo González

[Hugoantonio.gonzalezcollazo@es.ey.com](mailto:Hugoantonio.gonzalezcollazo@es.ey.com)

**Acerca de EY**

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en [ey.com](https://ey.com).

© 2022 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

[ey.com/es](https://ey.com/es)

Twitter: [@EY\\_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

Linkedin: [EY](https://www.linkedin.com/company/ey)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://www.google.com/+EYSpain)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey/)