

EL IMPUESTO SOBRE GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO: REFLEXIONES A LOS DOS AÑOS DE SU APROBACIÓN¹

Autor: *Manuel Lucas Durán*

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alcalá. Madrid

DOC. n.º 16/2015

(1) El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación: “La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común” financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad (DER2012-39342-C03-03), cuyo investigador principal es Juan CALVO VÉRGEZ, proyecto coordinado con otros dos: “La coordinación de los distintos niveles de imposición como herramienta para evitar la sobreimposición y elusión fiscal” (DER2012-39342-C03-01), cuyo investigador principal es Eugenio SIMÓN ACOSTA y “La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco” (DER2012-39342-C03-02) cuyo investigador principal es Isaac MERINO JARA. Se han utilizado las siguientes abreviaturas: AEAT: Agencia Estatal de la Administración Tributaria; art/s: artículo/s; AAVV: Autores Varios; CAF: Código de Actividad de los Gases Fluorados; CCAA: Comunidades Autónomas; CE: Constitución Española; *cit* citado; *cfr*: *confer* (*compárese*); *et al.*: *et alii* (y otros); GFEL: Gases Fluorados de Efecto Invernadero; IGFEL: Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero; IIEE: Impuestos Especiales; IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido; LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; LIIEE: Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, de Impuesto sobre el Valor Añadido; LJCA: Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas; núm: número; PCA: Potencia de Calentamiento Atmosférico (o potencial de Calentamiento Atmosférico); RIGFEL: Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero; ss: siguientes; S/STC: Sentencia/s del Tribunal Constitucional; STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; UE: Unión Europea; *v.gr*: *verbi gratia* (por ejemplo); *vid*: *vide* (véase).



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
 2. CUESTIONES PRELIMINARES
 - 2.1. Compatibilidad del tributo con el ordenamiento constitucional y supranacional
 - 2.2. Características esenciales y lógica de funcionamiento del tributo
 - 2.3. Definiciones normativas: la idea de *consumidor final*
 3. ELEMENTOS CONFIGURADORES: HECHO IMPONIBLE, SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN, ÁMBITO DE APLICACIÓN TERRITORIAL Y DEVENGO
 - 3.1. Hecho imponible
 - 3.2. Supuestos de no sujeción
 - 3.3. Devengo
 - 3.4. Ámbito de aplicación territorial
 4. EXENCIONES
 - 4.1. Exenciones totales
 - 4.2. Exenciones parciales
 - 4.3. Disposiciones generales aplicables a todas las exenciones y destino a usos distintos de los que generan el derecho a la exención
 5. SUJETOS PASIVOS
 6. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA
 7. REPERCUSIÓN, DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES
 - 7.1. Repercusión del impuesto
 - 7.2. Deduciones y devoluciones
 8. INFRACCIONES Y SANCIONES
 9. GESTIÓN DEL IMPUESTO
 - 9.1. Obligaciones de registro como operador del IGFEI
 - 9.2. Obligaciones de registro de existencias y de facturación
 - 9.2.1. Obligaciones de registro de existencias
 - 9.2.2. Obligaciones de facturación y documentación
 - 9.3. Obligación de autoliquidar y presentar declaración recapitulativa
 - 9.3.1. Autoliquidaciones
 - 9.3.2. Declaración recapitulativa
 10. CONSIDERACIONES FINALES
- BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero fue aprobado hace apenas dos años como tributo ambiental que permite allegar recursos a las arcas públicas al tiempo que protege el medio natural. Después de un periodo inicial desde el establecimiento del tributo, se estima oportuno examinar los distintos elementos configuradores del mismo y las cuestiones que se han planteado por el momento en relación con la aplicación de dicho impuesto, con referencias a la doctrina administrativa emanada al respecto. El objetivo de este artículo, pues, es estudiar las distintas disposiciones que regulan el tributo, analizando los supuestos más problemáticos y exponer –cuando se ha estimado adecuado– propuestas de modificación normativa que permitirían ajustar el impuesto a una mayor justicia tributaria y eficiencia en la gestión.

Palabras Clave: gases fluorados de efecto invernadero, impuesto, fiscalidad ambiental.

ABSTRACT

The fluorinated greenhouse gases tax was enacted in Spain two years ago as a green levy in order to protect the environment and to collect public revenues. After an initial period of existence, it is time to analyse the different elements of that tax and the application issues arisen at the moment, mainly considering the administrative doctrine ruled in relation to it. Furthermore the goal of this article is to propose some appropriate legislative changes in order to allow a more fair and efficient levy.

Key Words: fluorinated greenhouse gases, tax, environmental taxation.

1. INTRODUCCIÓN

El protocolo de Kioto se refiere a los gases fluorados como algunos los gases de efecto invernadero que causan el calentamiento antropogénico del planeta². Y si bien el CO₂ es el más común de los citados, en modo alguno se trata del más nocivo para el medio natural: los gases fluorados, aunque corresponden a un porcentaje relativamente bajo de las emisiones (en torno al 1,1%), tienen un potencial de calentamiento global que llega a superar en 22.200 veces el del dióxido de carbono³.

Ello llevó a la Unión Europea a legislar sobre este ámbito para, por un lado, regular el tráfico de tales gases y, por otro lado, controlar y limitar las emisiones atmosféricas producidas por los mismos, exhortando a los Estados miembros a fijar sanciones para las contravenciones a tal normativa a más tardar el 4 de julio de 2008 y, paralelamente, aprobar medios de protección adicionales⁴.

Así las cosas, y habida cuenta de las evidencias de un incremento en la comercialización de los gases fluorados⁵, la *Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras*, aprobó para periodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2014 –sin duda urgida por las penurias económicas de un país en plena crisis– un impuesto que grava los gases fluorados de efecto invernadero con un evidente fin ambiental. Y si bien el citado tributo no ha significado una recaudación significativa en relación con otras figuras de nuestro sistema impositivo, sí ha mostrado una suficiencia de ingresos que sin duda supera los costes de gestión⁶. Lógicamente, el tributo ha tenido los habituales desarrollos normativos que le son propios en territorio común y foral⁷.

² El anexo A de dicho protocolo recoge entre los gases de efecto invernadero los siguientes: dióxido de carbono (CO₂), metano (CH₄), óxido nitroso (N₂O), hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF₆).

³ Cfr. Anexo I del Reglamento (CE) núm. 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, así como anexo I del Reglamento (UE) núm. 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los gases fluorados de efecto invernadero, donde se refleja el potencial de calentamiento atmosférico de los distintos gases fluorados. Vid. igualmente ORGANIZACIÓN METEOROLÓGICA MUNDIAL / PROGRAMA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL MEDIO AMBIENTE, *Cambio climático 2007: Informe de síntesis. Contribución de los Grupos de trabajo I, II y III al Cuarto Informe de evaluación del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático* [Equipo de redacción principal: PACHAURI, R.K. y REISINGER, A. (Dir.).], IPCC - Intergovernmental Panel on Climate Change, Ginebra, Suiza, 2007 (https://www.ipcc.ch/pdf/assessment-report/ar4/syr/ar4_syr_sp.pdf, consultado el 29-7-2015) donde se recoge el porcentaje de emisión de los distintos gases de efecto invernadero. Por su parte, la exposición de motivos de la Ley 16/2013, de 29 de noviembre, que aprueba en su artículo 5 el impuesto analizado, indica: "Los hidrocarburos halogenados han venido siendo utilizados de manera habitual en numerosos sectores, como refrigerantes, disolventes, agentes espumantes o agentes extintores de incendios, por sus especiales propiedades. Sin embargo, entre las características de estas sustancias hay que destacar su negativa contribución al calentamiento de la atmósfera, con un potencial de calentamiento global mucho más elevado que el CO₂, lo que ha obligado a que gran parte de estas sustancias hayan sido reguladas por el Protocolo de Kioto sobre gases de efecto invernadero, donde se establecen objetivos obligatorios de emisión para los países desarrollados que lo hayan ratificado, como los Estados miembros de la Unión Europea".

⁴ Cfr. Reglamento (CE) núm. 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, posteriormente derogado por el Reglamento (UE) núm. 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) núm. 842/2006, donde se cita además la mayoría de las normas europeas aplicables sobre la materia. En el ámbito de los gases fluorados incorporados a vehículos, la regulación europea se realiza por la Directiva 2006/40/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a las emisiones procedentes de sistemas de aire acondicionado en vehículos de motor y por la que se modifica la Directiva 70/156/CEE del Consejo (enmendada por la Directiva 2007/37/CE de la Comisión, de 21 de junio de 2007), así como por el Reglamento (CE) núm. 706/2007 de la Comisión, de 21 de junio de 2007, por el que se establecen, con arreglo a la Directiva 2006/40/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, disposiciones administrativas para la homologación CE de tipo de vehículos y un ensayo armonizado para medir las fugas de determinados sistemas de aire acondicionado.

⁵ Cfr. SCHWARZ, W., et al., *Preparatory study for a review of Regulation (EC) núm. 842/2006 on certain fluorinated greenhouse gases*, september, 2011 (Final Report, Prepared for the European Commission in the context of Service Contract num. 070307/2009/548866/SER/C4), disponible en http://ec.europa.eu/clima/policies/f-gas/docs/2011_study_en.pdf, consultado el 27-7-2015.

⁶ Los informes de la Agencia Tributaria refieren una recaudación de 30.566.000 euros en el año 2014, frente a los 264.513.000 euros obtenidos por el Impuesto al Carbón o los 9.723.874.000 euros ingresados por el impuesto sobre hidrocarburos (cfr. AGENCIA TRIBUTARIA, *Informe mensual de recaudación tributaria, diciembre 2014*, pág. II-5, cuadro 1.4: Ingresos tributarios por conceptos–acumulado periodo: enero/diciembre 2014, http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_mensuales_recaudacion_tributaria/2014/IMR_14_12.pdf, consultado el 30-7-2015).

⁷ Así, un año después de haberse aprobado el impuesto objeto de estudio en este trabajo, Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introdujo algunas modificaciones en el mismo. El desarrollo normativo se ha realizado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, así como por

Es preciso indicar que el Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI) no se trata de una medida original de nuestro país, pues varios Estados europeos habían aprobado antes que España tributos sobre los gases fluorados como medida de política ambiental, como por ejemplo Dinamarca (desde 1988), Noruega (desde el 2003) o Eslovenia (desde 2013), y otros países como Francia, Austria o Suecia se han planteado instaurarlo⁸.

En cualquier caso, la idea de un tributo sobre gases fluorados se incardina adecuadamente en los postulados de la fiscalidad ambiental, imbuidos por el principio *quien contamina paga* como idea inspiradora y rectora de los gravámenes destinados a la protección del medio natural⁹. Todo ello deriva

las órdenes ministeriales HAP/685/2014, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 “Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación” y se establece la forma y procedimiento para su presentación, así como HAP/369/2015, de 27 de febrero, por la que se aprueba el modelo 586 “Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero”, y se establece la forma y procedimiento para su presentación. Por su parte, es preciso citar a nivel estatal el Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan. En lo que respecta a los Territorios Forales *vid.* las Leyes 7/2014, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 14/2015, de 24 de junio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; *vid.* igualmente al respecto la siguientes normas: Norma Foral de la Diputación Foral de Álava 27/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero; Orden Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 308/2014, de 14 de mayo, por la que se aprueban los modelos 583 –Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y pagos fraccionados– y 587 –Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación– y se establece la forma y procedimientos de presentación; Norma Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero; Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.

⁸ *Cfr.* EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Climate and energy profiles 2014* (disponible por países en <http://www.eea.europa.eu/themes/climate/ghg-country-profiles>, consultado el 28-7-2015).

Así, en *Dinamarca* actualmente aparece regulado el tributo en la Ley número 599 de 11 de junio de 2007, sobre la imposición de determinadas sustancias que agotan el ozono y los gases de efecto invernadero (impuesto sobre clorofluorocarbonos, los halones, los hidrofluorocarbonos, los perfluorocarbonos y el hexafluoruro de azufre). Como particularidades de dicho impuesto puede indicarse que las sustancias usadas en sistemas de aire acondicionado de vehículos están exentas y que los tipos específicos de gravamen oscilan, dependiendo del tipo de gas, desde las 30 a las 600 coronas suecas (aproximadamente, de los 5 a los 80 euros) por kilogramo.

En *Noruega*, donde las emisiones de los gases fluorados de efecto invernadero constituyen aproximadamente un 2% de las emisiones de gases de efecto invernadero en tal país, se grava la producción e importación de hidrofluorocarbonos y pentafluorocarbonos a un tipo específico de aproximadamente 23 euros por equivalente a tonelada de CO₂; el impuesto es suplementado por un esquema de reembolso de una cantidad equivalente al gravamen girado cuando el gas es destruido (*cfr.* NORWEGIAN MINISTRY OF THE ENVIRONMENT, *Norwegian National Allocation Plan for the Emissions Trading System in 2008–2012*, March 2008, https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/md/vedlegg/planer/nap_final_esa_260308.pdf, consultado por última vez el 28-7-2015).

En *Eslovenia*, por su parte, se gravan los gases fluorados de efecto invernadero con un tipo cinco veces menor que el que grava la combustión de hidrocarburos y que se corresponde con 12,5 euros por equivalente a tonelada de CO₂. El gravamen se paga sólo en un 5% de la cuota tributaria de otro modo debida en el supuesto de fabricación o primera carga de los gases fluorados, mientras que las recargas se gravan al 100% de la cuota tributaria. Otros países como Austria o Francia se están planeando gravar los gases fluorados en un futuro próximo (*cfr.* MINISTÈRE DE L'ÉCOLOGIE DU DÉVELOPPEMENT DURABLE ET DE L'ÉNERGIE, COMMISSARIAT GÉNÉRAL AU DÉVELOPPEMENT DURABLE, *La fiscalité environnementale en France: un état des lieux*, abril 2013, http://www.developpement-durable.gouv.fr/IMG/pdf/Ref_-_Fiscalite_environnementale.pdf consultado por última vez el 27-7-2015), mientras que otros países como Suecia se han planteado en un pasado aprobar dicho tributo y lo han desechado.

⁹ Sobre referido principio, así como sobre su conexión con el Derecho de la UE *vid.* HERRERA MOLINA, P. M., “El principio «quien contamina paga»”, en BECKER ZUAZUA, F., CAZORLA PRIETO, L. M. y MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J., *Tratado de tributación medioambiental* Vol. 1, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, págs. 187-212. Tal criterio inspirador de la fiscalidad ambiental entronca de hecho con los tradicionales principios que rigen la imposición, recogidos en el art. 31.1 de nuestra Carta Magna: si bien tiene un fundamento claro en el art. 45 de la Constitución española como mandato a los poderes públicos de protección ambiental, lo cierto es que se incardina sin violencia alguna en el principio de igualdad tributaria. En efecto, los impuestos especiales (y la mayoría de los tributos ambientales lo son) suponen una diferencia de trato que pudiera reputarse en principio contraria a la igualdad en la medida que se gravan de forma distinta capacidades económicas que pueden resultar muy semejantes, si no iguales. Sin embargo, como es sabido, no toda diferencia de trato es de por sí discriminatoria: tan sólo cuando la diferencia de trato no se encuentra justificada y, por ende, resulta arbitraria, el tributo en cuestión puede encontrar un serio reproche de inconstitucionalidad; sin embargo, cuando se encuentre una razón que justifique un tratamiento desigual, y la diferencia de tributación sea proporcionada con el fin que pretende conseguirse, no existirían razones para declarar la inconstitucionalidad de un tributo. Sobre el esencial principio de proporcionalidad como criterio de constitucionalidad *vid.*, por todas, la SSTC 66/1995, de 8 de mayo; 55/1996, de 28 de marzo y 207/1996, de 16 de diciembre. Sobre el principio de igualdad tributaria *vid.* PATÓN GARCÍA, G., *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, Sunat, Lima, 2012; desde una perspectiva general, *vid.* RUIZ MIGUEL, A., “La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho* núm. 19, 1996, págs. 76 y ss. Sobre el principio de proporcionalidad *vid.* PERELLO DOMENECH, I., “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Jueces para la democracia*

en una de las cuestiones dogmáticas más singulares de nuestra disciplina, cual es la extrafiscalidad de los tributos, esto es, la posibilidad de perseguir con los tributos políticas no únicamente recaudatorias sino también de ordenación de conductas de los ciudadanos¹⁰. Si bien su legitimidad fue resuelta tempranamente por nuestro Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, de 26 de marzo, las medidas extrafiscales –en cuanto que suponen tratos diferenciados y pudieran vulnerar del principio de igualdad tributaria– requieren de un juicio constitucional de proporcionalidad que alumbrase el camino de su conformidad a Derecho, toda vez que principios constitucionales como el de capacidad económica e igualdad pudieran verse cuestionados.

Inciendo sobre lo anterior, un debate clásico en fiscalidad ambiental es si el principio *quien contamina paga* sustituye como criterio informador al principio de capacidad económica, así como si puede plantear conflictos respecto del mismo¹¹. Aunque un análisis pormenorizado sobre tal cuestión no puede, lógicamente, acometerse en estos momentos, sí es preciso destacar la ayuda que puede prestar para dirimir la cuestión la reconducción del debate a otro clásico en nuestra disciplina, cual es la interacción entre el principio de capacidad económica y el de beneficio o equivalencia en las tasas por uso de dominio público. Pues bien, considerando que los tributos ambientales se asimilan bastantes a las tasas por uso de dominio público (que sería en este caso un bien de dominio público ambiental), cabría plantear el principio de equivalencia como rector en tales casos de la imposición y, en este sentido, un desplazamiento en tal ámbito del principio de capacidad económica¹².

núm. 28, 1997, págs. 69-75, así como las fundamentales obras de ALEXY, R., “Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales”, *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 66, septiembre-diciembre, 2002, págs. 13-64, “La fórmula del peso”, en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, págs. 13-42, traducción al Castellano de Carlos BERNAL PULIDO, del texto original en alemán publicado como “Die Gewichtsformel”, en Joachim JICKELI *et. al.* eds., *Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenschein*, De Gruyter, Berlín, 2003, págs. 771-791, y “Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad”, *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 91, enero-abril, 2011, págs. 11-29. *Vid.* asimismo BERNAL PULIDO, C., *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, 3.^a ed., Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007, y del mismo autor “Estructura y límites de la ponderación”, *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho* núm. 26, 2003, págs. 225-238, “Los derechos fundamentales y la teoría de los principios ¿Es la teoría de los principios la base para una teoría adecuada de los derechos fundamentales de la Constitución española?”, *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho* núm. 30, 2007, págs. 273-291, y “La racionalidad de la ponderación”, en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, págs. 43-68. Sobre la idea de la proporcionalidad en el análisis de constitucionalidad en relación con la igualdad tributaria, *vid.* últimamente, VARONA ALABERN, J. E., “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Quincena Fiscal* núm. 16/2014, *passim*.

¹⁰ Sobre la admisibilidad de la extrafiscalidad en los tributos *vid.* CHECA GONZÁLEZ, C., “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 40, 1983, págs. 505-516, así como CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 41, núm. 213, 1991, págs. 455-512. Un estudio más profundo puede encontrarse en VARONA ALABERN, J. E., *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

¹¹ *Cfr.* BORRERO MORO, C. J., “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 102, 1999, págs. 215-242; HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 159 y ss.; LUCHENA MOZO, G. M., “Protección fiscal del medio ambiente” en ORTEGA ÁLVAREZ, L. I. (Coord.), *Lecciones de Derecho de Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 2002, págs. 445-473; RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., *La alternativa fiscal verde: los tributos ambientales como respuesta al deterioro ecológico*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 473 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V., “La compleja compatibilización del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria: (a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 20 de abril de 2004, sobre los impuestos ecológicos «Ökosteuer»”, *Crónica Tributaria* núm. 114, 2005, págs. 175-190; SOLER ROCH, M. T., “La capacidad económica en los impuestos de ordenación”, *Cuadernos de energía* núm. 26, 2009, págs. 26-33.

¹² *Cfr.* HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, *op. cit.*, págs. 172-176). Así pues, del mismo modo que cuando se cobra a un empresario una tasa por uso de dominio público (*v. gr.* al concederle una licencia de ocupación de la acera a un bar para instalar mesas en una terraza anexa a su establecimiento), siendo así que en tales casos el principio informador de la cuantía de tal tributo es el principio de equivalencia y no el de capacidad económica, algo similar podría predicarse respecto de los tributos ambientales: no es relevante la capacidad económica del contribuyente sino el valor del uso del bien público del que éste se beneficia. *Vid.* sobre el particular AGUAYO AVILÉS, A., “La incidencia del principio de capacidad económica en las tasas y precios públicos”, en AAVV, *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: Ponencias y comunicaciones españolas: XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (15.1991.Caracas), Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1991, págs. 109-126; LAGO MONTERO, J. M., “Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva en algunas tasas y precios públicos”, en AAVV, *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: Ponencias y comunicaciones españolas: XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (15.1991.Caracas), Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1991, págs. 87-108; BÁEZ MORENO, A., “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos: una depuración adicional del ámbito de aplicación del

En lo que respecta a los gases fluorados, ya se ha indicado que los mismos constituyen una amenaza significativa para el medio natural siempre que se viertan a la atmósfera. De ahí el interés del impuesto en que se realice una conveniente gestión de residuos de tales elementos tóxicos para procurar el menor daño ambiental posible. Ello justificaría medidas tributarias extrafiscales en relación con los mismos a fin de incentivar un adecuado tratamiento de los gases fluorados residuales y, paralelamente, desincentivar su emisión contaminante a la atmósfera, medidas que como señalado deberán superar un oportuno juicio de constitucionalidad. Si bien nos referiremos a ello a lo largo de las páginas que siguen, se adelanta que por lo general –y a salvo de algún supuesto puntual que podría plantear mayores problemas, el cual será comentado en su momento– no parecen derivarse dificultades importantes en relación con la constitucionalidad del impuesto ahora estudiado.

Otra cuestión que podría plantearse es la eventual doble imposición que pudiera generarse en relación con otros tributos –particularmente autonómicos– sobre emisiones atmosféricas. Ello no obstante, la cuestión es en este momento más teórica que real dado que los tributos aprobados por las CCAA sobre emisiones atmosféricas no incluyen gases fluorados. Y algo similar cabría indicar sobre los entes locales¹³.

Pues bien, después de casi dos años desde la aprobación del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero y una vez que el mismo parece haberse consolidado en nuestro ordenamiento, resulta oportuno analizar la problemática surgida en relación con la aplicación de dicho tributo. Dado que aún es pronto para que se hayan producido resoluciones judiciales al respecto, se analizará a lo largo de estas páginas la doctrina administrativa emanada sobre el particular (esencialmente la doctrina de la DGT en contestaciones a consultas vinculantes sobre el citado tributo) y se realizan algunas reflexiones doctrinales en relación con los distintos elementos del impuesto señalando, cuando se ha estimado oportuno, posibilidades de mejoras en su regulación.

Así pues, se dedican los epígrafes que siguen a examinar, por un lado, una serie de cuestiones preliminares que pueden servir para fijar el contexto y funcionamiento del tributo y, por otro lado, los elementos esenciales de todo tributo: hecho imponible y supuestos de no sujeción, devengo, exenciones, sujetos pasivos, determinación de la cuota y gestión tributaria, esta última de particular importancia en el tributo analizado. Se destinan asimismo, unos epígrafes a la mecánica de repercusión, deducción y devoluciones propia del tributo y, asimismo, a las infracciones y sanciones que pudieran derivarse de su aplicación.

2. CUESTIONES PRELIMINARES

Antes de entrar a analizar los distintos elementos del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero es preciso realizar algunas consideraciones preliminares para poder entender referido tributo –tales como las características esenciales y la lógica de su funcionamiento– que sirvan de marco para una exposición más detallada del impuesto que ahora se estudia. Para ello van a señalarse algunas cuestiones esenciales en relación con el funcionamiento del gravamen examinado a fin de poder entender la mecánica del mismo y, por otro lado, se hará alguna alusión a la descripción normativa de términos esenciales del tributo como es el caso del “consumidor final”, que resulta necesario tener claros para la comprensión del impuesto. Ello no obstante, resulta igualmente relevante, si

principio de capacidad contributiva”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 144, 2009, págs. 953-969; ORTIZ CALLE, E., “La aplicación del principio de capacidad económica a las tasas locales”, *Anuario de Derecho Municipal* núm. 5, 2011, págs. 207-240; LOZANO SERRANO, C., “La capacidad económica en las tasas”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 153, 2012, págs. 49-122. Sobre el principio de equivalencia, *vid.* MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., *El principio de equivalencia en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2014.

¹³ Así, en Galicia el impuesto sobre contaminación atmosférica (Ley gallega 12/1995, de 29 de diciembre) grava la emisión de dióxido de azufre (o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre) y de dióxido de nitrógeno (o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno); en Andalucía el impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera (Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre) grava la emisión de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre; en Murcia el impuesto sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera (Ley murciana 9/2005, de 29 de diciembre) grava la emisión de dióxido de azufre, óxidos de nitrógeno, compuestos orgánicos volátiles y amoníaco; en Cataluña los impuestos sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial y sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria (Ley catalana 12/2014, de 10 de octubre) gravan la emisión de óxidos de nitrógeno, de dióxido de azufre, de partículas y de carbono orgánico. En todo caso, sobre la concurrencia de espacios impositivos entre entes territoriales *vid.* mis trabajos “El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local”, *Quincena Fiscal* núm. 5/2014, págs. 39-89, así como “Nuevas figuras tributarias en el ámbito municipal ante la crisis financiera actual y su coordinación con la Hacienda autonómica y estatal”, en MERINO JARA, I., *La Hacienda Local: cuestiones actuales*, IEF, Madrid, 2014, págs. 197 y ss.

no más, determinar si la regulación del impuesto sobre gases fluorados es conforme con nuestro ordenamiento jurídico (básicamente, nuestra Constitución y el Derecho Internacional y de la UE), motivo por el cual se analizará ello en primer lugar.

2.1. Compatibilidad del tributo con el ordenamiento constitucional y supranacional

Dado que el IGFEI se aprobó por una ley como requiere el principio de legalidad tributaria, de acuerdo con el principio de jerarquía normativa sólo podría declararse contrario a Derecho si vulnerara la Constitución española o bien otras normas supranacionales (Derecho Internacional y Derecho de la UE).

En lo que respecta a la Constitución española, la aprobación del tributo cumple los postulados formales que exige el principio de reserva de ley (art. 31.3 y 133.1 de nuestra Carta Magna). Habría que determinar, seguidamente, si el impuesto estudiado cumple asimismo los postulados de justicia material en el ámbito tributario que recoge el artículo 31.1. CE. Como ya se ha indicado más atrás, nada parece indicar que no sea así, por cuanto que la desigualdad de tributación que se produce en relación con los productos gravados está justificada por una mayor potencialidad contaminante de los gases fluorados y, adicionalmente, es proporcionada con el fin que se pretende lograr; por ello, y tomando en consideración el principio *quien contamina paga* como inspirador del gravamen, no parece adecuado afirmar que el IGFEI resulte arbitrario o que vulnere los principios de igualdad y capacidad económica¹⁴. Y algo similar cabría indicar respecto del principio de igualdad contenido en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Conviene preguntarse igualmente si existiría algún tipo de reproche al tributo citado desde el Derecho de la UE. Es sabido que la contravención del ordenamiento comunitario puede producirse en relación con el denominado derecho originario –esto es, los preceptos de los tratados constitutivos que tienen rango constitucional¹⁵– o bien del derecho derivado –referido a normas comunitarias aprobadas según las reglas de producción previstas en los tratados–, como sería el caso de, básicamente, reglamentos y directivas.

En lo que concierne a *derecho originario*, existen posibilidades de contravención del ordenamiento jurídico de la UE cuando el legislador tributario nacional aprueba tributos que, básicamente, establezcan algún tipo de discriminación en relación con las libertades fundamentales de circulación de mercancías (arts. 28-37 TFUE), personas, servicios y capitales (arts. 45-66 TFUE); o bien cuando se aprueban beneficios fiscales que puedan ser considerados ayudas de Estado (arts. 107-109 TFUE) o cuando se vaya en contra de las disposiciones fiscales previstas en el Tratado (arts. 110-113 TFUE)¹⁶.

Por otro lado, en lo que respecta al *derecho derivado*, las normas más importantes para el estudio que a nosotros interesa –sobre todo teniendo en cuenta que el IGFEI tiene la naturaleza de gravamen sobre consumos específicos– serán las directivas aprobadas en materia de IVA y de impuestos especiales¹⁷.

Pues bien, de entre la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la UE nos interesa destacar varias resoluciones, por cuanto que se entiende que tienen una conexión mayor con el impuesto ahora analizado.

¹⁴ Sobre tales cuestiones, *vid.* mi trabajo “Gravámenes sobre nuevas materias imposables, justicia tributaria y distribución competencial entre distintos poderes tributarios”, en PATÓN GARCÍA, G., *La reforma fiscal de 2015*, Bosch, Barcelona, 2015 (en prensa en el momento de cierre de este trabajo).

¹⁵ Esencialmente, el Tratado de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la Unión.

¹⁶ *Vid.* sobre el particular CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ A. J., “La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, así como MARTÍN JIMÉNEZ A. J., “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”, ambos en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2014.

¹⁷ *Vid.*, esencialmente, Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que grava desde una perspectiva general la fiscalidad indirecta de los productos y servicios en la UE; Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad; Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas; Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales; Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco; Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

Así, por un lado, la STJUE de 8 de junio de 1999, *Erna Pelzl y otros*, asuntos acumulados C-338/97, C-344/97 y C-390/97, entendió que el sistema común de IVA no era contrario a impuestos especiales sobre estancias hoteleras vigentes en algunas regiones de Austria (particularmente en el Tirol, Carintia y Estiria) pues por razón de su estructura –sujetos pasivos, no deducibilidad, etc.– no eran equiparables al IVA y, por ende, no venían prohibidos por la normativa comunitaria que armoniza tal tributo. En efecto, en la medida que tales tributos, según entiende el Tribunal, no pueden considerarse impuestos sobre el volumen general de negocios –por mucho que se tomara en cuenta, fundamentalmente, el volumen de negocios registrado por la empresa hotelera–, no puede reputarse contrario al sistema armonizado de IVA¹⁸. Y lo mismo cabría decir de otros impuestos específicos que gravan con fines extrafiscales determinadas actividades y consumos (más allá de los específicamente regulados por la normativa comunitaria, como bebidas, labores del tabaco, productos energéticos, etc.) como sería el caso del IGFEI.

Bien es cierto que el Tribunal de Luxemburgo ha entendido en algún supuesto (*cfr.* STJUE 10 de junio de 1999, *Braathens*, C-346/97) que la existencia de un particular impuesto energético puede contravenir el Derecho de la UE cuando “existe una relación directa e indisoluble entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes (...) que son emitidas al producirse dicho consumo” (apartado 23), pues aunque no grave el consumo (sino, en el caso referido, las emisiones atmosféricas producidas por dicho consumo) en realidad se está gravando una misma cosa¹⁹. Esto es, si se trata de un tributo impuesto esencialmente sobre las materias gravadas por los IIEE armonizados en la UE, se estaría contraviniendo tal normativa de armonización. Sin embargo, tal circunstancia no se presenta respecto del IGFEI.

En resumidas cuentas, en relación con el Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero debe indicarse que dicho gravamen no puede entenderse contrario a la armonización general de la imposición indirecta (IVA) al no constituir un impuesto sobre el volumen general de negocios; por otro lado, el hecho específico gravado por el IGFEI no se incluye entre los supuestos gravados por los impuestos especiales armonizados a nivel europeo; y finalmente, no parece tampoco que pueda entenderse que el mismo vulnera las libertades fundamentales del TFUE o la prohibición de ayudas de Estado.

Consecuentemente, y a salvo de las matizaciones que se realizarán en su momento, se entiende que el IGFEI es conforme con nuestra Constitución y Derecho supranacional aplicable (esencialmente el ordenamiento de la UE).

2.2. Características esenciales y lógica de funcionamiento del tributo

Según el apartado uno del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, “El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquellos productos comprendidos en su ámbito objetivo y grava, en fase única, el consumo de estos productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico”.

Así pues, el tributo analizado se incardina sin violencia entre los impuestos especiales (IIEE) de producto por múltiples razones: grava determinados consumos, tiene una naturaleza extrafiscal y consti-

¹⁸ Ello resulta relevante, además, para nuestro ordenamiento dado que en España tuvo vigencia durante los años 2001 a 2003 en las Islas Baleares un tributo de parecidas características que gravaba las pernотaciones en establecimientos hoteleros (Ley 7/2001, de 23 de abril, del Impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, destinado a la dotación del Fondo para la Mejora de la Actividad Turística y la Preservación del Medio Ambiente) y en la actualidad un tributo similar está vigente en Cataluña (Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos). Pues bien, no parece que habida cuenta de la resolución judicial citada y de la estructura del citado tributo en nuestro país pueda considerarse que el mismo se solapa con el IVA y, por ello mismo, puede resultar contrario al Derecho de la UE. Y lo mismo cabría predicar del IGFEI, como se comenta seguidamente.

¹⁹ Por otro lado, el Tribunal de Luxemburgo en su reciente sentencia de 4 de junio de 2015, (*Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C- 5/14), ha entendido que la exigencia de un impuesto que grava el consumo de combustible nuclear en centrales para la generación de energía eléctrica no se muestra en disconformidad al Derecho de la UE, al no contravenir las normas armonizadoras de impuestos especiales (Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad y Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales), dado que “no parece que exista una relación directa e indisoluble (...) entre el uso de combustible nuclear y el consumo de la electricidad producida por el reactor de una central nuclear” (apartado 65); y tampoco puede entenderse que constituya una ayuda de Estado (a favor de otros productores de energía eléctrica que no emitan CO₂ a la atmósfera, como serían las energías renovables) por no encontrarse en situaciones comparables.

tuye un gravamen en fase única. Por tal motivo, si bien no se inserta la regulación del citado tributo en el texto normativo que aprueba los IIEE –lo cual desde un punto de vista sistemático hubiera sido, sin duda, lo más deseable– sí que comparte caracteres comunes con tales gravámenes y, por ello, la normativa de impuestos especiales puede resultar en algunos casos tenida en cuenta para una interpretación sistemática de la figura ahora estudiada.

Se trata, además, de un tributo que puede alterarse en su integridad cada año al tiempo de elaborar los Presupuestos Generales del Estado, pues a tenor del apartado diecisiete del artículo 5 de su Ley reguladora “La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el artículo 134.7 de la Constitución Española, los tipos impositivos y sus magnitudes de determinación, los supuestos de no sujeción, las exenciones, deducciones y devoluciones que se establecen en este artículo”.

Por lo demás, se trata de un impuesto que, como se ha indicado, pretende gravar la emisión de gases fluorados a la atmósfera. Sin embargo, y dado que no puede constatarse cuándo se realiza cada emisión atmosférica aislada, el IGFEI anticipa el gravamen a las entregas de gases fluorados realizadas al “consumidor final”, pues a partir de tal instante existe un riesgo potencial de emisión atmosférica. Ello no obstante, el sistema del IGFEI permite la deducción o devolución del gravamen si se prueba que tales gases no se emitieron finalmente a la atmósfera por entregarse a un gestor de residuos reconocido por la Administración Pública competente. En este sentido, el tributo tendría algunas similitudes con otros mecanismos de gestión de residuos existentes actualmente en nuestro ordenamiento²⁰.

Consecuentemente, resulta esencial para comprender la lógica del tributo definir qué ha entenderse por “consumidor final” obligado a soportar la repercusión del tributo y, por otro lado, cuáles son los sujetos pasivos del tributo obligados a repercutirlo salvo que se presente un supuesto de exención. Todo ello se irá desarrollando a lo largo de las páginas que siguen.

2.3. Definiciones normativas: la idea de *consumidor final*

El apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, recoge una serie de conceptos y definiciones de términos utilizados a lo largo de la normativa reguladora, definiciones que aparecen de hecho complementadas por el artículo 1 RIGFEI.

Los conceptos y definiciones se comentarán al hilo de la explicación de los distintos elementos del IGFEI en los epígrafes que siguen. Ello no obstante, una de las definiciones esenciales para entender la lógica del impuesto es la de *consumidor final*, motivo por el que resulta útil analizar en este momento tal concepto. Es preciso indicar que la referida definición se incorporó por la modificación operada en el IGFEI por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, tomando en gran medida su redacción de un párrafo suprimido en el apartado siete.1.a) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, lo que pone en evidencia la vinculación que existe entre el referido concepto y la exención prevista para entregas a revendedores.

Así pues, según el apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por tal “consumidor final” a los efectos del IGFEI debe entenderse:

La persona o entidad que adquiera los gases fluorados de efecto invernadero con el impuesto repercutido para su reventa, incorporación en productos, para uso final en sus instalaciones, equipos o aparatos, para la fabricación de equipos o aparatos o para la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos.

Siempre tendrá la condición de consumidor final la persona o entidad que adquiera los gases fluorados de efecto invernadero para su uso en la fabricación de equipos o aparatos, así como en la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos y disponga únicamente del certificado para la manipulación de equipos con sistemas frigoríficos de carga de refrigerante inferior a 3 kilogramos de gases fluorados o para la manipulación de sistemas frigoríficos que empleen refrigerantes fluorados destinados a confort térmico de personas instalados en vehículos conforme a lo

²⁰ Vid. sobre el particular VILLAR EZCURRA, M., “La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de envases y residuos de envases”, *Quincena Fiscal* núm. 18/1997, págs. 9-26, y la misma autora en “Comentarios críticos de urgencia a la Ley de Residuos y a la modificación de la Ley de Envases”, *Quincena Fiscal* núm. 12/1998, págs. 49-54; *vid.*, igualmente, FALCÓN Y TELLA, R., “Aspectos tributarios de los sistemas de depósito, devolución y retorno de envases y de los sistemas integrados de gestión”, *Quincena Fiscal* núm. 9/1999, págs. 5-8.

establecido en el Anexo I del Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan.

A estos efectos, se entiende por «vehículos» cualquier medio de transporte de personas o mercancías, exceptuando ferrocarriles, embarcaciones y aeronaves e incluyendo maquinaria móvil de uso agrario o industrial.

Puede sorprender que el precepto transcrito denomine “consumidor final” a quien no es considerado como tal en lenguaje común, como podría ser el caso de quien adquiere tales gases para su reventa, o para fabricar equipos o aparatos, cargarlos, recargarlos, repararlos o mantenerlos. Ello se debe a que la idea de “consumidor final” en el IGFEI se asocia al sujeto que soporta la única repercusión que se realizará del tributo estudiado, sin perjuicio de que no sea quien finalmente use o consume (y, eventualmente, emita a la atmósfera) los gases fluorados. Si el “consumidor final” a efectos del IGFEI no es quien finalmente consume el producto, deberá en tal caso informar a subsiguientes adquirentes (que tendrán probablemente el carácter de consumidores finales en el sentido habitual del término) sobre el impuesto repercutido por el gas fluorado transmitido a efectos de una oportuna gestión del tributo de acuerdo con la lógica del mismo, esto es, para permitir devoluciones en caso de no emisión de los gases a la atmósfera y entrega al oportuno gestor de residuos.

Destaca igualmente, el hecho de que no todos los revendedores serán considerados “consumidores finales” por la normativa del impuesto y, de hecho, existe una suerte de derecho de opción sobre el particular, como se examinará en el apartado de gestión. Sin embargo sí lo serán en todo caso determinados intermediarios de los gases fluorados según el precepto antes transcrito. De la redacción del mismo cabe la duda de si se trata de dos intermediarios distintos: por un lado fabricantes de equipos y aparatos que usen gases fluorados en tales procesos y, por otro lado, quienes cargan, recargan, reparan y mantienen tales equipos y aparatos; o bien si el precepto se refiere a un mismo supuesto. Ello tiene relevancia porque resulta conveniente determinar a qué casos se refiere el requisito de “certificado para la manipulación de equipos con sistemas frigoríficos de carga de refrigerante inferior a 3 kilogramos de gases fluorados o para la manipulación de sistemas frigoríficos que empleen refrigerantes fluorados destinados a confort térmico de personas instalados en vehículos”. Así, si se entiende que se trata de dos supuestos diferenciados, parece lógico interpretar que el requisito citado se refiriere sólo al último citado y más próximo a tal exigencia: supuestos de carga, recarga, reparación y mantenimiento de equipos; de lo contrario, se entendería también referido a la fabricación de equipos.

Pues bien, parece lógico entender que la norma se refiere a dos supuestos diferenciados y que el certificado de manipulación de equipos debe entenderse respecto de aparatos ya existentes; ello excluiría los supuestos de quienes adquieren los GFEI para fabricación de productos quienes, por lo demás, requerirán generalmente de certificados de manipulación más complejos²¹.

De acuerdo con lo indicado, serían considerados consumidores finales *quienes adquieran los gases fluorados invernadero para la carga y recarga o reparación y mantenimiento de equipos o aparatos*, siempre que se disponga únicamente del certificado para la manipulación de determinados equipos de refrigeración menores, esto es, los sistemas frigoríficos de carga de refrigerante inferior a 3 kilogramos de gases fluorados o para la manipulación de sistemas frigoríficos que empleen refrigerantes fluorados destinados a confort térmico de personas instalados en vehículos²². En tales casos, el legislador ha considerado que la entrega de GFEI a tales empresarios y profesionales cercanos al consu-

²¹ Y ello a pesar de que el tenor del artículo 2 del Reglamento (UE) núm. 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los gases fluorados de efecto invernadero, parece referirse a un mismo supuesto conjunto al definirse “uso” respecto de los gases fluorados como la “utilización de gases fluorados de efecto invernadero en la producción, el mantenimiento o la revisión de productos y aparatos, incluida su recarga, o en otros procesos a los que se hace referencia en el presente Reglamento”.

²² El Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan, regula en su anexo I la obtención de certificados en función de los cursos que deban superarse. Pues bien, los titulares de certificados aludidos en los puntos 2 (manipulación de equipos con sistemas frigoríficos de carga de refrigerante inferior a 3 kg de gases fluorados) y 3 (manipulación de sistemas frigoríficos que empleen refrigerantes fluorados destinados a confort térmico de personas instalados en vehículos) serían los que convertirían a tales profesionales en consumidores finales a los efectos del IGFEI (esto es, habrían de soportar el tributo), mientras que los titulares de certificados aludidos en el punto 1 (manipulación de equipos con sistemas frigoríficos de cualquier carga de refrigerantes fluorados) no serían considerados necesariamente como consumidores finales a los efectos del impuesto estudiado.

mo final debe resultar gravada por el impuesto que analizamos, probablemente por dos motivos que son comunes a otros impuestos especiales: en primer lugar por razones de control, dado que es más fácil comprobar el cumplimiento de obligaciones tributarias a empresarios de un cierto tamaño –que son menos– antes que una multitud de empresarios y profesionales de la refrigeración como es el caso de pequeños instaladores; en segundo lugar, para evitar sobrecargar con obligaciones formales (de repercusión, autoliquidación e ingreso, registro personal y de mercancías, declaraciones recapitulativas, etc.) a empresarios y profesionales que, por su tamaño y formación, no tienen grandes posibilidades de gestión tributaria. En definitiva, la normativa del impuesto pretende acercar lo máximo posible la única repercusión del impuesto al consumidor final pero queriendo evitar la ingobernabilidad de la gestión tributaria y las cargas formales impuestas a intermediarios con poca capacidad de gestión.

Por otro lado, serían considerados consumidores finales los *empresarios que adquieren gases fluorados para su uso en la fabricación de equipos o aparatos*. Existe la duda de si la expresión “uso en la fabricación de equipos o aparatos” utilizada en la definición de “consumidor final” es equivalente a la de “incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos”, utilizada en la exención regulada por el apartado siete.1.d) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, o, por el contrario, se trata de supuestos distintos que la norma quiere diferenciar. Pues bien, ciertamente cabría en puridad distinguir entre la adquisición de GFEI para su “uso” en la fabricación de equipos o aparatos –entendiendo por ello una utilización de los gases fluorados en fabricación de productos que conllevarían irremisiblemente su emisión a la atmósfera (como sería el caso la producción de aerosoles o la utilización de tales gases para la fabricación de otros aparatos pero que no conlleve su inclusión en los mismos) y, por otro lado, la “incorporación” a equipos o aparatos nuevos en el proceso de fabricación de los mismos, lo cual no conllevaría necesariamente la emisión atmosférica. Ambos supuestos, al contemplar situaciones diferentes, merecerían ciertamente un tratamiento tributario distinto: mientras la entrega de gases fluorados para su utilización en procesos de fabricación con consiguiente emisión a la atmósfera requeriría tratar como “consumidor final” al receptor de los mismos, en el caso de incorporación de los gases a equipos o aparatos el tratamiento como consumidor final no sería requerido por la lógica del impuesto si en ventas posteriores de los equipos o aparatos se repercutiera el IGFEI en función de los gases fluorados incorporados.

Posiblemente, la diferenciación entre los dos supuestos antes referidos tiene una cierta lógica habida cuenta de la exención regulada en el apartado siete.1.d) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, para “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”. Así, si se concluyera que “uso” e “incorporación” de gases fluorados para la fabricación de equipos y aparatos son la misma cosa, se conceptuaría como “consumidor final” al productor de equipos y aparatos (y por tanto, obligado a soportar la repercusión del tributo) para luego declarar exentas las entregas de gases fluorados para su incorporación a los equipos. Se produciría con ello una circunstancia ilógica: la caracterización como consumidor final implica que el tributo le sea repercutido a tal adquirente de gases fluorados, mientras que la exención pretende precisamente lo contrario, esto es, que no se le repercuta. Un consumidor final exento de gravamen no tiene sentido en el funcionamiento del tributo, de manera que tal interpretación debe descartarse por incoherente²³.

En consecuencia, como consumidor final debe entenderse sólo al fabricante que utiliza los gases fluorados no para la incorporación a los equipos y aparatos, sino de otro modo en la fabricación de los productos que elabore, o bien con una inclusión que conllevará inevitablemente su vertido atmosférico y que, por ende, no admitirá tratamiento de residuos. Por otro lado, también será considerado consumidor final el empresario o profesional que incorpore gases fluorados en equipos que

²³ Ciertamente, no faltan razones para considerar como consumidores finales a los fabricantes de equipos y aparatos que incorporan en los mismos gases fluorados: dado que a partir de la fabricación se producirán ventas sucesivas de los distintos equipos o aparatos que incorporan tales gases, y habida cuenta de que se tratará de vendedores (al por mayor, al por menor, etc.) de electrodomésticos u otros productos (extintores, etc.) que no son especializados en operar con gases fluorados, el legislador podría evitar a tales intermediarios las obligaciones formales que conllevaría ser sujetos pasivos (inscripción en el registro de la oportuna entidad gestora, contabilidad de existencias y declaraciones de operaciones realizadas con terceros, etc.), examinadas debidamente en el apartado de gestión del IGFEI (epígrafe 9). Por tal motivo, podría exigirse la repercusión a quien entrega tales gases para ser incorporados en equipos, de manera que por la naturaleza de tributo monofásico a partir de ese momento los sucesivos vendedores (productores) y revendedores estuvieran exonerados de las tediosas obligaciones formales que conlleva la gestión del tributo examinado. Sin embargo, para que ello se produjera debería eliminarse la exención prevista en el apartado siete.1.d) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre.

no sean calificados como nuevos, bien a través de procedimientos de carga o recarga de tales gases²⁴.

Por lo demás, otros empresarios y profesionales que funcionan como revendedores de gases fluorados podrán o no ser sujetos pasivos del impuesto, lo que conlleva que adquirirán los GFEI sin repercusión alguna del impuesto y con la obligación de repercutirlo en entregas sucesivas, salvo que el adquirente acredite que la nueva entrega está también exenta, en función de sus intereses. Por ello podrán instar (o no) su inscripción en los registros especiales previstos por la normativa del IGFEI, como se analizará en el epígrafe referido a la gestión.

Dicho lo anterior, otra de las definiciones esenciales del citado tributo es, lógicamente, la de *revendedor*. Sin embargo, y dado que se tal definición está íntimamente relacionada con la exención contenida en el apartado siete.1.a) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, analizado más adelante, relegamos a un momento posterior el oportuno comentario. Y lo mismo cabría indicar de otros sujetos pasivos del impuesto obligados a repercutirlo que no tengan estrictamente la condición de revendedor: sobre tales cuestiones se volverá *infra* cuando corresponda según el tratamiento sistemático de los elementos del tributo estudiado.

3. ELEMENTOS CONFIGURADORES: HECHO IMPONIBLE, SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN, ÁMBITO DE APLICACIÓN TERRITORIAL Y DEVENGO

Como es sabido, uno de los elementos esenciales de todo tributo en cuanto que configurador del mismo es el hecho imponible. Ello se debe a que el citado elemento determina qué supuestos se someterán a tributación y cuáles no, ya sea por no encontrarse incluidos en el ámbito del hecho imponible o por resultar expresamente excluidos del mismo en virtud de supuestos de no sujeción recogidos en la norma.

El hecho imponible tiene varias dimensiones, entre las que cabe destacar la objetiva (supuestos gravados), subjetiva (sujetos gravados), pero también la temporal (instante en que se entiende nacido el acto de gravamen) y la espacial (conexión con un determinado territorio)²⁵.

En los subepígrafes siguientes se analizarán, por un lado, las dimensiones objetiva y subjetiva (hecho imponible y supuestos de no sujeción) y, seguidamente, sus dimensiones temporal (devengo) así como espacial (ámbito territorial de aplicación).

3.1. Hecho imponible

El hecho imponible del tributo examinado viene definido en el apartado seis.1 del art. 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, y comprende una serie de supuestos diferenciados:

1) En primer lugar, está sujeta al impuesto la *primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria* [apartado seis.1.a) del art. 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre]. Varios son los matices que conviene realizar al respecto:

En primer lugar, la norma diferencia entre “venta” y “entrega” en contraste con otras normas de imposición indirecta (como la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –LIVA en adelante–) que recogen en su hecho imponible sólo la “entrega”, definida como “transmisión del poder de disposición sobre bienes”²⁶. Posiblemente, el legislador ha pretendido poner de manifiesto que el hecho imponible será, por lo general, la venta de gases fluorados, habida cuenta de la naturaleza empresarial de los sujetos pasivos obligados a repercutir el impuesto, como se verá más adelante. Sin embargo, dado que el concepto de “venta” está incluido en el más genérico de “entrega” (en su

²⁴ De hecho el artículo 2.b) del Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan, hace referencia únicamente al concepto de “carga de gas fluorado”, en el que parece incluir el concepto de “recarga”, al definir el mismo como “cantidad de gas especificada en la placa o etiquetado del equipo o en su defecto, la máxima cantidad de gas que admita el equipo para su correcto funcionamiento, establecida por su fabricante o técnico competente”.

²⁵ Sobre el particular *vid.* SÁINZ DE BUJANDA, F., “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 60, 1965, págs. 769 y ss., y *Hacienda y Derecho* vol. IV, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 404 y ss.

²⁶ *Cfr.* art. 8.1 LIVA.

modalidad onerosa), y puesto que la legislación de imposición indirecta más importante (IVA) hace referencia a dicho término, podría haberse referido la norma únicamente a “entrega” e incluso remitirse por razones de sistemática a la normativa que regula dicho tributo.

En el precepto citado se destaca, además, que no toda venta o entrega será sometida a imposición, sino únicamente la *primera*. Ello se encuentra estrechamente relacionado con el carácter de impuesto monofásico, en la medida que se haya repercutido el tributo una vez, no existirá una segunda repercusión del mismo, a diferencia de lo que ocurre en otros impuestos plurifásicos, como es el caso del IVA. Y siendo esto así, resulta en principio lógico que se grave la primera entrega del gas fluorado, que será, por lo general, la que realice el empresario que la produzca o bien la adquiera del extranjero (importación o adquisición intracomunitaria), de forma similar a como acontece en otros impuestos especiales de fabricación. Ello no obstante, debe matizarse que tal idea –que podría considerarse la regla– ha quedado relegada probablemente a la excepción habida cuenta de la posibilidad de que revendedores de gases fluorados repercutan el impuesto, tal y como se contiene en la segunda parte del apartado seis.1.a) del art. 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, y se examinará seguidamente. En tal caso, la primera entrega resultaría exenta, dado que sólo se puede repercutir una vez el IGFEI.

Adicionalmente, el precepto se refiere a los “gases fluorados de efecto invernadero”. Para conocer qué productos estarán sujetos al impuesto, es preciso acudir al apartado dos del art. 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, a cuyo tenor por un lado estarán sujetos “los hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF₆) que figuran en el anexo I del Reglamento (CE) núm. 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, así como los preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados en ambos casos”; y, por otro lado, estarán excluidas “las sustancias reguladas con arreglo al Reglamento (CE) n.º 1005/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre las sustancias que agotan la capa de ozono”²⁷.

El precepto aludido contiene remisiones a lo que determinan otras normas, lo cual resulta adecuado habida cuenta del carácter técnico que imbuye al tributo analizado. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que –como se indicó más atrás– el Reglamento comunitario de 2006 citado en la norma y vigente en el momento de aprobación de la misma fue derogado y sustituido por el Reglamento (UE) núm. 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los gases fluorados de efecto invernadero, recogiendo en su anexo I un listado distinto al que recogiera el Reglamento de 2006²⁸. Ahora bien, ¿qué efectos tiene ello en relación con el hecho imponible del impuesto? ¿Se vería por ello implícitamente extendido? Pues bien, en mi opinión a los efectos de aplicación del impuesto ha de tomarse en cuenta el listado del anexo 1 del Reglamento (CE) núm. 842/2006, aun cuando esté derogado, por exigencia del principio de reserva de ley en el ámbito tributario, máxime cuando la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, posterior al Reglamento (UE) núm. 517/2014 y que modificó la normativa del impuesto, nada indica al respecto. Aun así, el debate anterior es además irrelevante habida cuenta de que en todo caso el nuevo reglamento contiene los gases mencionados en el reglamento derogado más algunos de nueva incorporación, los cuales, por razón de su baja potencia de calentamiento (inferior a 150), aun cuando se entendieran incluidos en el hecho imponible, resultarían exentos según lo que indicaremos seguidamente.

Debe destacarse, además, que el precepto se refiere a que la “entrega” o “venta” de gases de efecto invernadero que se contempla en el precepto analizado supone que el cumplimiento del hecho imponible debe ser precedida de la producción, importación o adquisición intracomunitaria, términos no definidos en el apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre. Pues bien, el concepto “producción” no parece requerir grandes dosis de interpretación, si bien en caso de dificultades podría acudirse a una exégesis sistemática asimilando el término referido a la idea de “fabricación” recogida en relación con los impuestos especiales de fabricación²⁹. Y lo mismo cabría indicar respec-

²⁷ Entre los que cabe citar los clorofluorocarburos o bromofluorocarburos, incluidos sus isómeros, ya sean solos o en mezcla e independientemente de que sean sustancias vírgenes, recuperadas, recicladas o regeneradas.

²⁸ Así, el Reglamento (UE) núm. 517/2014 incluye, respecto al Reglamento (CE) núm. 842/2006, el Difluoroetano (HFC-152) o el Fluoroetano (fluoruro de etilo HFC-161).

²⁹ Así, el art. 4 punto 18 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales –LIIEE en adelante–, entiende por fabricación “La extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación, tal como se define en el apartado 32 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado tres del artículo 15 de esta Ley”. En un sentido similar *vid.* el artículo 18 LIVA.

to del término “importación” que no es definido tampoco por la Ley 16/2013, pero que hace referencia a la entrada definitiva en territorio de aplicación del impuesto de bienes procedentes de países terceros³⁰. Por su parte, el término de “adquisición intracomunitaria” no se recoge, no obstante, en la LIIEE (en ella se habla sólo de “circulación intracomunitaria”) pero sí en la LIVA, que nos refiere a un supuesto de adquisición empresarial de bienes procedentes de otros Estados de la UE³¹.

Cabría preguntarse adicionalmente: ¿están gravadas sólo las importaciones o adquisiciones intracomunitarias realizadas por empresarios dedicados al tráfico de los productos gravados? Recuérdese que, por ejemplo, un consumidor podría adquirir de otro país, por ejemplo por internet, un producto gravado (como sería el caso, por ejemplo, de aerosoles, extintores, espumas de poliuretano o de poliestireno extruido, etc.). Aunque nada se indica en la norma, todo parece indicar que ésta se refiriere sólo a las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de carácter empresarial, pues los sujetos pasivos del impuesto son en su gran mayoría, como se verá más adelante, empresarios y no consumidores últimos del producto³². Tal interpretación se cohonestaría bien con la regla general en la imposición indirecta empresarial (IVA e IIEE), cual es imponer las obligaciones tributarias materiales y formales –salvo casos excepcionales– a los empresarios y no a los consumidores últimos de los bienes y servicios.

2) En segundo lugar, estarán sujetas (por considerarse primera entrega) las *ventas o entregas de empresarios que revendan gases de efecto invernadero* siempre que les haya sido aplicable a tales empresarios la oportuna exención. Ello es así porque, como ya se ha indicado, concibiéndose el tributo analizado como un impuesto “en fase única”, el hecho de que se exima –como se analizará en el epígrafe 4– una primera entrega de un gas fluorado (después de producirlo, importarlo o adquirirlo intracomunitariamente) conlleva la necesidad de que el gravamen se produzca en un momento posterior, cual sería el de la reventa de tal producto³³.

Debe comentarse adicionalmente, en relación con el hecho imponible, que aunque el precepto referido alude a *gases*, es conocido que los productos objeto de gravamen pueden presentarse en cualquiera de los estados de la materia (sólido, líquido o gaseoso) lo cual dependerá de la temperatura y la presión, siendo habitual que los elementos químicos gravados por el tributo ahora examinado se transmitan en estado líquido por razones prácticas de almacenamiento y transporte, sin que ello sea óbice para el gravamen de tales productos. No obstante, pudiera plantearse si la entrega de productos fluorados en estado sólido (*v. gr.* espumas de poliuretano utilizados como aislantes, o poliuretanos rígidos no porosos o de alta densidad) estarían o no sujetos al tributo. Pues bien, dado que el compuesto no tiene (ni tendrá, salvo combustión) estado gaseoso, la entrega de los mismos parecen estar fuera del ámbito del hecho imponible. Por otro lado, existen productos que se comercializan en estado líquido –como sería el caso de pinturas aislantes, recubrimientos anti abrasivos, recubrimientos aislantes del medio o pegamentos y adhesivos– que aunque contengan productos gravados por el

³⁰ Cfr. el artículo 4 punto 18 LIIEE, a cuyo tenor debe entenderse por importación “La entrada en el territorio de la Comunidad de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a menos que los productos, en el momento de su entrada en dicho territorio, sean incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo, así como su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo”. En relación con el régimen aduanero de importación temporal, la DGT en contestación a consulta vinculante V0072-15 de 13-1-2015 ha indicado que “en la medida en que se presume, salvo prueba en contrario, que los gases fluorados van a ser consumidos, por tanto, emitidos fuera del territorio de aplicación del impuesto, se puede afirmar que estarán exentas las entregas de los gases que, formando parte del ámbito objetivo de aplicación del IGFEI, se destinan a su incorporación a los sistemas de refrigeración de los contenedores que se encuentren vinculados al régimen de importación temporal, siempre que el contenedor al que va destinado dicho gas se reexporte en el plazo legalmente establecido y se cumplan las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal”.

³¹ A tenor del art. 13 LIVA están sujetas a dicho tributo “Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional”. Se requiere, pues, que la adquisición se realice por un empresario (que tendrá que estar debidamente registrado para operar con gases fluorados, como se estudiará más adelante), a título oneroso y que se adquieran los productos de otro empresario ubicado en el territorio de aplicación del IVA en la UE. Obviamente, la referencia a las personas jurídicas que no sean empresarios (ONG, etc.) y a la adquisición de bienes de transporte nuevo no tiene cabida en el impuesto que ahora analizamos por las particularidades del mismo en cuanto a requisitos de registro que se examinarán debidamente en el apartado de gestión.

³² Ello es así porque el concepto de adquisición intracomunitaria, como se acaba de indicar, estaría referida a adquisiciones empresariales. Por su parte, las importaciones no comerciales difícilmente serán examinadas en aduana para el devengo de impuestos aduaneros, IVA e IGFEI.

³³ DE MIGUEL CANUTO, E., “El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero”, *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos* (en prensa), habla de “desplazar hacia delante el gravamen en la cadena económica”.

tributo ahora examinado deben considerarse no contenidos en el hecho imponible del IGFEI por no tratarse estrictamente de gases.

En otro orden de cosas, cabría preguntarse en relación con los dos supuestos anteriormente analizados (primera o subsiguiente entrega) qué tratamiento deben tener los gases incorporados a determinados productos –como aparatos de refrigeración o vehículos, extintores, etc.–, en la medida que cuando se entrega el producto se está entregando también el gas contenido en él. Resulta lógico, desde una interpretación sistemática de la normativa examinada, entender que tales entregas de gases fluorados contenidos en productos (*v. gr.* en aparatos de refrigeración) deben gravarse igualmente por el tributo analizado siempre y cuando no hayan sido gravadas previamente, y por ello habrá que atender para la oportuna liquidación tributaria a las especificaciones técnicas de cada bien³⁴. Piénsese que de otro modo no se cumpliría la finalidad de la norma estudiada, toda vez que las ventas a consumo de, por ejemplo, equipos de refrigeración que lleven incorporados gases fluorados, no quedarían gravadas a pesar del riesgo para el medio ambiente que conllevaría la emisión de tales gases fluorados.

No obstante las razones indicadas, la Administración tributaria ha entendido –en interpretación peculiar– que la entrega de gases incluidos en equipos no se encuentra en el ámbito del hecho imponible³⁵. Sin embargo, tal exclusión supondría una diferencia de trato injustificable desde la perspectiva del principio de igualdad, pues a idénticos niveles de contaminación potencial el gravamen habría de ser idéntico, de manera que una revisión normativa en este ámbito iría en pro de la justicia tributaria y de la propia justificación del tributo. Adicionalmente, tal interpretación resulta incongruente con el resto de la regulación del IGFEI³⁶. Sería, pues, muy oportuno que la normativa del impuesto aclarara la configuración del hecho imponible para evitar interpretaciones y aplicaciones del tributo disonantes con la lógica del mismo.

A todo lo señalado anteriormente, es preciso añadir que el apartado seis.3 del art. 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, recoge una presunción *iuris tantum* de venta o entrega “cuando los contribuyentes no justifiquen el destino dado a los productos fabricados, importados o adquiridos”. Tal presunción resulta lógica para evitar evasiones tributarias, toda vez que los bienes fabricados, importados o adquiridos (intracomunitariamente o por revendedores) que no se hayan vendido podrían haberse dispensado en el mercado negro para evitar su gravamen. Dado que se trata de un presunción que admite prueba en contrario, cabría preguntarse en qué supuestos puede acreditarse por el sujeto pasivo un destino distinto a la entrega y que, sin embargo, no conlleve la aplicación de la presunción. Pues bien, una interpretación sistemática de la normativa tributaria permite entender *a priori*, en paralelismo con el art. 6 LIIEE, que si se acreditan pérdidas de productos por caso fortuito o causa mayor o bien la destrucción total o pérdida irremediable de los productos como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado, se podría enervar la aplicación de la presunción antes referida. Con todo, la aplicación automática de los supuestos habituales en los IIEE es algo que debe meditarlo suficientemente. Así, algunos casos de caso fortuito (*v. gr.* un incendio) pueden justificar que no se cobren determinados IIEE de fabricación (como el de las labores del tabaco o bebidas alcohólicas) dado que nunca se producirá la circunstancia que pretende desincentivarse (consumo de tabaco o de alcohol). Sin embargo, en el caso de los GFEI, el incendio de unos almace-

³⁴ Así, el apartado siete.1.b) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, se refiere en el caso de una exención a la primera venta o entrega efectuada de gases fluorados de efecto invernadero “incluidos los contenidos en productos, equipos o aparatos”, con lo que pudiera pensarse que la regla general –a salvo de la existencia de una exención como la referida– es que cuando se transmiten gases fluorados incorporados en productos, equipos o aparatos, los mismos se gravan por encontrarse en el ámbito del hecho imponible del IGFEI. En un sentido similar *vid.* CASTAÑEDA CASADO, E., *Impuestos especiales, IVA e impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Lex Nova, Valladolid, 2014, documento consultado en versión electrónica.

³⁵ Así, recientemente la DGT ha entendido en contestación a consulta vinculante V1573-15 de 25-5-2015 que “la venta o entrega de un equipo o aparato nuevo que lleve incorporado gas fluorado sujeto al Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, no está incluida dentro del ámbito objetivo del impuesto y, por tanto, no está sujeta al mismo”. En el mismo sentido *vid.* contestación a consulta vinculante de la DGT V1575-15 de 25-5-2015.

³⁶ De hecho, la exención prevista en el apartado siete.1.d) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, –referido 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– se justifica, tal y como se indicará más adelante, para evitar dobles imposiciones (en el momento de incorporación en el equipo y en el momento de venta del equipo); es más, la exención por la recarga de tales gases fluorados con extracción de los gases existentes presupone, lógicamente, que los gases extraídos sí fueron gravados. Y todo ello a pesar de que el citado apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, entiende como se vio que “Siempre tendrá la condición de consumidor final la persona o entidad que adquiera los gases fluorados de efecto invernadero para su uso en la fabricación de equipos o aparatos”.

nes en los que se contienen tales productos produciría el daño ambiental que se pretende evitar, cual es la emisión a la atmósfera de los citados GFEEI, con lo que una exoneración del impuesto en tales casos pudiera resultar contraria a la filosofía del mismo. Adicionalmente, la entrega a gestores de residuos autorizados por la Administración competente dará lugar a otros efectos jurídicos (deducción o devolución del impuesto) que se contemplan más adelante en el epígrafe respectivo³⁷.

3) En tercer lugar, el precepto comentado indica que resulta igualmente gravado el *autoconsumo* de los gases fluorados por los sujetos antes referidos. En realidad, el concepto de autoconsumo no es extraño en el ámbito de la imposición indirecta y, particularmente, en relación con el IVA y los Impuestos Especiales³⁸. El apartado seis.1.b) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, lo define como “la utilización o consumo de los gases fluorados de efecto invernadero por los productores, importadores, adquirentes intracomunitarios, o empresarios a que se refiere la letra anterior [revendedores]”. En definitiva, cumple la lógica del impuesto el hecho de que la entrega para autoconsumo (interno o externo) resulte gravada.

4) En cuarto y último lugar, el apartado seis.1.c) del artículo 5 de la Ley 17/2013, de 29 de octubre, declara sujeta al impuesto la *importación o adquisición intracomunitaria de gases de efecto invernadero contenidos en los productos cuya utilización lleva aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera*, como sería el caso de los aerosoles, o los sistemas de espumas de poliuretano o de poliestireno extruido³⁹. Este supuesto de hecho imponible fue introducido en la norma por

³⁷ Ello no obstante, la Administración tributaria ha arrojado algo de luz al respecto. Así, la AEAT en una relación de contestaciones a preguntas frecuentes sobre el IGFEI (http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/Impuestos_Especiales/Impuesto_sobre_los_Gases_Fluorados_de_Efecto_Invernadero/Preguntas_Frecuentes/Preguntas_Frecuentes.shtml, consultado el 20-7-2015) ha recogido que “La Ley 16/2013, en su articulado, no recoge ningún supuesto de no sujeción para las pérdidas de dichos gases. Las pérdidas están sujetas en tanto que de las mismas se ha derivado una emisión a la atmósfera, que es lo que este impuesto quiere gravar en última instancia. Estarán sujetas al impuesto como autoconsumo y se deben declarar en el cuatrimestre en el que se produzcan (artículos 5.Seis.1.b) y 5.Ocho.1 de la Ley 16/2013). En el supuesto de que las pérdidas sean descubiertas en un recuento efectuado por la Administración se presumirá, salvo prueba en contrario, que los GFEEI han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto y se imputarán al cuatrimestre en el que entiendan devengadas las cuotas (artículos 5.Seis.3 y 5.Ocho.2 de la referida Ley 16/2013)”. Por otro lado, la DGT en contestación de consulta vinculante V0528-14 de 27-2-2014, en la que se preguntaba sobre los efectos de robos de gases fluorados, indica al respecto: “El robo de los gases fluorados que forman parte del ámbito objetivo del IGFEI no puede considerarse incluido dentro de los conceptos «venta o entrega» o «autoconsumo». Si bien el robo de los gases sujetos al IGFEI convierte a quien lo perpetra en un mero poseedor de éstos, no tiene como efecto facultar al autor del mismo para disponer de dichos gases en idénticas condiciones que su propietario. Por lo tanto, no puede considerarse que el robo constituya una transmisión entre la parte que es víctima del mismo y el autor de la infracción, en el sentido del apartado seis del artículo 5 de la Ley 16/2013 anteriormente transcrito. En efecto, el principio de neutralidad fiscal no obliga en modo alguno a equiparar el robo de los gases fluorados objeto del IGFEI a una «entrega» y no constituye obstáculo alguno para la consideración de que dicho robo no constituya en cuanto tal una operación sujeta al IGFEI”. Por su parte, la contestación a consulta vinculante de la DGT V0543-14 de 28-2-2014 recoge en relación con las posibles pérdidas en la fabricación y manipulación, lo siguiente: “el número 3 del apartado cinco del artículo 5 de la aludida Ley 16/2013 define el «potencial de calentamiento atmosférico de un preparado» como la «media ponderada derivada de la suma de las fracciones expresadas en peso de cada una de las sustancias a que se refiere el número 1 del apartado once multiplicadas por sus PCA con una tolerancia de peso de +/-1%». En línea con este precepto y con el espíritu de la norma, se pueden llegar a admitir pérdidas en la fabricación y manipulación de los gases fluorados que no superen una tolerancia de peso del +/- 1%. Diferencias superiores no serán admisibles salvo que el límite de error de un pesaje se encuentre dentro de la tolerancia permitida de conformidad con el correspondiente certificado debidamente homologado del instrumento de medición, de conformidad con el programa de certificación establecido por la Organización Internacional de Metrología Legal. Por tanto, las pérdidas y mermas que se deban a circunstancias distintas del pesaje y en cantidades superiores a las anteriormente expuestas están sujetas al Impuesto en tanto que de las mismas se ha derivado una emisión de gases a la atmósfera y, por otra parte, la Ley no contempla un supuesto de no sujeción para las mismas”.

³⁸ Cfr. artículos 9.1.º LIVA y 4.3.º LIIEE.

³⁹ Cabría preguntarse si los gases fluorados incorporados a extintores se encuadrarían dentro de los citados “productos” cuya utilización lleva aparejada inherentemente la emisión de los mismos a la atmósfera. En principio podría indicarse que los extintores, al igual que los aerosoles, al ser utilizados emiten a la atmósfera necesariamente los gases acumulados en sus respectivos contenedores, con lo que en principio cabría entender que los mismos se incluyen en el género antes enunciado. Ello no obstante, el uso de uno y otro producto no son comparables: así, los aerosoles tienen como único destino la emisión de gases a la atmósfera; sin embargo, los extintores sólo emitirán los gases acumulados en el supuesto de ser utilizados, lo cual supone sin duda una circunstancia excepcional (como también son excepcionales los incendios). Por el contrario, el destino más habitual de los gases contenidos en un extintor será su vaciamiento y reciclaje una vez cumplida su fecha de caducidad. Por tal motivo, y teniendo en cuenta una interpretación finalista de la normativa que regula el IGFEI, parece más adecuado que los extintores no se incluyan entre los productos cuya utilización lleva aparejada inherentemente una emisión atmosférica sino, más bien, tengan un tratamiento similar al de los equipos y aparatos (como los de refrigeración) en relación con los cuales puede producirse un vaciamiento y tratamiento de residuos que permita la deducción o devolución del impuesto. Vid. al respecto contestación a consulta vinculante de la DGT V0184-15 de 20-1-2015.

Ley 28/2014, de 27 de noviembre, y tiene la particularidad de que se provoca una mutación en el hecho imponible toda vez que el mismo se produce no al entregar el gas de efecto invernadero, como ocurre en los supuestos ya analizados, sino al recibirlo⁴⁰. La razón de ser de tal cambio de criterio se debe probablemente a dos motivos:

— En primer lugar, y esencialmente, porque al llevar aparejados tales productos la emisión del gas a la atmósfera no existe posibilidad alguna de reciclado o regeneración, con lo que no es necesario acercar la repercusión del IGFEI al momento del consumo último del bien, pues no cabe permitir a dicho consumidor, mostrando la factura, una devolución del tributo. Siendo así que ello no es posible en el supuesto comentado, puede anticiparse por parte del importador o adquirente intracomunitario el impuesto, pues ello conlleva mayores posibilidades de control.

— Pero es que, además, el supuesto específico de hecho imponible se refiere sólo a casos de “importación y adquisición intracomunitaria” de GFEI, y no a los supuestos en que tales productos sean fabricados en territorio de aplicación del impuesto, en cuyo caso ya se habrá repercutido al fabricante por considerarse consumidor final, tal y como se analizó más atrás (salvo, claro está, que exista una exención por entrega a revendedores). En consecuencia, puede concluirse que el nuevo supuesto de hecho imponible se incluyó en la normativa del IGFEI precisamente para evitar discriminaciones entre las producciones de determinados gases fluorados en territorio de aplicación del impuesto y, por otro lado, las importaciones o adquisiciones intracomunitarias de carácter comercial.

Por tales motivos, se anticipa la repercusión del impuesto en la fase de adquisición intracomunitaria o importación, del mismo modo que se anticipó el tributo cuando se entregan tales gases fluorados a empresarios que los usen para fabricar sus productos. Sin embargo, a diferencia de los empresarios de productos cuya utilización conlleva necesariamente la emisión a la atmósfera, en el caso ahora contemplado el adquirente intracomunitario deberá realizar una *autorrepercusión* del impuesto, del mismo modo que ocurre en el supuesto de adquisiciones intracomunitarias en el IVA. Sobre ello se volverá en el epígrafe 7.

3.2. Supuestos de no sujeción

El apartado seis.2 del art. 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, recoge los supuestos de no sujeción en relación con el impuesto que ahora analizamos. Si se verifican tales circunstancias, el hecho imponible no se realiza y consecuentemente no se derivan las respectivas obligaciones tributarias. Los supuestos de no sujeción recogidos en la normativa del IGFEI son los siguientes:

1) En primer lugar no estarán sujetas las ventas o entregas de gases fluorados de efecto invernadero, que impliquen su *envío directo por el productor, importador o adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto*. Como ocurre generalmente en la imposición indirecta empresarial (IVA e IIEE), dado que se trata de gravámenes que afectan al consumo, si el mismo no se realiza en el territorio de aplicación del impuesto (y se entiende que ello ocurre

⁴⁰ Sobre esta misma idea *vid.* DE MIGUEL CANUTO, E., “El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero”, *cit.*, quien indica que “cabe apreciar un «adelantamiento» del momento del gravamen en la dinámica del tráfico y utilización de gases contaminantes”. De hecho, tal circunstancia se infería de la doctrina de la DGT en las primeras interpretaciones de la norma. Así, la contestación a consulta vinculante V1676-14 de 1-7-2014 recogía dicho nuevo supuesto de hecho imponible a partir de una interpretación finalista de la norma, al indicar: “De acuerdo con expuesto en el preámbulo de la reiterada Ley 16/2013, los preceptos anteriormente transcritos deben ser interpretados en coherencia con el fin perseguido por el impuesto, esto es, gravar las emisiones efectivas de gases fluorados de efecto invernadero a la atmósfera; por ello, es preciso distinguir, por un lado, entre aquellos productos cuya utilización lleva aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera; y, por otro lado, entre aquellos equipos o aparatos cuya utilización no tiene por qué producir tales emisiones.

En estos últimos no es preciso gravar los gases en el momento en el que son incorporados en la fabricación de los mismos, ni en el momento de su importación o adquisición intracomunitaria, sino cuando queda constancia de que ha habido emisiones efectivas de los gases objeto del impuesto a la atmósfera, que se infiere con la recarga en los equipos y aparatos que utilizan dichos gases.

Cuestión distinta ocurre con los productos objeto de la consulta, los aerosoles, cuya utilización lleva implícitamente aparejada la emisión a la atmósfera de los gases fluorados contenidos en los respectivos envases. Por ello, la entrega de gases fluorados de efecto invernadero para ser utilizados en la fabricación de los productos objeto de la consulta, que posteriormente son vendidos con el gas incorporado no se considera operación exenta. Por lo tanto, el consultante, como consumidor final de los gases fluorados, deberá soportar el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero en las compras de los gases objeto del Impuesto que realice a su proveedor”. Obviamente, se trataba de un supuesto enteramente heterodoxo de entender el principio de reserva de ley. Por tal motivo, la inclusión del nuevo supuesto de hecho imponible por Ley 28/2014, de 27 de noviembre, normaliza la doctrina de la DGT al respecto.

cuando los productos abandonan definitivamente España), la legitimidad del Estado español para gravar tales productos desaparece. Adicionalmente, si existieran gravámenes en destino de similar tenor, se produciría doble imposición y se perjudicarían así la exportaciones y entregas intracomunitarias realizadas por empresas española, motivo por el que la lógica intrínseca del IGFEI –como el de otros impuestos indirectos– exige su ausencia de gravamen por la Administración tributaria española⁴¹. Particularmente, y al tener el tributo analizado una finalidad claramente extrafiscal que responde a una filosofía de gestión ordenada de gases fluorados, lo adecuado es que se produzca –en su caso– la imposición en un mismo país que permita practicar deducciones y devoluciones según un plan sistemático tratamiento de residuos que, lógicamente, no se produciría si interactúan dos soberanías tributarias salvo –claro está– que existiera algún tipo de coordinación internacional al respecto.

Sí llama la atención, si se compara con el IVA, una cuestión: en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, las exportaciones y entregas intracomunitarias se han configurado como un supuesto de no sujeción en lugar de un supuesto de exención. El efecto es, en todo caso, el mismo –no gravamen– ya que en el IGFEI no se presentan las complicaciones tributarias derivadas de las exenciones en el IVA en cuando a la deducibilidad del tributo y tampoco está sometido a una armonización en el seno de la UE. Ahora bien, parece en todo caso más adecuado que exportaciones y entregas intracomunitarias se haya configurado como un supuesto de no sujeción en lugar de como una entrega exenta. Ello se debe a que, si bien la capa de ozono es un bien común de la Comunidad Internacional, ante la imposibilidad de constatar el tratamiento de los residuos tóxicos una vez abandonan los gases fluorados el territorio español, es preferible ubicar tales supuestos fuera del ámbito de referido impuesto y, por tanto, declararlos no sujetos. Ello incidirá también en el cumplimiento de obligaciones formales del tributo, en la medida que estarán sujetas a las mismas quienes se encuentren sujetos al hecho imponible, aunque resulten exentos⁴².

2) En segundo lugar, no estará sujeta la entrega o venta de GFEI –o, en el caso de que su utilización lleva aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera, la importación o adquisición intracomunitaria– cuando el *potencial de calentamiento atmosférico de tales gases sea igual o inferior a 150*. La justificación de este supuesto de no sujeción es sin duda la de gravar sólo los productos más perjudiciales para el medio ambiente. Así, considerando que existen gases fluorados (como el hexafluoruro de azufre) que tienen una potencia de calentamiento atmosférico –PCA en adelante– de más de 22.000 (esto es, mayor en dicha cantidad al efecto invernadero que produce el CO₂), parece razonable que productos que tengan un menor potencial de erosión al medio natural (y que ha sido cifrado por el legislador en 150 PCA) no resulten gravados⁴³. Aunque, ciertamente, ello podría provocar también algún tipo de discriminación si productos menos contaminantes (v. gr. carbón) son asimismo gravados, como es el caso en España.

⁴¹ CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero: principales rasgos configuradores de su estructura impositiva”, *Nueva Fiscalidad* núm. 5/2014, pág. 106, entiende que el supuesto de no sujeción pretende “no dañar las ventas al exterior y entorpecer la recuperación económica”. Entendemos, sin embargo, que no se trata de una cuestión coyuntural sino que tal circunstancia encuentra su razón de ser en la propia lógica del impuesto, como acaba de explicarse.

⁴² Como se indicará más adelante, existe también una exención para aquellos empresarios revendedores que envíen los GFEI fuera del territorio de aplicación del impuesto. La configuración en tales casos como una exención y no como un supuesto de no sujeción parece estar relacionada con la existencia de un mayor control para evitar fraudes fiscales, pues mientras resulta más fácil realizar comprobaciones a productores y operadores internacionales de los GFEI, controlar a operadores intermedios es más complejo.

⁴³ Se plantea sin embargo un problema en relación con la determinación del potencial de calentamiento atmosférico. Así, mientras el Reglamento (CE) núm. 842/2006 fijaba en su anexo I unos PCA para los distintos gases fluorados de efecto invernadero, que son los que recoge la Ley 16/2013, de 29 de octubre, el Reglamento (UE) núm. 517/2014, basándose en el cuarto informe de evaluación adoptado por el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático, ya citado, recoge unos valores de PCA que varían ligeramente al alza respecto de los del Reglamento 842/2006 anterior. Por su parte, el apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, recoge define PCA como “es el potencial de calentamiento climático de un gas fluorado de efecto invernadero en relación con el del dióxido de carbono sobre un periodo de 100 años. El potencial de calentamiento atmosférico de estos gases es el que se indica en el número 1 del apartado once”. Siendo ello así, no cabría duda de que aunque haya cambiado la normativa aplicable al PCA atribuible a los distintos gases, el que ha de tomarse en consideración es el inicialmente previsto en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, y no modificado posteriormente a pesar de que se han producido alteraciones a la norma incluso después de haberse cambiado la normativa europea al respecto. Podría plantearse, no obstante, si la obsolescencia o falta de actualización de la norma pudiera plantear problemas de igualdad tributaria en la medida en que gases distintos con idéntico o similar PCA resultaran gravados o no. En todo caso, y dado que las modificaciones de los dos únicos gases que resultarían exentos por razón de su bajo PCA (Fluorometano o fluoruro de metilo –HFC 41– y Difluoroetano –HFC 152a–) varían respecto de su potencial entre 2006 y 2014 pero no superan en todo caso la cuantía de 150 fijada por el legislador nacional, la problemática esgrimida sería, dadas las circunstancias, más teórica que real.

3) En tercer y último lugar, no estarán sujetas las *pérdidas* de gases objeto del impuesto *derivadas de las imprecisiones de los diferentes instrumentos de medición* “siempre que se pueda acreditar que dichas pérdidas se encuentran dentro de los límites de la tolerancia de peso especificados en el correspondiente certificado del instrumento de medición, debidamente homologado de conformidad con el programa de certificación establecido por la Organización Internacional de Metrología Legal”. Se trata de un supuesto introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que tiene por justificación excluir igualmente de gravamen, por su irrelevancia, pérdidas menores debidas a problemas de medición. En efecto, la inclusión de dicho supuesto de no sujeción, fundado en el principio de importancia relativa, pretende evitar que se graven –por la presunción contenida en el apartado seis.3 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre– las pérdidas que finalmente resulten si se comparan los registros contables de ingreso y salida de GFEEI y debidas a problemas menores de medición, como se ha indicado.

3.3. Devengo

Al tratarse, como ocurre en otros impuestos indirectos como el IVA o los IIEE, de un tributo de devengo instantáneo, *con carácter general* nacerá la obligación de pago del tributo “en el momento de la puesta de los productos objeto del impuesto a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo”. La idea de “puesta a disposición” es conocida en el ámbito de la imposición indirecta, tanto en la normativa del IVA como en la de los IIEE, con lo que se podría utilizar sistemáticamente toda la doctrina administrativa, científica y jurisprudencia producida en relación con tal concepto⁴⁴. Sí que llama la atención el hecho de que no se haya utilizado un criterio singular y más simplificado para las importaciones que constituyan hecho imponible del IGFEI (las de gases fluorados de efecto invernadero objeto del impuesto contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera), como el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera⁴⁵. Ello no obstante, probablemente la práctica administrativa siga este criterio de devengo para las importaciones referidas a fin de interpretar en dicho ámbito lo que debe considerarse como “puesta a disposición”, sobre todo habida la complejidad de la normativa aduanera y de una deseable interpretación sistemática de la gestión tributaria.

Por lo demás, se recogen otros dos *supuestos* de devengo que podríamos considerar como *excepcionales*:

Así, en el caso de que surta efectos la presunción *iuris tantum* del apartado seis.3 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, ya analizada y referida a “extravíos” de gases fluorados, se producirá el devengo “en el momento de la fabricación, importación o adquisición, salvo prueba fehaciente de la fecha en que se ha producido la irregularidad, en cuyo caso será esta el momento del devengo”. En

⁴⁴ Cfr. artículos 75 y 76 LIVA. Vid. sobre el particular DE MIGUEL CANUTO, E., “El devengo y los tipos impositivos que son aplicables en el IVA”, *Quincena Fiscal* núm. 17/2012, págs. 21-44, así como DELGADO GONZÁLEZ, A. F. y REINA TORRES, D., “El devengo del IVA en la entrega de bienes”, *Quincena Fiscal* núm. 10/2013, págs. 77-83. Ciertamente, la casuística puede ser elevada, de lo que es muestra la contestación de la DGT a consulta vinculante V1696-14 de 2-7-2014 en relación a la actividad de una empresa que efectúa depósitos de refrigerante a un usuario final contabilizando la empresa revendedora el refrigerante como stock propio y disponiendo el usuario final del refrigerante en la medida en que lo necesita para realizar las recargas. Indica al respecto el citado centro directivo que “con independencia de cómo documente internamente la empresa revendedora las entregas de refrigerante en depósito, los productos refrigerantes han de permanecer contabilizados en el stock propio de la empresa depositante hasta el momento de su uso para la recarga, momento en que se entiende realizada la transmisión de la propiedad del refrigerante, resulta devengado el impuesto y, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del reglamento de facturas, nace la obligación de facturación”. Del mismo modo, la contestación a la consulta vinculante de la DGT V1082-15 del 8-4-2015 indica: “El consultante plantea dos supuestos: en el caso en el que el vendedor entrega al comprador (ambos disponen de CAF) una cantidad de producto, si bien las ventas se van a ir produciendo a medida que se vaya consumiendo el producto depositado en las instalaciones del comprador; y el supuesto de revendedores con CAF que se dedican a la comercialización de HFC’s, los cuales nunca o de forma muy residual pasan por sus instalaciones. En contestación a la consulta y en función del criterio señalado anteriormente, en ambos casos para determinar el contribuyente, el momento del devengo así como a quién le corresponde la responsabilidad en caso de pérdidas, habrá que analizar la naturaleza de cada contrato en particular y determinar si existe o no transmisión de la plena disponibilidad de los gases fluorados objeto del impuesto”, indicándose seguidamente en la misma resolución que “puesto que tanto el comprador como el vendedor que disponen de CAF-GV son contribuyentes del IGFEI, la responsabilidad respecto de cualquier irregularidad en relación con el IGFEI corresponderá, en cada momento, al que tenga la plena disponibilidad sobre los bienes sujetos al impuesto, en coherencia con el criterio establecido a lo largo de toda la consulta”.

⁴⁵ Cfr. artículo 77 LIVA y 7.2 LIIEE.

consecuencia, si un operador registrado no puede probar el destino de determinados GFEI, se entenderá devengado el impuesto en el momento de su producción, importación o adquisición, o bien en el momento posterior en que se hayan transmitido sin declarar tales GFEI. Lógicamente se devengarán los oportunos intereses de demora o recargos tributarios si fuera el caso.

Por otro lado, cuando se haya practicado alguna exención prevista en el apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, el devengo del IGFEI se producirá “cuando se considere realizada la primera venta o entrega”, lo que tendrá lugar en el momento en que se destinen a su consumo en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto o se utilicen en usos distintos de los que generan el derecho a la exención⁴⁶.

3.4. Ámbito de aplicación territorial

En lo que concierne al ámbito de aplicación territorial del tributo examinado, señala el apartado tres del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, que el impuesto se aplicará en todo el territorio español, con lo que no se producen particularidades por razón del territorio como ocurre, por ejemplo, en el IVA (en relación con el cual se excluyen de la aplicación de tal impuesto los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla).

La única particularidad sobre la aplicación territorial es la que respecta a los *Territorios Forales del País Vasco y Navarra*. El precepto citado recoge una cláusula de estilo común en las normas tributarias españolas, al indicar que la aplicabilidad del impuesto en todo el territorio español “se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra”. Dado que en Territorio Foral los tributos concertados y conveniados deben figurar en la respectiva ley de Concierto y Convenio, la Administración del Estado entendió –como viene siendo habitual– que en tanto no se aprobaran por las Instituciones competentes las oportunas normas al respecto dentro del marco del correspondiente Convenio o Concierto Económico, la normativa aplicable sería la estatal y la gestión y exacción del impuesto le correspondería igualmente a la Administración del Estado⁴⁷. Por ello se aprobaron en relación con los citados Territorios Forales las Leyes 7/2014, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 14/2015, de 24 de junio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Hasta que no se aprobaran las citadas modificaciones a los regímenes de concierto y convenio no han podido exigirse el IGFEI en el País Vasco y Navarra⁴⁸.

Finalmente, cabría hacer algunas matizaciones en relación con las *normas internacionales* aplicables en el ámbito del tributo estudiado. Así, el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, recoge que la aplicación en territorio español “se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”. Se trata asimismo de una cláusula de estilo que suele introducirse en las leyes tributarias con un contenido meramente didáctico, pues evi-

⁴⁶ Existe una errata no corregida en la redacción de la Ley: el apartado ocho.3 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, se refiere a “los supuestos previstos en el número 3 del apartado siete”, aun cuando del contexto resulta claro que el precepto se refiere a los supuestos contemplados en el *número 4* del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre. Tal errata fue consecuencia de que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modificó el citado apartado siete y cambió la numeración del texto referido (cambiando el numeral de 3 a 4), no corrigió al mismo tiempo las referencias que se contienen en otras partes del mismo precepto.

⁴⁷ Así, cuando la Diputación Foral de Bizkaia aprobó el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el territorio histórico de Bizkaia (entre ellos el IGFEI), el Estado interpuso un recurso de inconstitucionalidad contra el mismo. Una vez aprobada la modificación a la Ley de Concierto Económico para incluir el IGFEI como impuesto concertado, el Estado desistió del recurso de inconstitucionalidad interpuesto. Cfr. Auto del Tribunal Constitucional 186/2014, de 15 de julio de 2014.

⁴⁸ Cfr. Norma Foral de la Diputación Foral de Álava 27/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero; Orden Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 308/2014, de 14 de mayo, por la que se aprueban los modelos 583 –Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y pagos fraccionados– y 587 –Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación– y se establece la forma y procedimientos de presentación; Norma Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero; Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.

dentemente la fuerza de los convenios internacionales firmados por España no depende de un mero recordatorio en normas internas. Y si bien los convenios internacionales de naturaleza tributaria son más comunes en el ámbito de la imposición directa, lo cierto es que a efectos del IGFEI deben tenerse en cuenta los convenios acordados con algunas organizaciones internacionales, como podría ser el caso de la OTAN⁴⁹.

4. EXENCIONES

Una de las cuestiones más relevantes del IGFEI es la regulación de las exenciones totales o parciales que afectan a dicho tributo. Resulta de interés, en relación con las mismas y en primer lugar, analizar los requisitos de aplicación de tales beneficios fiscales; en segundo lugar debe conocerse el fundamento de dichas exenciones a efectos de control de constitucionalidad y de su interpretación teleológica; por último, es conveniente explicitar las condiciones de ejercicio de la minoración o exclusión del gravamen atendiendo fundamentalmente a las obligaciones formales exigidas por la normativa.

4.1. Exenciones totales

El apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, recoge las siguientes exenciones totales, que serían predicables igualmente a supuestos de autoconsumo cuando se cumplan los requisitos exigidos:

1) En primer lugar, se encuentran exentas las primeras ventas o entregas efectuadas a empresarios que destinen los GFEI a su *reventa en el territorio de aplicación del impuesto* [apartado siete.1.a) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre]. Como requisito para la aplicación de la exención se exige que el destinatario de los GFEI tenga la condición de revendedor de acuerdo con lo establecido en el apartado cinco del apartado ocho del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre⁵⁰.

⁴⁹ Cfr. artículo 14 de la Aplicación provisional del Acuerdo entre el Reino de España y la Organización del Tratado del Atlántico Norte, representada por el Cuartel General Supremo de las Potencias Aliadas en Europa, relativo a las condiciones especiales aplicables al establecimiento y explotación en territorio español de un Cuartel General Militar Internacional, hecho en Madrid el 28 de febrero de 2000. Particularmente, la DGT en contestación a consulta vinculante V0313-15 de 28-1-2015 se refiere a los siguientes acuerdos internacionales: Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América sobre Cooperación para la Defensa de 1 de diciembre de 1988, Anejos y Canjes de Notas, (BOE de 6 de mayo de 1989); Acuerdo entre el Reino de España y la Organización del Tratado del Atlántico Norte, representada por el Cuartel General Supremo de las Potencias Aliadas en Europa, relativo a las condiciones especiales aplicables al establecimiento y explotación en territorio español de un Cuartel General Militar Internacional, (BOE 16 de mayo de 2000); Instrumento de ratificación del Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Otawa el 20 de septiembre de 1951 (BOE de 10 de septiembre de 1987). Indica al respecto el citado Centro directivo que “cuando en una base o en parte de ella, se tenga el estatuto de base de uso conjunto España-Estados Unidos, la primera venta o entrega de gases allí efectuada que se destine a recargas para las Fuerzas de los Estados Unidos o a las Fuerzas Armadas españolas allí destinadas, siempre que sea para fines oficiales estará exenta en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y cuando además el valor de esa venta sea igual o superior a 600 euros. No obstante, cuando la primera venta o entrega de gases tenga como destinatario la OTAN o los Cuarteles Generales militares y se destine a recargas para fines oficiales se pueden considerar exentos puesto que así se desprende de los Acuerdos. La primera venta o entrega de gases fluorados que se destine a recargas en las bases para las actividades de los economatos, tiendas, cantinas, comedores o restaurantes, centros sociales o clubes, centros recreativos y asociaciones, que tengan entrada restringida, estará exenta en el impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero”.

⁵⁰ A tenor de tal precepto, es revendedor “La persona o entidad que, por estar autorizada por la oficina gestora en los términos establecidos reglamentariamente, adquiera exentos los gases objeto del Impuesto para cualquiera de los siguientes fines: a) ser entregados a un consumidor final, a otra persona o entidad para su posterior comercialización en el ámbito territorial de aplicación del impuesto o para su uso o envío fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto, b) ser utilizados para efectuar una carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes”. En la primera redacción de la exención estudiada, aprobada por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, se indicaba que “A los efectos de aplicación de esta exención, no se considerará que los empresarios destinan los gases fluorados de efecto invernadero para su reventa, cuando su adquisición tenga por objeto la utilización o el uso de los gases en la fabricación, carga, recarga, reparación o mantenimiento de productos, equipos o aparatos para ser objeto de venta o entrega, sin perjuicio de lo establecido en la letra d)”. Por ello la DGT había especificado que “la entrega de gases fluorados de efecto invernadero para ser utilizados en la fabricación, carga, recarga, reparación o mantenimiento de productos, equipos o aparatos para posteriormente ser vendidos esos productos, equipos o aparatos con el gas incorporado, no se considerará operación exenta” (contestación a consulta vinculante de la DGT V0632-14 de 7-3-2014). Tal aclaración desapareció, no obstante, en la redacción actualmente vigente aprobada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, probablemente por resultar innecesaria habida cuenta de la inclusión por dicha norma del concepto “consumidor final” (que incorporaba en gran parte la redacción del párrafo suprimido). Ya se ha indicado previamente la importancia del concepto de consumidor final para la aplicación de la exención que ahora comentamos. Por lo demás, el con-

La *justificación* de dicha exención tiene que ver, como puede imaginarse, con el hecho de que el IGFEI se configura como un tributo monofásico repercutido a quien a efectos del impuesto tenga la condición de “consumidor final”. Ello está conectado con el mecanismo de deducción y devolución previsto en el impuesto y que se analizará más atrás. Así pues, cuando un sujeto que haya soportado el IGFEI proceda a un tratamiento adecuado de los residuos, podrá deducirse el impuesto soportado o, en su caso, solicitar la devolución del mismo. Por tal motivo el tributo se configura no tanto como un impuesto de fabricación que grava la salida de los productos de fábrica o de los depósitos fiscales como ocurre con otros IIEE, sino de repercusión por lo general en las últimas fases de la cadena de consumo. En consecuencia, si el empresario que adquiere el GFEI lo hace para revenderlo y está debidamente inscrito en la oficina gestora correspondiente a fines del oportuno control, la normativa declara exenta las entregas que al mismo se realicen en previsión de que se producirá la repercusión más adelante cuando se venda al “consumidor final”.

Una cuestión que podría plantearse es si la exención referida sólo se puede aplicar una vez (en la entrega de productor, importador o adquirente intracomunitario al primer revendedor) o bien puede aplicarse sucesivamente siempre y cuando se cumplan los requisitos que la normativa exige el revendedor que adquiera en segunda o posteriores entregas. Al respecto debe entenderse que, habida cuenta de que la finalidad de la exención es acercar lo máximo posible la repercusión al consumidor final (a efectos de que éste pueda solicitar su reembolso si realiza un tratamiento adecuado de los residuos), la exención resulta aplicable no sólo al primer revendedor sino también a los subsiguientes.

En cuanto a las *formalidades* que conlleva la aplicación de la exención, el artículo 11 del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero –en adelante RIGFEI– recoge que los empresarios que entreguen a revendedores los GFEI sin repercusión (esto es, aplicando la exención) “solicitarán a los mismos la presentación o exhibición de la tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro territorial y una declaración suscrita por estos en la que conste el destino de los gases fluorados adquiridos”. Se trata, en suma, de un mecanismo de control para poder comprobar que se tiene derecho a la exención, dado que en caso contrario resultaría exigible la cuota a quien no repercutió debiendo hacerlo. En consecuencia quien entrega GFEI a un revendedor debe conservar durante el plazo de prescripción del tributo la “declaración de destino” –que no tiene formato alguno, pero en la que deben constar los datos del adquirente– firmada por el empresario que recibe el producto exento como vía de exoneración de responsabilidades tributarias⁵¹.

2) Asimismo, se encuentran exentas las primeras ventas o entregas efectuadas a empresarios que destinen los GFEI, incluidos los contenidos en productos, equipos o aparatos, a su *envío o utilización fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto* [apartado siete.1.b) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre]⁵².

La *justificación* de tal exención tiene que ver con lo ya comentado anteriormente respecto del supuesto de no sujeción previsto en el apartado seis.2 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre: dado que no se consumirán en España se pierde la legitimidad de gravar tal entrega; además pudiera provocar doble imposición y constituir una pérdida de competitividad de la empresa española que provee dicho gas. Sin embargo, a diferencia del supuesto de no sujeción (previsto para productores, importadores o adquirentes intracomunitarios), la exención ahora contemplada se prevé para los revendedores del GFEI. El motivo de contemplar tal supuesto (para el ámbito subjetivo mencionado) como un supuesto de exención y no como un supuesto de no sujeción es probablemente el mayor control al que estarán sometidos los revendedores a quienes se aplica la exención, toda vez que su

cepto de revendedor se extiende a supuestos de subcontrata siempre y cuando medie inscripción en el registro de la entidad gestora correspondiente (Cfr., entre otras, contestación a consulta vinculante de la DGT V1833-14 de 10-7-2014).

⁵¹ No obstante, nada indica el precepto del grado de diligencia que debe observar quien entrega productos exentos en relación con la tarjeta acreditativa de la inscripción en el oportuno registro territorial del adquirente de GFEI a fin de exonerarse de responsabilidades tributarias. Sin embargo, resulta lógico entender que el nivel de diligencia ha de ser “medio”, esto es, constatar que la tarjeta acreditativa presenta signos de verosimilitud sin perjuicio de que la misma pueda haber sido falsificada.

⁵² La DGT ha aclarado que el envío de gases fluorados a una plataforma petrolífera a 22 millas náuticas de la costa española estaría exento (contestación a consulta vinculante V1494-15 de 13-5-2015). Ello es interesante porque aun estando fuera del límite del mar territorial (12 millas marinas) se encuentra en el ámbito de la zona contigua, donde el propio estado puede “Prevenir las infracciones de sus leyes y reglamentos aduaneros, fiscales (...) que se cometan en su territorio o en su mar territorial”, así como “sancionar las infracciones de esas leyes y reglamentos cometidas en su territorio o en su mar territorial” (art. 33.1 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar).

dispersión es mayor que los sujetos a quienes se aplica el supuesto de no sujeción. Como ya se refirió, en el caso de supuestos exentos los sujetos pasivos deberán cumplir las obligaciones formales (de información, etc.) previstas en el IGFEI.

En relación con las *formalidades* que conlleva la aplicación de la exención, el artículo 12 del RGFEI recoge que, además de solicitarse al adquirente la exhibición de la tarjeta de inscripción en el registro correspondiente –antes aludida en relación con los revendedores en territorio nacional–, se exigirá la firma de la declaración en la que conste que el destino de los gases fluorados va a ser la utilización o el envío fuera del territorio de aplicación del impuesto⁵³.

3) En tercer lugar, se encuentra exenta la primera venta o entrega a empresarios que destinen los GFEI como *materia prima para su transformación química*, ya sea en procesos en los que estos gases sean enteramente alterados en su composición o en las que tales gases sean mezclados con otros gases fluorados [apartado siete.1.c) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre]. Del tenor de la exención se deriva que la alteración no debe ser menor (el legislador requiere que los gases sean “enteramente alterados”). Dado que se trata de un concepto jurídico indeterminado –y que aporta cierta inseguridad jurídica a la aplicación de la norma referida– será la Administración quien supervise el proceso de transformación química en el momento de producirse la inscripción en el oportuno registro que dará derecho a invocar la exoneración del tributo. Obviamente, la negativa a reconocer por parte de la oficina gestora que el respectivo proceso provoca una alteración significativa del gas fluorado –y, por tanto, la negativa a la inscripción en el registro– constituye un acto recurrible (en vía administrativa y contencioso-administrativa), siendo así que se podrán recabar dictámenes técnicos que prueben, en contra del criterio de la Administración, que se ha producido una alteración sustantiva del gas fluorado.

La *justificación* de tal exención es, de nuevo, acercar el momento de la repercusión lo más posible al consumo final, por las razones ya argüidas previamente, toda vez que el proceso de transformación química dará lugar a un nuevo producto fluorado que conllevará una primera entrega –o incluso subsiguientes– en el proceso de comercialización del mismo, y que puede contar una nueva PCA, la cual como se verá seguidamente es relevante para la aplicación del tributo examinado (tipo de gravamen).

En relación con las *formalidades* relacionadas con la aplicación de la exención, el artículo 13 RGFEI prescribe la obligación de exigir a los adquirentes la presentación de la tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro territorial y una declaración suscrita por estos en la que conste el destino de los gases fluorados adquiridos. Además, la inscripción en el oportuno registro territorial requiere, como se ha indicado, que el empresario presente una memoria explicativa de los procesos en los que intervienen los gases fluorados y la conformidad de la oficina gestora a los mismos, siendo así que la exención estará limitada a los procesos indicados en referida memoria.

4) También se encuentra exenta la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los GFEI a su *incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos* [apartado siete.1.d) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre], entendiéndose por tales “aquellos equipos, aparatos e instalaciones que son puestos en servicio o funcionamiento por primera vez”⁵⁴.

⁵³ El mismo precepto recoge seguidamente que “La acreditación del envío fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto se efectuará mediante la aportación del correspondiente DUA de exportación o, en el caso de envíos con destino a otro Estado miembro, mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho. En particular, podrán tener dicha consideración el contrato, la factura o cualquier otro documento acreditativo del transporte”. Cabe entender que referida acreditación deberá aportarse no al empresario que entrega los GFEI exentos sino a la Administración tributaria si le requiriese a ello para probar el destino de los productos que permite la aplicación de la exención.

⁵⁴ Cfr. apartado cinco.2 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre. Según el artículo 14 RGFEI “el carácter de equipo o aparato nuevo se acreditará, conforme a la legislación sectorial, con el certificado de instalación o, en su defecto, de acuerdo con la factura, contrato, nota de pedido u otro documento acreditativo de la adquisición de los mismos”, acreditación que habrá de hacerse valer ante la Administración tributaria en vía de comprobación. Sobre la consideración de equipos nuevos, la contestación a la consulta vinculante de la DGT V1482-14 de 4-6-2014 recoge que “si se aprovechan instalaciones existentes, donde se cambian máquinas viejas por nuevas, y en las que es necesario una carga adicional de gases fluorados objeto del impuesto para que funcionen, las ventas o entregas de gases resultarán exentas si la legislación sectorial establece que dichos cambios son de tal magnitud que la instalación resultante debe calificarse como nueva”; y asimismo, la contestación a consulta vinculante de la DGT V0792-15 de 12-3-2015 recoge que “si al realizar la reconversión del equipo, según la legislación sectorial, tiene la consideración de nueva instalación, las entregas de gases fluorados están exentas en virtud del apartado siete.1.d) del artículo 5 de la Ley 16/2013; en caso contrario, estará exenta, en virtud del apartado siete 1.f) del artículo 5 de la Ley 16/2013 las cuantías cuya cantidad coincida con la del gas entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Adminis-

La *justificación* de tal exención debe buscarse en evitar supuestos de doble imposición, habida cuenta de que la entrega del producto con el gas incorporado también conlleva la realización del hecho imponible, como se examinó más atrás⁵⁵.

En lo que concierne a las *formalidades* derivadas de la aplicación de la exención, el artículo 14 RGFEI recoge –del mismo modo que en las exenciones anteriores y con idénticas consecuencias– la obligación de presentación por parte del receptor de los GFEI de la tarjeta acreditativa y la suscripción de una declaración de destino.

5) Asimismo, se encuentra exenta la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los GFEI a la *fabricación de medicamentos que se presenten como aerosoles dosificadores para inhalación* [apartado siete.1.e) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre]. Como en anteriores casos, la aplicación de la exención requerirá de la previa inscripción del adquirente de los gases fluorados en el correspondiente registro⁵⁶.

La *justificación* del supuesto de exención examinado debe buscarse en el derecho a la salud contemplado en el artículo 43 CE y a la propia vida e integridad física (art. 15 CE) que, puestos en conflicto con el derecho de disfrutar de un medio natural adecuado (art. 45 CE), deben sin duda prevalecer.

Por lo demás, y en cuanto a las *formalidades* requeridas para la aplicación de la exención, se reiteran en este caso (art. 15 RGFEI) las mismas ya referidas respecto de los anteriores supuestos de exención: presentación de tarjeta acreditativa y declaración de destino.

6) Resulta también exenta la primera venta o entrega de GFEI destinados a efectuar la *recargas en equipos, aparatos o instalaciones de los que previamente se hayan extraído otros gases* [apartado siete.1.f) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre]⁵⁷. Para la aplicación de la exención se exigen dos requisitos: por un lado, que se acredite haber entregado los GFEI a los gestores de residuos reconocidos por la Administración Pública competente para su destrucción, reciclado o regene-

tración Pública competente, resultando el exceso gravado”. *Vid.* igualmente las contestaciones a consultas tributarias vinculantes de la DGT V0796-15 de 12-3-2015 y V0947-15 de 26-3-2015.

⁵⁵ *Vid.* en un sentido similar CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero: principales rasgos configuradores de su estructura impositiva”, *cit.*, pág. 105. Ello no obstante, recuérdese que la Administración tributaria no entiende que la entrega de productos con el gas fluorado incorporado conlleve la realización del hecho imponible.

⁵⁶ El artículo 15 RGFEI recoge al respecto: “Los titulares de los laboratorios farmacéuticos deberán adjuntar al solicitar la inscripción en el registro territorial, además de lo establecido en el artículo 2 de este Reglamento, una memoria explicativa de los procesos en que intervienen los gases fluorados justificando la necesidad de utilización de los mismos, así como de los medicamentos resultantes de dichos procesos y el número de registro que les corresponde conforme a su normativa sectorial”, indicándose seguidamente que “La oficina gestora tramitará el expediente pudiendo recabar informe del Laboratorio de Aduanas e Impuestos Especiales”. Obviamente, la Administración podría denegar la inscripción en el oportuno registro territorial por entender que los medicamentos resultantes de dichos procesos no justifican la exención. Sin embargo, lógicamente, el sujeto pasivo puede igualmente recurrir (en vía administrativa o contencioso-administrativa) tal resolución denegatoria, en cuyo caso será esencial la actividad probatoria que realice para justificar el derecho a la exención.

⁵⁷ El origen de esta exención, incorporada por Ley 28/2014, de 27 de noviembre, tiene que ver con las anomalías puestas de manifiesto desde el inicio de funcionamiento de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, que llevó a la Administración a la necesidad de interpretar como supuesto de exención las recargas de equipos con extracción previa de gases sin ningún apoyo legal. Así, la contestación a la consulta vinculante DGT V0631-14 de 7-3-2014 recogía: “En el caso señalado por el consultante se produce, por un lado, la retirada de un gas de un equipo y, por otro lado, la sustitución del mismo por otro gas de distintas características, sin que se realicen modificaciones en dicho equipo. Así, conforme a lo señalado en la norma reguladora del impuesto, se deberá producir el devengo del impuesto en la entrega de los gases destinados a la carga del equipo en la medida en la que se haya producido previamente una emisión de gases a la atmósfera. Por el contrario, cuando se extrae el gas de un equipo y, posteriormente, se procede a efectuar una nueva carga de gas en el mismo, nos encontramos ante una mera operación de sustitución de gases en los que no se ha producido emisión alguna. Por ello, a pesar de que dicha operación no está contemplada expresamente en la norma debido a la imposibilidad de que la misma pueda abarcar toda la casuística que se pueda plantear en relación con la operativa relacionada con los gases objeto del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, la misma debe interpretarse en consonancia con el objetivo que se pretende conseguir con dicho impuesto: evitar la emisión de gases a la atmósfera. Por tanto, la cantidad de gas que haya sido objeto de entrega para efectuar la recarga en un equipo del que previamente se haya extraído la misma cantidad de dicho gas o de otro sujeto al impuesto y se acredite haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración Pública competente, no resultará gravada por el impuesto. Sin embargo, si la cantidad de gas que se ha recargado es superior a la retirada, se tributará por la diferencia. No obstante, si en el momento del devengo del impuesto, por la entrega de los gases fluorados, se ignora la cantidad de gases a retirar y, por ende, se desconoce si nos encontramos ante una operación de sustitución o ante una operación de recarga, se devengará el pago del impuesto por la totalidad de la entrega del gas fluorado; sin perjuicio de que con posterioridad, una vez se tenga constancia del gas retirado, se solicite la devolución del impuesto conforme a lo señalado en el artículo 19 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre”. En un sentido similar *vid.* contestaciones a consultas vinculantes de la DGT V0788-14 de 21-3-2014 y V2906-14 de 30-10-2014.

ración⁵⁸; y, por otro lado, que la cantidad de gas exenta no sea superior a la que se haya extraído del equipo y entregado al gestor de residuos⁵⁹.

Como puede fácilmente comprenderse, la *justificación* de la exención analizada tiene que ver con la filosofía general del impuesto: incentivar un tratamiento adecuado de residuos tan tóxicos como los GFEI. Así pues, en el caso previsto por la exención examinada, cuando se recargue un equipo extrayendo previamente el gas fluorado en él existente y tratando adecuadamente dicho residuo (a través de la oportuna entidad gestora), no se inflige daño ambiental alguno –de hecho, se mantiene el *statu quo*– con lo que no estaría justificada la exacción del impuesto. De hecho, esta es la razón por la que la exención no contempla la carga de una cuantía superior de gas que el extraído, siendo así que el exceso resultará gravable. Sin embargo, nada indica la norma sobre la posibilidad de que la recarga se realice con un gas con PCA menor que el retirado, en cuyo caso lo más adecuado con el fin de la norma sería no sólo que la recarga se encuentre exenta sino que se solicitara la devolución por la diferencia entre la PCA instalada y la retirada; eventualmente, se podrían producir otros supuestos como una recarga de más cantidad de GFEI pero con idéntica PCA que el gas retirado, en cuyo caso sería lógico que dicha recarga resultara totalmente exenta; o bien que se recargara el equipo o instalación con una cantidad idéntica de GFEI pero con más PCA, en cuyo caso la potencialidad de daño ambiental sería mayor y estaría justificada un gravamen adicional por el impuesto estudiado. Sin embargo, tales circunstancias no se contemplan actualmente en la normativa vigente y sin duda deberían tenerse en cuenta en futuras reformas legislativas⁶⁰.

Las *formalidades* que han de seguirse para la aplicación de la exención referida son, como en otros casos, la presentación por parte del adquirente de los GFEI de la tarjeta acreditativa y la suscripción de la declaración de destino (art. 17 RGFEI).

7) Finalmente, está exenta la primera venta o entrega de GFEI a los *buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la privada de recreo* [apartado siete.1.g) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre]⁶¹. En definitiva, tal supuesto tendrá que ver sobre todo con el uso de líquidos refrigerantes y extintores en barcos y aviones comerciales. La aprobación de esta exención no se realizó hasta la modificación por Ley 28/2014, de 27 de noviembre, y probablemente fue debida a las dificultades existentes para probar que los gases fluorados entregados a un buque que realiza navegación internacional se utilizaban efectivamente fuera del ámbito de aplicación del impuesto a fin de tener derecho a la exención contenida en el apartado siete.1.b) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre⁶².

⁵⁸ A tenor del apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, *reciclado* significa “el tratamiento en el territorio de aplicación del Impuesto de gases fluorados de efecto invernadero mediante procedimiento básico de limpieza” y, por su parte, *regeneración* “el tratamiento y mejora en el territorio de aplicación del Impuesto de gases fluorados de efecto invernadero recuperados mediante procedimientos o tratamientos químicos para restablecer los niveles conformes a la norma de las cualidades técnicas del gas fluorado”. Asimismo, el artículo 1 RGFEI define *destrucción* como “Operación de eliminación D10, incineración en tierra, contenida en el Anexo I de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados”, y *gestor de residuos* como “La persona o entidad que realice cualquiera de las operaciones que componen la gestión de residuos de gases de efecto invernadero debidamente registrada en el Registro de producción y gestión de residuos a que hace referencia el artículo 39 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, e inscrita en el Registro territorial a que hace referencia el artículo 2 de este Reglamento”.

⁵⁹ Aunque pudiera entenderse que este supuesto de exención está pensado únicamente para equipos de refrigeración, resulta igualmente aplicable –como se ha puesto de manifiesto más atrás– a la recarga seguida de extracción respecto de cualquier tipo de equipos que contengan tales gases, como por ejemplo la recarga de extintores (*cfr.* contestación a consulta vinculante de la DGT V0184-15 de 20-1-2015).

⁶⁰ *Cfr.* contestación a consulta vinculante de la DGT V0313-15 de 28-1-2015.

⁶¹ A tenor del precepto citado “se entiende por navegación marítima o aérea internacional la realizada partiendo del ámbito territorial de aplicación del impuesto y que concluya fuera del mismo o viceversa. Asimismo se considera navegación marítima internacional la realizada por buques afectos a la navegación en alta mar que se dediquen al ejercicio de una actividad industrial, comercial o pesquera, distinta del transporte, siempre que la duración de la navegación, sin escala, exceda de cuarenta y ocho horas”.

⁶² Así, en contestación a consulta vinculante de la DGT V0471-14 de 21-2-2014, la DGT indicaba al respecto, antes de la inclusión de la exención referida: “es irrelevante a efectos de determinar la sujeción o no del impuesto, y en caso de sujeción, la correspondiente exención, si un barco tiene pabellón extranjero o no. Lo realmente importante a la hora de determinar si las entregas de gases efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto están no sujetas o están sujetas y exentas es el destino de dichos gases, esto es, si se van a consumir fuera de territorio español. Por tanto, estarán exentas las entregas de los gases que, formando parte del ámbito objetivo de aplicación del IGFEI, se efectúen a barcos con pabellón español o extranjero, siempre que mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho y, de acuerdo con lo establecido en el anteriormente transcrito artículo 2 del Reglamento, el beneficiario de la exención pueda demostrar a quien le realice dicha entrega del gas

La *justificación* de la citada exención tiene que ver, de nuevo, con la extraterritorialidad de la aplicación de los impuestos, dado que un determinado Estado no debe –por las razones antes argüidas: posibilidades de doble imposición, imposibilidad de gestión integrada, posible pérdida de competitividad– gravar emisiones que se realicen fuera de su territorio. Con todo, destaca que la exoneración de gravamen no se produzca para la navegación de recreo (cabe entender, esencialmente marítima), en cuyo caso parece que la vinculación con el territorio español (matrícula, amarre, etc.) es suficiente para entender que el vertido de dicho residuo tóxico puede producirse en España y, por tanto, que es adecuado el sometimiento al gravamen y sistema de gestión de residuos de nuestro país.

A diferencia de otras exenciones totales previstas en la normativa, el RGFEI no prevé *formalidades* específicas en relación con la aplicación de la exención examinada. Ello se debe probablemente a que siendo destinatarias del beneficio fiscal las empresas de navegación consumidores finales de gases fluorados, no habrán de inscribirse en los registros territoriales que prevé la norma, con lo que no puede exigirse la presentación de tarjeta acreditativa alguna de pertenencia a tales registros. No obstante pudiera haberse exigido la acreditación de la actividad de transporte aéreo o marítimo internacional por algún medio y, asimismo, una declaración de destino, como en el resto de casos analizados. Tales acreditaciones podrán, lógicamente, requerirse al beneficiario de la exención por la Administración en eventuales comprobaciones tributarias. Sin embargo, se plantea la duda en relación con las obligaciones de diligencia de quien entrega los GFEI a tales transportistas internacionales. Una vez más parece que una diligencia media (solicitar la acreditación de su actividad y de la naturaleza internacional del transporte, así como conservar copia de la misma durante el tiempo de prescripción) sería suficiente para exonerar de responsabilidad tributaria a quien entrega tales gases fluorados aplicando la exención estudiada.

4.2. Exenciones parciales

Una vez examinadas las exenciones totales, deben analizarse las exenciones parciales previstas para el IGFEI.

El apartado siete.2 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre –modificado en este punto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre– recoge las siguientes exenciones del 95 por 100 que serían predicables igualmente a supuestos de autoconsumo cuando se cumplan los requisitos exigidos:

1) La primera venta o entrega efectuada a empresarios –o importación o adquisición intracomunitaria realizada por empresarios– que destinen los gases fluorados de efecto invernadero con un *potencial de calentamiento atmosférico igual o inferior a 3.500 a su incorporación en sistemas fijos de extinción de incendios*⁶³. La citada exención parcial, única existente en la primera redacción de la norma por Ley 16/2013, de 29 de octubre, debe su actual tenor a la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que elevó la cuantía de la exención del 90 al 95 por 100.

Tal beneficio fiscal parece encontrar su *justificación* en la necesidad de uso de extintores para evitar males mayores a las propiedades y a la propia vida de personas y otros seres vivos, pues no en vano los incendios pueden provocar importantes daños ambientales que pudieran evitarse con una rápida intervención dirigida a la extinción. Siendo ello así, parece razonable y justificado aumentar el umbral de exclusión del impuesto (supuesto de no sujeción cuando el PCA es igual o inferior a 150, ya analizado) a mayores cotas en la medida en que no existan alternativas a tales gases fluorados; ello no obstante resulta lógico que, conforme se avance en la investigación de sustitutos a los GFEI para labores de extinción, el umbral antes referido se reduzca paulatinamente para acabar eliminándose en su caso⁶⁴.

que su envío o utilización va a ser fuera del territorio de aplicación del impuesto; esto es, fuera del territorio español”. En sentido similar *vid.* contestaciones a consultas vinculantes V0496-14 de 24-2-2014 y V2411-14 de 11-9-2014.

⁶³ La AEAT se ha referido a lo que debe entenderse por sistemas fijos de extinción de incendios (preguntas frecuentes sobre el IGFEI) indicando: “Sin perjuicio de que existan otros, conforme a la información suministrada por el sector de instaladores, los sistemas fijos de extinción de incendios pueden ser por rociadores automáticos y agua pulverizada, por agua nebulizada, por espuma fija, por polvo, por agentes extintores gaseosos, por aerosoles condensados y por control de humo y de calor. Sólo los sistemas fijos de extinción de incendios por agentes extintores gaseosos utilizan gases fluorados”.

⁶⁴ *Vid.* TORRADO DEL REY, S., “NTP 666: Sustitutos y alternativas para los halones de extinción” (http://www.insht.es/InshtWeb/Contenidos/Documentacion/FichasTecnicas/NTP/Ficheros/601a700/ntp_666.pdf, consultado el 28-7-2105).

Por lo demás, y en cuanto a las *obligaciones formales* requeridas para la aplicación de la exención, el artículo 17 RGFEI recoge las habituales en otras exenciones analizadas: exhibición de tarjeta acreditativa y suscripción de una declaración de destino.

2) La primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero a *determinados centros docentes, de investigación o experimentación*. Cabe que las precitadas instituciones pertenezcan a dos ámbitos diferenciados:

- Por un lado, pueden ser *centros con fines exclusivamente docentes o que realizan funciones de investigación*, en cuyo caso tales instituciones deben haber sido oficialmente reconocidas. Destaca el hecho de que mientras en relación con las funciones docentes el objeto de los centros ha de ser exclusivo, cuando los mismos realizan labores de investigación tal exclusividad no se requiere. Ello puede deberse a que mientras el reconocimiento oficial de centros docentes es más laxo (y, por ello, existe un mayor riesgo de desviación de uso)⁶⁵, el reconocimiento de centros de investigación (básicamente universitarios) tiene una regulación más exigente⁶⁶. En todo caso, y aunque no se menciona en la exención examinada, parece lógico requerir adicionalmente que los centros de docencia se dediquen a la formación en aspectos relacionados con el uso de gases fluorados.
- Por otro lado, puede tratarse asimismo de *laboratorios de pruebas de empresas consultoras o de ingeniería o para la investigación de los fabricantes* de productos en los que intervengan gases fluorados. Lógicamente también deben estar relacionados con el uso de tales productos.

Al ser una exención rogada, los directores de estos centros solicitarán la aplicación de este beneficio fiscal a la correspondiente oficina gestora.

En cualquier caso, es requisito para la aplicación de la exención parcial que los GFEI no salgan de tales centros o laboratorios, o bien que se acredite su destrucción a través de su entrega a un gestor de residuos, siendo así que en el caso de que los gases fluorados se vayan a destinar a otros usos o salgan de dichos centros, el director de los mismos deberá ponerlo en conocimiento de la oficina gestora y lógicamente perderían la exención que ahora se analiza, lo cual se analiza en el subepígrafe siguiente⁶⁷.

La citada exención parcial fue introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con una *justificación* clara: no perjudicar con el IGFEI el avance de la investigación y la impartición de docencia (igualmente protegidas en nuestra Constitución en los arts. 20 y 27) que pudieran incluso dedicarse a la búsqueda de alternativas o sustitutos de productos con gases fluorados.

Dado que se trata de una exención rogada, no existen especiales *formalidades* para su aplicación más allá de haberla solicitado conforme a lo indicado previamente. Al respecto sería aplicable la normativa general tributaria en cuanto a los efectos del silencio administrativo en relación con las solicitudes presentadas⁶⁸.

3) La primera venta o entrega de los GFEI *destinados a las Fuerzas Armadas en equipos de extinción de incendios*.

Como en el anterior supuesto de exención parcial, se trata de un beneficio fiscal rogado introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, el cual deberá solicitarse por el Ministerio de Defensa a la

⁶⁵ Cfr. Real Decreto 332/1992, de 3 de abril, sobre autorizaciones de Centros docentes privados, para impartir enseñanzas de régimen general no universitarias.

⁶⁶ Cfr. Real Decreto 420/2015, de 29 de mayo, de creación, reconocimiento, autorización y acreditación de universidades y centros universitarios.

⁶⁷ A tenor de lo previsto en el artículo 42.1.a) LGT, si no se realizara tal comunicación, la persona que ostente la dirección del centro respondería solidariamente –salvo regularización espontánea– de la cuota tributaria y de las sanciones que pudieran exigirse en relación con la infracción cometida.

⁶⁸ Así, el artículo 104 LGT la Administración tributaria deberá resolver en el plazo previsto en la normativa reguladora correspondiente, que no podrá superar los 6 meses salvo que una norma con rango de ley así lo prevea, siendo así que superado dicho plazo podrán entenderse estimadas las solicitudes por silencio administrativo a no ser que la normativa reguladora establezca lo contrario. Dado que la falta de resolución de la Administración no se ha regulado en el RGFEI ni, de forma genérica, en la disposición adicional 1.ª del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, cabe entender que el silencio administrativo tendrá consecuencias de estimación de la exención rogada si en el plazo de 6 meses no se ha resuelto sobre el particular.

oportuna entidad gestora, indicándose la clase y cantidad de GFEI que desea adquirirse de acuerdo con las necesidades previstas. Al indicarse en la exención que deberá solicitarse por el Ministerio de Defensa, parece oportuno que sea el titular de dicho Ministerio (o persona apoderada por el mismo) quien la solicite. Además, se trata de una exención finalista: la adquisición de gases fluorados habrá de destinarse a incorporarse a equipos para la extinción de incendios y cabe entender que con potencial de calentamiento atmosférico superior a 3.500, pues de lo contrario estarían exentos al 95 por 100 sin necesidad de cursar solicitud alguna.

La justificación de la exención es similar a la otra ya analizada en relación con la extinción de incendios, si bien potenciada por el hecho de que el interés general es aún mayor al tratarse de un servicio público en muchos casos utilizado para la extinción de incendios forestales o para acallar fuegos intensos en instalaciones estratégicas (centrales de producción de energías, etc.), con lo que su utilidad ambiental es ciertamente elevada. Probablemente por tal motivo, se elimina el umbral de PCA que sí existía en la otra exención parcial comentada más atrás.

En cuanto a las formalidades que han de seguirse, al ser una exención rogada basta con solicitarla sin seguir un formato preestablecido y resulta reproducible todo lo indicado en la anterior exención parcial sobre los efectos del silencio administrativo.

Finalmente, es preciso indicar que en el caso de modificarse las circunstancias comunicadas en la solicitud, el Ministerio de Defensa deberá ponerlo en conocimiento de la oficina gestora⁶⁹.

4.3. Disposiciones generales aplicables a todas las exenciones y destino a usos distintos de los que generan el derecho a la exención

Las exenciones totales y parciales antes referidas tienen, como se ha podido comprobar, un alto contenido finalista, siendo precisamente el destino dado a tales GFEI lo que justifica el beneficio fiscal otorgado.

Por ello, el cambio de destino respecto del inicialmente declarado conllevará la pérdida de la exención y el sometimiento al régimen general, con las consecuencias tributarias habituales, que a su vez dependerán de la conducta del sujeto pasivo. Así, si el sujeto pasivo realiza una declaración extemporánea pero espontánea, se devengarán los recargos del artículo 27 LGT con intereses de demora si hubieran transcurrido más de doce meses desde el momento en que tuvo que autoliquidarse e ingresarse el tributo. Si, por el contrario, es la Administración la que –en vía de comprobación– constata un uso distinto al que se hubiera declarado, exigirá ésta la cuota no ingresada y que debió repercutirse más los oportunos intereses de demora, y todo ello sin perjuicio de aplicar cuando procediera sanciones administrativas.

Por lo demás, a tenor del artículo 10.1 RGFEI y como resulta lógico, “Los adquirentes de los gases fluorados que resulten exentos de acuerdo con el apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, deberán conservar, durante el plazo de prescripción, junto con las facturas justificativas de la venta o entrega, toda la documentación acreditativa de la exención de la que se hayan beneficiado”. Nada se indica en el precepto citado de las obligaciones que han de cumplir quienes realizan las entregas de GFEI, si bien resulta lógico inducir que habrán de conservar igualmente las declaraciones de destino recabadas de los adquirentes de dichos gases fluorados, tal y como ha quedado indicado más atrás.

5. SUJETOS PASIVOS

El apartado nueve del artículo 5 Ley 16/2013, de 29 de octubre, indica con carácter general: “Son contribuyentes del Impuesto los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, gestores de residuos y los revendedores que realicen las ventas o entregas, importaciones, adquisiciones intracomunitarias o las operaciones de autoconsumo sujetas al Impuesto”.

⁶⁹ Como se indicó anteriormente en relación con los directores de los centros de docencia o investigación o laboratorios de pruebas, a tenor del art. 42.1.a) LGT serán responsables solidarios quienes habiendo solicitado la exención rogada no hayan comunicado a la Administración tributaria un cambio de circunstancias respecto de la solicitud cursada.

Adicionalmente, el referido precepto recoge dos supuestos más de sujetos pasivos que tendrán lugar en casos más excepcionales:

Así, por un lado, cuando los GFEl fueran *destinados a usos distintos* de los que generaron el derecho de exención, según lo ya indicado, “tendrán la consideración de contribuyentes los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a usos distintos de los que generan el derecho a la exención en el ámbito territorial de aplicación Impuesto”⁷⁰.

Por otro lado, cuando sea aplicable la presunción prevista en el apartado seis.3 del artículo 16/2013, de 29 de octubre –*pérdidas no justificadas* de GFEl en los que se presume que han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto–, “tendrán la consideración de contribuyentes los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios o revendedores que realicen dichas ventas o entregas”.

La claridad de los preceptos reproducidos exime de exhaustivas explicaciones al respecto. Ahora bien, podrían realizarse no obstante varias consideraciones en relación con los obligados tributarios en el IGFEI:

En primer lugar, la normativa menciona en todo caso el término *contribuyente*. Si bien es cierto que el artículo 36.2 LGT conceptúa el contribuyente como “el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”, y ello se cumpliría en el caso del IGFEI que ahora contemplamos, también es cierto que la doctrina ha entendido que para tener la condición de contribuyente el sujeto pasivo debería manifestar adicionalmente la capacidad económica –o desarrollar la conducta extrafiscal– que pretende gravar el tributo⁷¹. De hecho, y probablemente por esta idea, en la normativa del IVA no se menciona el término *contribuyente* sino la expresión *sujeto pasivo* para referirse a quien realiza el hecho imponible y resulta compelido por las obligaciones tributarias formales y materiales aun sin manifestar la capacidad económica gravada por el citado impuesto, que sólo se ostenta por el consumidor final. Y si bien el IGFEI no grava capacidades económicas específicas sino externalidades negativas para el medio natural, lo cierto es que el sujeto finalmente incidido por el tributo –y cuya conducta se pretende alterar, en la mayoría de los casos, a través de una devolución del impuesto en caso de gestión adecuada de los residuos– no es el empresario que lo repercute sino el sujeto que soporta tal repercusión. Por todo ello hubiera sido acaso más adecuado referirse al *sujeto pasivo* del impuesto (en el sentido de quien realiza el hecho imponible) en lugar de al *contribuyente*, aunque tal reflexión no sea más que un prurito académico. Ello no obstante, y coherentemente con la idea expresada, en el presente trabajo no se hace referencia al “contribuyente” sino al “sujeto pasivo” para referirse a la persona obligada por la normativa a repercutir el tributo.

Adicionalmente, cabría preguntarse si en todo caso el sujeto pasivo obligado a repercutir el IGFEI y, por ende, a autoliquidarlo e ingresarlo, ha de tener necesariamente *carácter empresarial*. Como es sabido, en otros impuestos similares (como es el caso del IVA) si bien los sujetos pasivos son generalmente empresarios, cabe excepcionalmente que otros sujetos resulten obligados a ingresar el tributo, como sería el caso de las importaciones no empresariales⁷². Sin embargo en el ámbito del IGFEI, tal y como se examinó al analizar el hecho imponible, no se contemplan supuestos de adquisiciones intracomunitarias que no tengan carácter empresarial. Por otro lado, en cuanto a las importaciones no comerciales, nada se indica específicamente sobre el particular, con lo que los consumidores finales podrían caer en el ámbito genérico de la expresión “importadores”. Ello no obstante, si bien teóricamente existe la posibilidad de gravamen al pasar la aduana los productos singulares que no formen parte de una expedición comercial, lo cierto es que muy pocas veces se identificarán envíos no comerciales por las autoridades aduaneras, con lo que la eficacia de comprobación tributaria será ciertamente reducida. Además, habida cuenta de la naturaleza tóxica y controlada de los GFEl, las importaciones no empresariales son ciertamente marginales.

Es más, dado el carácter necesariamente empresarial del sujeto pasivo del IGFEI, según las consideraciones anteriores, surge necesariamente una nueva pregunta: ¿qué ocurre si un *consumidor final*

⁷⁰ Existe una nueva errata en el precepto transcrito, pues el apartado nueve.2 del artículo 5 Ley 16/2013, de 29 de octubre, se refiere a “los supuestos previstos en el número 3 del apartado siete”, aun cuando del contexto resulta claro que el precepto se refiere a los supuestos contemplados en el *número 4* del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre. Tal errata fue consecuencia, una vez más, de que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modificó el citado apartado siete y alteró la numeración del texto referido (cambiando el numeral de 3 a 4), no corrigió al mismo tiempo las referencias que se contienen en otras partes del mismo precepto.

⁷¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II Derecho Presupuestario*, Civitas, Madrid, 2015, pág. 153.

⁷² Cfr. artículo 86.2 LIVA.

adquiere directamente a empresarios extranjeros, y particularmente de la UE, sin establecimiento en España productos que contienen gases fluorados? Es preciso tener en cuenta que el tráfico de GFEl, concretamente por motivo de su alta toxicidad, está altamente regulado y requiere de operadores registrados ante la Administración pública, lo cual asimila bastante la regulación con los IIEE como sectores regulados que excluyen prácticamente las compras internacionales por consumidores finales. Ello no obstante, existen productos comunes distribuidos por operadores comerciales genéricos que contienen GFEl (v. gr. aerosoles, extintores, espumas de poliuretano o de poliestireno extruido, etc.) que pueden adquirirse a distancia de distribuidores ubicados en otros países, por ejemplo a través de internet. Pues bien, en tales casos de adquisiciones internacionales y particularmente comunitarias, habida cuenta de que el consumidor final sin carácter empresarial no tendría condición de sujeto pasivo y tampoco el empresario no residente en España y sin establecimiento en territorio español, la consecuencia jurídica sería que nadie repercutiría el IGFEI en España y por ende no se cobraría el tributo en nuestro país a pesar de que sin lugar a dudas existe riesgo de producirse en territorio de aplicación del impuesto el daño ambiental que pretende desincentivar el tributo. Adicionalmente, se crearía una distorsión en la competencia toda vez que los empresarios que ejercen su actividad en territorio español deberían repercutir el tributo mientras que los productos adquiridos en el extranjero directamente por consumidores finales no incluirían en su precio final el impuesto, resultando por ende comparativamente más baratos.

La circunstancia descrita se ha intentado atajar en parte por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, al introducir un nuevo hecho imponible cual es la importación o adquisición intracomunitaria de productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera. Sin embargo, tal y como se indicó más atrás, en la medida en que el adquirente no sea empresario no resultaría obligado al pago del tributo.

Es sabido que en otros tributos como el IVA existe un régimen de ventas a distancia en virtud del cual los empresarios no instalados en el territorio de aplicación del impuesto tienen, no obstante, la obligación de repercutir el tributo cuando se superen determinados umbrales de ventas en España⁷³. Ahora bien, ¿no podría configurarse un régimen similar para el IGFEI? Posiblemente sería lo más conveniente desde un punto de vista de neutralidad del impuesto para empresarios que desarrollan su actividad en España en relación con productos que contengan gases fluorados, así como para la propia Administración tributaria española. Si no se ha configurado tal régimen es, probablemente, porque se ha estimado irrelevante el efecto de las compras al extranjero por consumidores finales de productos que contienen gases fluorados y que escapan del gravamen estudiado, con lo que los mínimos efectos distorsionantes en la competencia y la rebaja en la recaudación no justificarían un régimen especial que complicaría significativamente la gestión del tributo. Ello no obstante, en la medida en que tales empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto deben cumplir con las obligaciones que le impone el régimen de ventas a distancia en la normativa del IVA todo parece indicar que el referido régimen de ventas a distancia para el IGFEI no conllevaría una excesiva carga formal. Por todo ello, al menos para el mismo umbral de ventas (35.000 euros) podría considerarse el citado régimen de ventas a distancia en el IGFEI a imagen y semejanza de lo que ocurre en el IVA.

6. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA

Como en otros muchos impuestos, la cuota tributaria del IGFEI se calcula multiplicando la base imponible, constituida por los kilogramos de gases fluorados, por el tipo específico de gravamen contemplado en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, en virtud del cual se asigna una cuota determinada a un concreto peso del producto gravado. Particularmente, el tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,020 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas fluorado, con el máximo de 100 euros por kilogramo, conforme a las tarifas 1.^a (gases fluorados de efecto invernadero) y 2.^a (preparados) previstas en el apartado once del artículo 5 Ley 16/2013, de 29 de octubre. Por su parte, en relación con los GFEl y preparados que hayan sido regenerados o reciclados se aplicará la tarifa 3.^a, que comporta la aplicación de un coeficiente reductor de 0,85 respecto de las tarifas 1.^a y 2.^a para gases reciclados y regenerados⁷⁴. El artículo 9 RGFEI recoge, en

⁷³ Así, el artículo 68.tres.4.º LIVA fija dicho umbral en 35.000 euros.

⁷⁴ Por *preparado* cabe entender, según lo indicado en el apartado cinco del artículo 5 Ley 16/2013, de 29 de octubre, "una mezcla de dos o más sustancias, de las cuales al menos una es un gas fluorado de efecto invernadero, excepto cuando el

relación con esta última tarifa 3ª, que para que los sujetos pasivos puedan aplicarla “deberán estar en posesión del documento acreditativo emitido por el gestor de residuos donde conste que dichos gases han sido reciclados o regenerados, así como el número de lote de los mismos, el nombre y la dirección del gestor de residuos”.

Es preciso indicar que el apartado dieciocho del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, recoge un régimen transitorio en virtud del cual los tipos impositivos antes indicados serán los resultantes de multiplicar las tarifas ya referidas por los coeficientes 0,33 (año 2014) y 0,66 (año 2015), siendo así que a partir de 2016 no existirá reducción alguna. Pues bien, el citado sistema de implantación gradual parece adecuado para las medidas tributarias ambientales a fin de evitar conmociones en el mercado y elevaciones drásticas del precio de los productos⁷⁵.

Por otro lado el apartado diecinueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, fija un tipo impositivo especial para los gases fluorados que se destinen a producir *poliuretano* o se importen o adquieran en poliuretano ya fabricado, que será el resultado de multiplicar el tipo impositivo que le corresponda según su potencial de calentamiento atmosférico, de conformidad con las tarifas que acaban de referirse, por el coeficiente de 0,10⁷⁶. Adicionalmente, recoge la disposición transitoria 2.ª RGFEI una serie de obligaciones formales que determinan la aplicación del citado régimen especial, régimen que como se ha indicado tenía inicialmente un carácter temporal en cuanto que pensado inicialmente sólo para 3 años y que, como consecuencia de la modificación operada en 2014, resulta en un régimen definitivo. Recoge particularmente el precepto aludido que “Quienes realicen la primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero que se destinen a producir poliuretano solicitarán a los compradores de los mismos la presentación o exhibición de la tarjeta acreditativa de la inscripción en el Registro territorial y una comunicación suscrita en la que conste el destino de los gases fluorados. Asimismo, deberán conservar, junto a dicha documentación, las facturas justificativas de las ventas de gases fluorados a las que se ha aplicado la exención”.

Por lo demás, pocos comentarios cabe hacer respecto de las escalas de gravamen antes referidas en cuanto que son claras y su aplicación no plantea problemas mayores.

Ello no obstante, se considera conveniente realizar unas breves reflexiones en relación con las tarifas del impuesto.

Así, por un lado, las tarifas 1.ª y 2.ª fijan un límite máximo de gravamen de 100 euros, lo cual según las reglas de aplicación de dichas tarifas conllevaría que a partir de un PCA de 5.000 existiría una *tarifa plana*. Sin embargo, los potenciales de calentamiento atmosférico ascienden para algunos productos puros a más de 22.000 (hexafluoruro de azufre), lo que siguiendo la regla de cálculo de la tarifa 1.ª conllevaría tipos de gravamen de más de 450 euros/kg. Dado que el IGFEI se trata de un tributo extrafiscal que pretende gravar el potencial de daño ambiental derivado de la eventual emisión atmosférica de ciertos productos y que, paralelamente, se prevé un sistema de reciclado y tratamiento de residuos que provocaría la ausencia de gravamen, no se entiende la limitación que fija el legislador en relación con determinados gases especialmente perjudiciales⁷⁷, pues ello pudiera ir en contra del principio de igualdad tributaria por falta de diferenciación⁷⁸.

potencial de calentamiento atmosférico total del preparado es inferior a 150”; por otro lado, *potencial de calentamiento atmosférico de un preparado* es definido en el mismo precepto como “la media ponderada derivada de la suma de las fracciones expresadas en peso de cada una de las sustancias a que se refiere el número 1 del apartado once multiplicadas por sus PCA con una tolerancia de peso de +/- 1 %”. Se trata, en definitiva, de hacer gravar el PCA del producto (resultando irrelevante si se trata de un producto puro o mezclado con otros). Los conceptos *reciclado* y *regeneración* también se encuentran definidos, como se vio más atrás, en el apartado aludido.

⁷⁵ Cfr. DE MIGUEL, C. y MANZANO, B., “Gradual green tax reforms”, *Energy Economics* Volume 33, Supplement 1, December 2011, págs. 50–58.

⁷⁶ Inicialmente se recogió en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, para los ejercicios 2014, 2015 y 2016, un tipo impositivo que resultaba de aplicar el tipo impositivo que le correspondía según su potencial de calentamiento atmosférico, según las tarifas referidas más atrás, por el coeficiente 0,05; 0,10 y 0,20, respectivamente. Sin embargo la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modificó el precepto referido (con efectos a partir del 1 de enero de 2015) dándole la redacción actual.

⁷⁷ Trifluorometano, hexafluoruro propano, tetrafluoruro metano, hexafluoruro etano, octafluoropropano, decafluorobutano, dodecafluoropentano, tetradecafluorohexano, octafluorociclobutano y hexafluoruro de azufre, dado que todos ellos superan un PCA de 5.000.

⁷⁸ Aludiendo a la misma cuestión *vid.* el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, Madrid, febrero 2014, pág. 340 (disponible *on-line* en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>, consultado el 27-7-2015). En relación con la quiebra del principio de igualdad por indeferenciación, *vid.* tempranamente la STC 27/1981, de 20 de julio. Desde una perspectiva general,

Por otro lado, debe evaluarse la reducción de gravamen para determinados productos fluorados. Así, en lo que concierne a los gases regenerados y reciclados previstos en la tarifa 3.^a, la minoración del impuesto no puede merecer sino una valoración positiva habida cuenta de que tal reducción de gravamen se coherente bien con la lógica del IGFEI de potenciar el reciclaje y la regeneración de gases fluorados. Ello es así porque tales procesos químicos repercutirán positivamente en el medio natural, pues en lugar de verterse a la atmósfera los mismos serán reutilizados.

Por otro lado, el régimen especial previsto para los gases fluorados destinados a la producción de *poliuretano*, siendo tal producto por lo general sólido y que no conlleva vertidos a la atmósfera (salvo combustión o degeneración), también parece tener una justificación razonable, aunque los residuos requieran necesariamente un tratamiento adecuado, como ocurre con las espumas de poliuretano⁷⁹. En definitiva, se reduce en un 90 por 100 el gravamen puesto que los gases fluorados están destinados a transformarse en un componente sólido que no será emitido a la atmósfera a no ser en supuestos marginales y excepcionales⁸⁰. Así pues, en la medida en que la reducción del gravamen en el citado 90 por 100 se corresponda con la disminución del riesgo de vertido atmosférico de tales gases, tal beneficio fiscal parece proporcionado y conforme con el principio *quien contamina paga*⁸¹.

Finalmente, debe evaluarse la conveniencia de la tarifa en función de PCA históricos en lugar de los valores revisados conforme al cuarto informe de evaluación adoptado por el Grupo intergubernamental de expertos sobre el cambio climático⁸². Ello tiene singular importancia en relación con algunas variaciones al alza de la PCA de gases fluorados producidas en la comunidad científica a raíz del citado informe⁸³. Pues bien, si habida cuenta de su naturaleza extrafiscal, el IGFEI debe gravar los productos en función de su grado potencial de contaminación atmosférica, carece de lógica que no se hayan actualizado los valores del PCA al alza, aun cuando el tipo de gravamen pudiera quedar finalmente igual si se modificara paralelamente el coeficiente por el que se multiplica dicho PCA para obtener los valores de la referida escala de gravamen.

7. FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO: REPERCUSIÓN, DEDUCCIÓN Y DEVOLUCIONES

Una de las cuestiones más relevantes del impuesto que se analiza es el mecanismo de repercusión, deducción y –en su caso– devolución de las cuantías repercutidas, lo cual constituye la esencia del tributo y encierra la filosofía extrafiscal que subyace en el IGFEI. Dada la relevancia de tales supuestos, van a analizarse separadamente cada una de las figuras referidas.

7.1. Repercusión del Impuesto

A tenor del apartado trece del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, los sujetos pasivos del tributo “deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los produc-

vid. RUIZ MIGUEL, A., “La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *cit.*, págs. 76 y ss., así como PATÓN GARCÍA, G., *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, *cit.*, pág. 81 y ss.

⁷⁹ Cfr. por ejemplo el Real Decreto 110/2015, de 20 de febrero, sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos.

⁸⁰ A tenor de la disposición transitoria 2.^a del RIGFEI “Quienes realicen la primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero que se destinen a producir poliuretano solicitarán a los compradores de los mismos la presentación o exhibición de la tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro territorial y una comunicación suscrita en la que conste el destino de los gases fluorados. Asimismo, deberán conservar, junto a dicha documentación, las facturas justificativas de las ventas de gases fluorados a las que se ha aplicado la exención”.

⁸¹ Ello no obstante, se desconocen por el autor estudios técnicos que prueben que el vertido a la atmósfera de gases fluorados por combustión o degradación del poliuretano sea de un 10 por 100 respecto de los gases fluorados utilizados en su producción, máxime con el sistema de gestión de residuos existente en nuestro país.

⁸² *Cuarto Informe de evaluación del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático* [Equipo de redacción principal: PACHAURI, R.K. y REISINGER, A. (Dirs.), IPCC - Intergovernmental Panel on Climate Change, Ginebra, Suiza, 2007, ya citado.

⁸³ Así, por poner un ejemplo, se considera actualmente que el difluorometano (HFC-32) tiene un PCA de 675 [Reglamento (UE) núm. 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los gases fluorados de efecto invernadero] en lugar de 550 [previsto en el Reglamento (CE) núm. 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero y que es tomado como referencia en la actual Ley 16/2013, de 29 de octubre]. Tal diferencia implicaría un tipo diferente: 13,5 (conforme la PCA prevista en el Reglamento comunitario 517/2014) en lugar de los 11 actualmente vigentes en la Ley 16/2013 (de acuerdo con la PCA recogida en el Reglamento comunitario 842/2006). Y lo mismo ocurriría con la PCA del resto de gases fluorados, que aumenta según el cuarto informe de evaluación adoptado por el Grupo intergubernamental de expertos sobre el cambio climático.

tos objeto del Impuesto, quedando estos obligados a soportarlas”. Ello conllevará que quienes entregan gases fluorados –siempre y cuando dicha entrega no esté exenta– habrán de repercutir el IGFEI al adquirente que tenga la condición de “consumidor final”. Ahora bien, cuando se producen importaciones o adquisiciones intracomunitarias de gases fluorados –incluyendo los supuestos previstos en el apartado seis.1.c) del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre– o bien autoconsumos, se producirá la *autorrepercusión* del tributo por parte del sujeto pasivo, circunstancia por lo demás conocida en la normativa de otros impuestos indirectos⁸⁴.

Recoge igualmente, el precepto citado que “La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella”. La previsión de que se recoja específicamente en la factura la cuota devengada por IGFEI tiene que ver, como en otros impuestos indirectos, con el mecanismo de deducción y devolución que se comentan seguidamente, pues solo es posible aplicar tales mecanismos cuando se conoce exactamente la cuantía de impuesto soportado. Por lo demás, se recoge seguidamente en el precepto comentado que “Cuando se trate de operaciones no sujetas o exentas, se hará mención de dicha circunstancia en el referido documento, con indicación del precepto de este artículo en que se basa la aplicación de tal beneficio”, lo cual no es más que un instrumento de control tributario.

Como ocurre en otros tributos indirectos en los que se regulan relaciones entre privados, pueden producirse desavenencias en cuanto al tipo de gravamen que ha de repercutirse, o respecto de las exenciones y beneficios fiscales que resultarían de aplicación. En tales casos, los sujetos a quienes se ha repercutido la cuota del impuesto pueden recurrir los actos de repercusión ante los Tribunales Económico-Administrativos y, en su caso, ante la jurisdicción contencioso-administrativa⁸⁵. Asimismo, prevé la normativa –como se indicará más adelante para los casos en que resultara aplicable una exención que no se ha reconocido por quien entregó los GFEI– un procedimiento de devolución de las cantidades indebidamente repercutidas sin necesidad de instar recurso económico-administrativo alguno⁸⁶.

Finalmente, y en relación con la repercusión del IGFEI, indica el precepto referido que “No procederá la repercusión de las cuotas resultantes en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de actas de inspección y en los de estimación indirecta de bases”. La previsión contenida en el precepto transcrito parece procurar una protección al consumidor final con probable fundamento en el principio de seguridad jurídica⁸⁷; por lo demás, refleja tal disposición un escoramiento de las actividades de comprobación tributaria a los órganos de inspección, probablemente habida cuenta de que en la normalidad de los casos son tales órganos los encargados de controlar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos en los IIEE, sobre todo al encontrarse el gravamen del mismo muy vinculado a los registros contables y de existencias que derivan de actividades económicas que únicamente pueden supervisar los órganos de la Inspección de Tributos⁸⁸. Consecuentemente, cuando se produzcan las circunstancias referidas, será el sujeto pasivo que no repercutió debiendo hacerlo el que soportará la carga del tributo y no el consumidor final (salvo en casos de autorrepercusión, en cuyo caso tales figuras coincidirían).

7.2. Deducciones y devoluciones

A tenor de lo dispuesto en el apartado catorce del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, los sujetos pasivos, en sus respectivas autoliquidaciones, “podrán deducir las cuotas del Impuesto pagado respecto de los gases fluorados de efecto invernadero que acrediten haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública competente, a los efectos de su

⁸⁴ Cfr. artículo 85 LIVA. Algunos autores entienden que la relación de repercusión es de alteridad y exige que quien repercute y quien soporta la repercusión sean personas distintas (Cfr. DE MIGUEL CANUTO, E., “El destinatario de la operación como sujeto pasivo en el IVA”, *Revista de Información Fiscal* núm. 262, 2012, pág. 14. y bibliografía allí citada).

⁸⁵ Cfr. artículo 227.4.a) LGT y artículo 25 LJCA.

⁸⁶ Cfr. apartado catorce.2 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, así como artículo 20 RGFEI.

⁸⁷ Ello contrasta con la regulación de la imposición general del consumo, en la que el plazo de repercusión se extiende a un año (art. 88.cuatro LIVA), y se iguala a la normativa de otros impuestos especiales (cfr. art. 14.3 LIIEE).

⁸⁸ Cfr. artículos 131.d) –procedimiento de verificación de datos– y 136.c) –procedimiento de comprobación limitada– ambos de la LGT, que impiden respectivamente a los órganos de gestión comprobar declaraciones y autoliquidaciones referidas actividades económicas y la contabilidad mercantil o el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en los libros, registros o documentos exigidos por la normativa tributaria.

destrucción, reciclado o regeneración conforme a los controles y documentación requeridos por la legislación sectorial de residuos”⁸⁹.

En el caso del IGFEI, la idea de *deducción* tiene que ver con el hecho de que se soportó el tributo por la adquisición de un gas fluorado contaminante habida cuenta de su potencial emisión atmosférica y, sin embargo, no se ha realizado el vertido dañino a la atmósfera, motivo por el cual debe permitirse al sujeto la recuperación del impuesto soportado, el cual ha devenido injustificado por la falta de contaminación (en la lógica del principio *quien contamina paga*, ínsita en el tributo analizado)⁹⁰. Y dado que los sujetos pasivos del IGFEI deben repercutir dicho tributo e ingresar las cuotas en las arcas públicas según los procedimientos que se indicarán al hablar de la gestión del impuesto, se permite minorar la cuantía que ha de ingresarse –del mismo modo que ocurre en otros impuestos indirectos, como es el caso del IVA– en las cantidades cuya recuperación se autoriza al sujeto pasivo, de manera que se ingresará en la Hacienda Pública únicamente la diferencia entre las cantidades repercutidas y las cantidades recuperadas (deducidas).

¿Pero cuándo podrán deducirse las cuotas pagadas de IGFEI y en qué supuestos? El precepto citado recoge que la deducción se realizará “mediante la minoración de la cuota correspondiente al periodo de liquidación en que se produzca la destrucción”. Es relevante destacar el momento en que la deducción puede operarse, cual será –a tenor del precepto transcrito– no el de la entrega a un gestor de residuos reconocido por la Administración pública competente, sino el “periodo” en que se produzca la “destrucción” del residuo, sin indicarse nada de los otros supuestos que permitirían la deducción, cuales son la entrega para reciclado o regeneración.

Resulta evidente que se ha producido un error de redacción por el legislador por una incongruencia entre los dos párrafos del apartado catorce.1 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, y ello por dos motivos: en primer lugar, por omitirse supuestos de deducción que se autorizan expresamente (reciclado o la regeneración de gases fluorados); pero lo que es más importante: resulta inexplicable la vinculación entre el derecho de deducción y las operaciones que ha de realizar posteriormente el gestor de los residuos.

Para subsanar la incongruencia y deficiencia en la regulación que genera el precepto comentado, el artículo 18 RGFEI se refiere, por un lado, a la posibilidad de deducción no sólo en relación con los GFEI entregados para su destrucción, sino también para su reciclado y regeneración; y, por otro lado, se exige únicamente acreditación de haber entregado el GFEI al gestor de residuos (mediante el certificado y el documento de control y seguimiento firmados por el gestor de residuos o cualquier otro medio de prueba admisible en Derecho), así como aportar factura en la que conste el importe del impuesto soportado, concediéndose por la disposición reglamentaria un plazo de deducción de 4 años *a partir del momento de la entrega de los gases fluorados al gestor de residuos*. Nada se indica, acertadamente, de las actividades que posteriormente haya de realizar el gestor de residuos. Sin embargo, se trata de una disfunción el hecho de que una disposición reglamentaria rectifique una incoherencia de la Ley reguladora –y que, además, fije un plazo de deducción no previsto por la norma con rango legal–, motivo por el que sería deseable una modificación de la ley en este particular a fin de regular convenientemente el derecho de deducción.

Por otro lado, ¿qué ocurrirá cuando, por el motivo que sea, de la minoración de las cuotas repercutidas en las cuotas deducibles resulte una cuantía negativa? Al respecto contempla el apartado catorce.1 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, que “Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso”. Así, según la previsión legal transcrita, sólo existe derecho a la compensación de autoliquidaciones negativas con las positivas que se generen en los cuatro años siguientes, sin posibilidad alguna de reembolso. Ciertamente ello puede matizarse, como se verá seguidamente: si el sujeto pasivo utiliza no el

⁸⁹ Los conceptos “gestor de residuos”, “destrucción”, “reciclado” y “regeneración” aparecen definidos en el apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, y en el artículo 1 RGFEI. En cuanto a los controles y documentación requeridos por la legislación de residuos, *vid.* Real Decreto 180/2015, de 13 de marzo, por el que se regula el traslado de residuos en el interior del territorio del Estado.

⁹⁰ Lógicamente, en el caso de robos producidos al sujeto pasivo, no le está permitido a éste la deducción del impuesto por no cumplirse los requisitos contemplados en la norma (*cf.* contestación a consulta vinculante de la DGT V0528-14 de 27-2-2014).

mecanismo de deducción sino el de devolución, podría obtener el reembolso del tributo, de manera que el mecanismo de la deducción en casos en que las cuotas deducidas sean mayores que las repercutidas se utilizará solamente —en pura lógica— cuando se prevea que en periodos sucesivos existirá posibilidad de compensar. Incluso en tales casos pudiera resultar más interesante (por ser más rápido y previsible) utilizar directamente el mecanismo de devolución, con lo que a efectos prácticos la deducción sólo se utilizará cuando las cuotas deducibles sean inferiores que las repercutidas. Ahora bien, si ello es así, no se entiende bien por qué motivo si se ha optado por el mecanismo de la deducción (y no por el de devolución directa) no existe la posibilidad, llegado un determinado momento, de solicitar la devolución del impuesto que no pueda compensarse en varios periodos de liquidación. En este sentido, resultaría oportuno —a fin de lograr un acierta uniformidad en la imposición indirecta— que se reconociera, como ocurre en el IVA, la posibilidad de solicitar la devolución del saldo negativo subsistente al acabar el año natural⁹¹.

Finalmente, y en lo que respecta a la *devolución* de cuotas de IGFEI soportadas, el precepto comentado indica: “Los consumidores finales de gases fluorados de efecto invernadero que hayan soportado el Impuesto y hubiesen tenido derecho a la aplicación de las exenciones previstas en el apartado siete o acrediten haber entregado gases fluorados de efecto invernadero a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública competente, a los efectos de su destrucción, reciclado o regeneración conforme a los controles y documentación requeridos por la legislación sectorial de residuos siempre que no haya sido objeto de deducción previa, podrán solicitar a la Administración tributaria la devolución del mismo, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan”.

La norma contempla, en realidad, varios supuestos que han de diferenciarse:

Por un lado, en el supuesto de que *el consumidor final sea, al mismo tiempo, sujeto pasivo del tributo* (esto es, repercuta cuotas de IGFEI), sólo se le permitirá la devolución de las cantidades soportadas cuando no se haya utilizado respecto de las mismas el procedimiento de deducción, previamente analizado. Como se ha indicado más atrás, este será el mecanismo más habitual para devolución de cuotas soportadas por empresarios sujetos pasivos del impuesto cuando las cuotas soportadas superen las repercutidas.

Por otro lado, cuando *el consumidor final haya entregado a un gestor de residuos los GFEI para su destrucción, reciclado o regeneración*, podrá solicitar la devolución del impuesto soportado acreditando la entrega de gases fluorados al referido gestor de residuos (certificado y el documento de control y seguimiento firmados por el gestor de residuos o cualquier otro medio admisible en Derecho) y aportando copia u original de la factura en la que soportó el IGFEI (art. 19 RGFEI). A tenor de dicho precepto se recoge también que “La devolución se solicitará, en el lugar y forma que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, a partir de la finalización del cuatrimestre natural en el cual se haya entregado el gas para su destrucción, reciclado o regeneración”. A falta de desarrollo por el Ministerio de Hacienda a través de la oportuna Orden Ministerial, una vez haya finalizado el cuatrimestre en que se entregó el gas al gestor de residuos, y en paralelismo con el derecho de deducción previamente referido —el cual sigue, por lo demás, el plazo de prescripción tributaria (arts. 66 y ss. LGT)—, cabe entender que el consumidor final tendrá un plazo de 4 años para solicitar la devolución comentada ante la Delegación de la AEAT de donde sea residente. En efecto, siguiendo a Miguel Canuto⁹², puesto que las cuotas soportadas lo han sido como consecuencia de la debida aplicación del tributo —esto es, no pueden reputarse ingresos tributarios indebidos, que tendrían otro régimen distinto— y habida cuenta de la falta de regulación por la normativa del IGFEI, deben tomarse en consideración los artículos 31 y 126 LGT. En virtud de tales preceptos el procedimiento se iniciará con una solicitud de devolución, y a partir de tal instante se iniciará el plazo de prescripción señalado en el art. 66.c) LGT para las devoluciones de tributos y el específico previsto en el art. 31.2 LGT de 6 meses, a partir del cual se devengarán intereses de demora a favor del “consumidor final”.

Finalmente, cuando se haya repercutido el IGFEI a un *adquirente de gases fluorados al que era aplicable alguna exención* de las ya examinadas, concreta el artículo 20 RGFEI que podrá solicitarse la devolución del impuesto pagado “en el lugar y forma que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, a partir de la finalización del cuatrimestre natural en el cual se haya realizado la

⁹¹ Cfr. artículo 115 LIVA.

⁹² DE MIGUEL CANUTO, E., “El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero”, *cit.*

operación que ha dado derecho a la exención”. A falta de desarrollo reglamentario, cabrían las mismas consideraciones vertidas en el párrafo anterior.

8. INFRACCIONES Y SANCIONES

En relación con las infracciones y sanciones, el apartado dieciséis del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, se remite a la LGT sin mayores particularidades.

Consecuentemente, podría incurrirse en las infracciones previstas en los artículos 191 y ss. LGT y particularmente –en lo que respecta a la defraudación tributaria– en la prevista en el artículo 195 LGT (por declarar incorrectamente las cuotas a deducir), en el artículo 194 LGT (por solicitar indebidamente devoluciones) o en el artículo 193 LGT (por obtener indebidamente devoluciones), en función de los hechos que acontezcan.

Pero, adicionalmente, podría incurrirse también en otras infracciones por incumplimiento de obligaciones formales como son las relacionadas con la declaración censal e inscripción registral (art. 199 LGT)⁹³, incumplimiento de llevanza de registros de contabilización de existencias (art. 200 LGT), o por incumplir obligaciones de facturación especialmente relacionadas con el IGFEI (art. 201 LGT), entre otras posibilidades existentes.

Pues bien, la remisión en bloque al régimen general de infracciones y sanciones tributarias (y, consecuentemente, al procedimiento sancionador general) previsto en la LGT y sus reglamentos de desarrollo hace necesario un reenvío a las obras generales que han tratado tales cuestiones⁹⁴.

9. GESTIÓN DEL IMPUESTO

Una de las cuestiones más relevantes en la configuración del IGFEI es la gestión del mismo y, particularmente, la inscripción en un registro territorial de la oficina gestora, la cual otorgará la tarjeta acreditativa de inscripción en el citado registro, con el oportuno Código de Actividad de los Gases Fluorados (CAF), que resulta de una relevancia extrema a la hora de aplicar el tributo pues la mayoría de los beneficios fiscales como exenciones o tipos reducidos se encuentran estrechamente vinculados al mismo.

Adicionalmente, la gestión del impuesto requiere una serie de obligaciones formales a los sujetos pasivos. Por un lado, como es habitual en la mayoría de los tributos, deben realizarse autoliquidaciones, normalmente con ingreso. Pero, adicionalmente, son requeridas declaraciones recapitulativas anuales con informaciones sobre cantidades de gases fluorados con los que se haya operado e identificación de personas que hayan intervenido en dicho tráfico. Finalmente, también es exigida la llevanza de determinados libros-registro que incluyan las operaciones realizadas con gases fluorados, existencias el último periodo del cuatrimestre natural y, en algunos casos, el origen y tratamiento de tales GFEI.

A todas estas cuestiones se refieren los subepígrafes que siguen

9.1. Obligaciones de registro como operador del IGFEI

El apartado quince.3 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, recoge taxativamente que los sujetos pasivos que realicen el hecho imponible “estarán obligados a inscribir sus instalaciones en el

⁹³ Sobre las posibilidades de sancionar la falta de inscripción en el registro territorial de la entidad gestora *vid.* subapartado 9.1 y, particularmente, la nota a pie núm. 95.

⁹⁴ *Vid.* sobre el particular ANIBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005 y las mismas autoras en “Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento”, en TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CALVO ORTEGA, R., *Los nuevos reglamentos tributarios: recaudación, régimen sancionador y revisión*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, págs. 273-389; PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “Infracciones y sanciones tributarias”, capítulo 12 de la obra coordinada por PALAO TABOADA, C., *Comentario sistemático a la nueva ley general tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 525-582; PÉREZ ROYO, F., “La regulación de las infracciones y sanciones en la nueva Ley General Tributaria”, *Estudios de Derecho Judicial* núm. 57, 2004, págs. 295-340.

Registro territorial del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero”. Desarrollando el precepto transcrito, recoge el artículo 2.1 RGFEI lo siguiente:

Los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, revendedores, gestores de residuos, así como los beneficiarios de las exenciones a que se refieren los artículos 10 a 17 de este Reglamento y los beneficiarios de tipos impositivos reducidos a que se refiere la disposición transitoria segunda estarán obligados, en relación con los productos objeto del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, a inscribirse en el Registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el establecimiento donde ejerzan su actividad o, en su defecto, donde radique su domicilio fiscal.

Asimismo, estarán obligados a inscribirse en el Registro territorial los importadores y adquirentes intracomunitarios de los gases fluorados de efecto invernadero objeto del impuesto contenidos en los productos a los que hace referencia la letra c) del número 1 del apartado seis de la Ley.

Se trata pues, como se ha indicado, de una obligación esencial para la gestión del tributo que ahora se estudia y que implica a quienes son considerados como sujetos pasivos del IGFEI⁹⁵. La obligación de registro está estrechamente vinculada con el “establecimiento” donde ejerzan su actividad, término que no ha sido definido por la normativa del impuesto; del mismo modo, no se especifica en qué casos debe entenderse que no existe tal lugar y habría que atender al domicilio fiscal del empresario o profesional⁹⁶. No obstante, la AEAT en contestación a preguntas frecuentes sobre el IGFEI ha indicado al respecto que “Salvo prueba en contrario, si un instalador dispone existencias de gases fluorados tendrá la consideración de establecimiento el local o instalación donde las mismas estén almacenadas. En el caso, más que frecuente, de que se utilice una furgoneta o similares como almacén, entendemos que la solicitud de inscripción la tendrá que presentar ante la oficina gestora correspondiente a su domicilio”.

Por lo demás, es sabido que todo empresario o profesional debe presentar al *inicio de sus actividades económicas* una declaración censal⁹⁷. Por ello, el artículo 22 RGFEI obliga a presentar la solicitud de

⁹⁵ A pesar del tenor literal de la norma transcrita (“estarán obligados ... a inscribirse”) la doctrina de la DGT parece entender la inscripción como una mera opción en función de que el operador de gases fluorados quiera ser tratado por la legislación como “consumidor final” (y por tanto, como sujeto que soporta la cuota de IGFEI) o bien si prefiere que las entregas que se le realicen estén exentas de tal impuesto y, a su vez, repercutir él en ventas sucesivas (como revendedor). Así la DGT en contestación a la consulta vinculante V1695-14 de 2-7-2014 (entre otras), después de aclarar que como operador debe inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora, indica que “otra opción podría ser que el consultante actuase como consumidor final. En este caso, no sería contribuyente del Impuesto y, por tanto, adquiriría el gas fluorado con el Impuesto repercutido. Asimismo, por ostentar la condición de consumidor final, el Reglamento del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre (BOE del 30 de diciembre), no exige la obligación de inscripción en el registro territorial del Impuesto, ni de llevanza del registro de existencias, ni de presentación de la declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero, ni de autoliquidaciones” (en un sentido similar *vid.*, la contestación V1828-14 de 10-7-2014). Y de forma parecida la AEAT, en una relación de contestaciones a preguntas frecuentes, ha determinado al respecto que “Las personas o entidades a las que se refiere el artículo 2.1 del Reglamento del IGFEI (salvo fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios y gestores de residuos) deberán inscribirse en el Registro Territorial para acogerse a los supuestos de exención establecidos en el artículo 5. Siete .1 y .2 de la Ley 16/2013. En caso de optar por no inscribirse no podrán acogerse a los citados beneficios fiscales”; y de forma similar, al preguntársele si las empresas con certificado para la manipulación de más de 3 kg de gases fluorados deben inscribirse en el registro obligatoriamente, ha contestado “Pueden optar por inscribirse en el Registro territorial o no hacerlo. En este último caso todos los gases fluorados que adquiera lo será con repercusión del impuesto, renunciando así a la aplicación de la exención prevista en el artículo 5.Siete.1.a) de la Ley 16/13, no siendo necesario, por tanto, renunciar ante Industria a la autorización de que disponen para la manipulación de gases y/o equipos”. Ello merece un comentario, siquiera breve: si bien es cierto que para la lógica de aplicación del IGFEI resulta indiferente que un determinado operador funcione como consumidor final o como revendedor (siempre que, en cada uno de los casos, se aplique la normativa correctamente), pues no habría menoscabo alguno para la Hacienda Pública, el tenor de la normativa no parecía permitir en su redacción original tal opción. Sin embargo, después de la modificación del RGFEI por Real Decreto 1074/2014, de 19 de diciembre, de la redacción del nuevo artículo 21 RGFEI parece inferirse que, efectivamente, se trata de un derecho de opción. Tal opción se permitiría sólo para los operadores que pueden ser considerados como “consumidores finales” o como “revendedores”, pero no para el resto de operadores (fabricantes, gestores de residuos, etc.), en cuyo caso la inscripción sería obligatoria y sancionable como infracción la falta de inscripción. Por su parte, la AEAT (contestación a preguntas frecuentes *cit.*) al ser cuestionada sobre la necesidad de inscripción en el oportuno registro de los adquirentes intracomunitarios de equipos o aparatos nuevos que contengan GFEI ha contestado: “El adquirente intracomunitario no precisa CAF, ya que el artículo 2 del Reglamento del IGFEI impone la obligación de inscripción a los adquirentes intracomunitarios «de los productos objeto del Impuesto sobre gases fluorados» y, a nuestro juicio, los referidos equipos o aparatos no lo son, aunque los contengan”. Y lo mismo entiende respecto de los equipos o aparatos nuevos importados. Por las razones ya aludidas al hablar del hecho imponible, no se comparte tal doctrina pues se considera que la primera venta de productos nuevos que contengan GFEI sí constituye hecho imponible del tributo analizado.

⁹⁶ Sobre el lugar en que debe entenderse que se encuentra el domicilio fiscal *vid.* artículo 48 LGT.

⁹⁷ Modelos 036 y 037 de la AEAT. *Vid.* al respecto la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037

inscripción en el registro territorial previsto en el artículo 2 RGFEI en el plazo de un mes desde la presentación de la antes referida declaración censal. Ahora bien, en el particular caso de que un “consumidor final” decida operar como “revendedor” a los efectos del IGFEI e inscribirse en el oportuno registro territorial, de acuerdo con el artículo 21.1 RGFEI deberá presentarse la solicitud en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural siguiente, surtiendo efectos a partir del 1 de enero siguiente siempre que se cumplan a lo largo de dicho mes de enero las siguientes obligaciones: confección de un inventario a fecha de 31 de diciembre de los GFEI de los que sea titular en esa fecha y, adicionalmente, solicitud de una devolución de las cuotas soportadas derivadas de las existencias a 31 de diciembre⁹⁸.

En la solicitud de inscripción constará, además de los datos propios del obligado tributario (nombre y apellidos o razón social, domicilio fiscal, NIF, etc.) y la dirección del establecimiento donde ejerza su actividad, una memoria descriptiva de la actividad que pretende desarrollar y, en su caso, documentación acreditativa de su capacitación con relación a los productos objeto del IGFEI (*cf.* Real Decreto 795/2010, de 16 de junio) o la documentación acreditativa de la inscripción en el registro de producción y gestión de residuos a que hace referencia el artículo 39 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, si el operador es un gestor de residuos.

Una vez presentada la solicitud ante la oficina gestora, ésta procederá a inscribir al operador si este cumple los requisitos previstos en la normativa y, en tal caso, le otorgará una tarjeta acreditativa de la inscripción en la que constará el Código de Actividad de los Gases Fluorados (CAF)⁹⁹. Tal circunstancia tiene una relevancia extrema toda vez que deberá exhibirse tal documento por los distintos operadores a fin de obtener los beneficios fiscales que recoge la normativa del IGFEI y que fueron analizados más atrás y, adicionalmente, “deberá consignarse en las autoliquidaciones y declaraciones recapitulativas de operaciones con gases fluorados presentadas, así como en las facturas en las que se documenten dichas operaciones” (art. 2.5 *in fine* RGFEI)¹⁰⁰.

Por su parte, el artículo 3 RGFEI se refiere al cambio de titularidad de los establecimientos y cese de actividad de los operadores del impuesto.

En lo que concierne al *cese de actividad* de los sujetos inscritos en un registro territorial, el mismo puede ser definitiva o provisional. Si el cese es definitivo, el titular deberá ponerlo en conocimiento de la oficina gestora, si bien la solicitud de baja del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores tendrá los mismos efectos¹⁰¹; ahora bien, no se fomalizará la baja en tanto en cuanto existan en el establecimiento existencias de gases fluorados, salvo que se proceda a la regularización fiscal de las mismas, entendiéndose por tal la autorrepercusión del IGFEI en relación con las referidas existencias pues, a partir de ese momento, el antiguo titular pasará a ser “consumidor final” de tales productos. Por el contrario, si el cese es temporal y no se ha producido baja en el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, dispone el precepto citado que “la oficina gestora iniciará el procedimiento de baja de oficio del correspondiente registro territorial cuando hayan transcurrido 12 meses a partir de la

Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, con sucesivas modificaciones. Con carácter general, *vid.* los artículos 2 a 16 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

⁹⁸ La explicación de tales obligaciones es simple: dado que a partir del 1 de enero el operador de gases fluorados, al convertirse en revendedor, resultará exento del IGFEI en las entregas que le realicen y, paralelamente, repercutirá el tributo en las entregas que realice (salvo que las adquiera, a su vez, otro revendedor), deben regularizarse las cuotas de IGFEI para evitar situaciones de doble imposición. Por tal motivo, se devolverán las cuotas soportadas respecto de las existencias a fecha de 31 de diciembre del año en que cambia su condición y este es el motivo de que se exija la elaboración del inventario en tal fecha.

⁹⁹ La AEAT (preguntas frecuentes sobre el IGFEI) al ser preguntada sobre cómo han proceder las oficinas gestoras ante solicitudes improcedentes para la inscripción en el registro territorial del IGFEI ha señalado que las referidas oficinas gestoras “Deberán proceder a la denegación expresa de lo solicitado, razonando los motivos y señalando los preceptos legales o reglamentarios en que se basa dicha denegación. Como en todas las resoluciones denegatorias, deberá informarse al solicitante de los recursos que caben contra la resolución, indicando el órgano ante el que deben interponerse y los plazos para poder hacerlo”.

¹⁰⁰ La disposición transitoria primera RGFEI contempló un régimen transitorio para los operadores de gases fluorados en los primeros meses de funcionamiento del tributo estudiado.

¹⁰¹ De ello parece derivarse que, a pesar del tono de que recoge el precepto (“deberá ponerlo en conocimiento...”), no habrá consecuencias jurídicas (sancionadoras) del incumplimiento de dicho deber si el sujeto ha cumplido con la obligación genérica de causar baja en el censo tributario en relación con las actividades económicas desarrolladas. Ello parece, por lo demás, conforme con la lógica jurídica más elemental, toda vez que la Administración tributaria ya conocerá el cese de sus actividades y puesto que, el sujeto tiene derecho a no presentar documentos ya se encuentren en poder de la Administración actuante [art. 35.f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común].

fecha de cese de actividad”. Cabe entender que la entidad gestora conocerá la ausencia de actividad por la presentación de las oportunas autoliquidaciones con cuota cero (o bien, eventualmente, por la ausencia de presentación de autoliquidaciones).

Así como es posible darse de alta en el registro de revendedores siendo “consumidor final”, cabe también la opción contraria (devenir “consumidor final” cuando se era “revendedor” registrado). En tal caso, y por las razones ya comentadas con anterioridad –en este caso, para evitar una doble no imposición– el artículo 21.1 RGFEI contempla que los sujetos pasivos deberán presentar la baja en el registro durante el mes de diciembre y la misma surtirá efectos a partir del 1 de enero siguiente siempre y cuando durante dicho mes de enero se confeccione y presente a la oficina gestora un inventario a 31 de diciembre de los gases fluorados que le consten como existencias y autoliquide el IGFEI en relación con tales existencias, conforme el tipo de gravamen en vigor a partir de tal 1 de enero.

Por su parte, y en lo que toca al *cambio de titularidad de establecimientos inscritos*, debe indicarse que el mismo tiene importancia por cuanto que por razón del potencial contaminante de los productos comercializados o manipulados debe seguirse un control adecuado de los mismos. Indica el precepto examinado que tales cambios de titularidad surtirán efecto cuando el nuevo titular se inscriba como tal en el registro territorial de la entidad gestora, o bien cuando el antiguo titular aporte documentación acreditativa de dicho cambio, (cabe entender que suficiente y conforme a lo ya indicado previamente para inscribirse en el registro)¹⁰². Dado que existirá un sucesor en la actividad, no es preciso realizar regularizaciones fiscales respecto de las existencias subsistentes¹⁰³.

En definitiva, el registro de sujetos pasivos del IGFEI es un elemento de gestión tributaria de primer orden para saber quiénes han de presentar las distintas obligaciones tributarias relacionadas con el impuesto y, por otro lado, para permitir a los otros sujetos pasivos reconocer quiénes tienen derecho, de acuerdo con la normativa vigente, a determinados beneficios fiscales.

Ello no obstante parece que no existen grandes relaciones –al menos, no explicitadas por la normativa– entre dicho registro y el previsto en el artículo 7 del Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan. Acaso de cara a un futuro podría disponerse, para lograr el oportuno control de las sustancias tóxicas, mayores conexiones entre ambos registros administrativos.

9.2. Obligaciones de registro de existencias y de facturación

Adicionalmente a las obligaciones de registro de los propios sujetos pasivos del IGFEI, deben tomarse en consideración otras obligaciones impuestas a los operadores de gases fluorados, las cuales en algunos casos –como en lo que concierne a los gestores de residuos– se regulan con una especial atención.

9.2.1. Obligaciones de registro de existencias

Como se ha indicado previamente, el control de las existencias por parte de los operadores de gases fluorados es un requisito para el adecuado control del IGFEI.

Por ello, el apartado quince.4 del artículo 5 de la Ley 16/2015, de 29 de octubre, recoge que “Con independencia de los requisitos de tipo contable establecidos por las disposiciones mercantiles y

¹⁰² Llama la atención que la mera aportación por el anterior titular –y sin que conste la voluntad de inscripción del nuevo titular– de la documentación pertinente a efectos de la inscripción surta los efectos del cambio de titularidad, sin necesidad de resolución administrativa, y sea suficiente para producir la inscripción del referido nuevo titular. Cabe entender, en primer lugar, que entre la documentación aportada debe figurar la solicitud del nuevo titular instando su inscripción, así como documentación fehaciente de aceptar dicho cambio de titularidad, pues no pueden vincularle actos realizados por terceras personas, salvo que se entienda que el artículo 3 RGFEI presupone normativamente la representación del nuevo titular por el antiguo al ser un acto de mero trámite (art. 43.3 LGT) interpretación, a mi juicio, un tanto forzada pues por los efectos que produce y obligaciones que implica no puede reputarse de mero trámite; adicionalmente, la aportación de la documentación ha de ser suficiente para que la entidad gestora pueda proceder, sin necesidad de subsanar defectos, a realizar la inscripción solicitada.

¹⁰³ Y por cierto, existirá responsabilidad tributaria solidaria del nuevo titular a no ser que haya solicitado certificado a la Administración tributaria respecto de las deudas tributarias del transmitente según lo dispuesto en el artículo 175.2 LGT [cfr. art. 42.1.c) LGT]. Sobre el particular *vid.* CALVO VÉRGEZ, J., “La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas”, *Crónica tributaria* núm. 143, 2012, págs. 7-56.

otras normas fiscales o de carácter sectorial, se podrá establecer la llevanza de una contabilidad de existencias de gases fluorados de efecto invernadero en los términos que se determinen reglamentariamente”.

Desarrollando tal precepto *con carácter general*, recoge textualmente el artículo 4 RGFEI lo siguiente:

1. Las personas o entidades a las que hace referencia el apartado 1 del artículo 2 de este Reglamento deberán llevar un registro de existencias de los productos objeto del impuesto por establecimiento mediante un sistema contable en soporte informático, que deberá ser autorizado por la oficina gestora. Efectuarán un recuento de las mismas el último día de cada cuatrimestre natural y, en su caso, regularizarán los saldos contables de las respectivas cuentas. Las diferencias que, en su caso, resulten de los referidos recuentos, se regularizarán en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha en que el recuento se haya realizado.

En el caso de los gestores de residuos esta obligación se entenderá cumplida con la llevanza del libro registro al que hace referencia el artículo 7 de este Reglamento.

La oficina gestora podrá autorizar, a solicitud de los interesados, que esta obligación sea cumplimentada mediante la utilización de libros foliados en soporte papel, que deberán ser habilitados por la misma con carácter previo a la realización de cualquier apunte.

2. Los asientos en el registro de existencias deberán efectuarse diferenciando los diversos productos, con expresión de las cantidades en kilogramos, los epígrafes, la calificación de sujeción, exención o no sujeción y el origen y destino de los mismos. La falta de asientos en una fecha, cuando los hubiera en días posteriores, se entenderá como ausencia de movimientos en esa fecha.

Habida cuenta de la claridad de la disposición transcrita, no es preciso hacer grandes comentarios al respecto. Ello no obstante, debe destacarse que las obligaciones de registro de existencias afectarán no sólo a los gases fluorados sujetos, sino también a aquellos que por tener un PCA igual o inferior a 150 no se encuentren sujetos al impuesto¹⁰⁴.

Cabe indicar, adicionalmente, que la “regularización” de los saldos contables de las referidas cuentas se refiere al hecho de que existan diferencias entre, por un lado, los inventarios de existencias al final de cada cuatrimestre y, por otro lado, registros de entrada y salida de los gases. Tales diferencias – en la medida en que excedan de lo previsto en el supuesto de no sujeción contemplado en el apartado siete.2 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, ya comentado– habrán de autoliquidarse como ventas o entregas del producto con repercusión del impuesto.

Por lo demás, el artículo 7 RGFEI exige a los *gestores de residuos* sujetos pasivos del impuesto la llevanza de un libro registro en el que consten las cantidades en kilogramos de cada uno de los gases fluorados recibidos, el origen y el tratamiento efectuado¹⁰⁵. Por su parte, una vez obtenidos de los respectivos procesos los gases reciclados o regenerados, deberán constar en el citado registro las cantidades en kilogramos de los gases resultantes, así como el destino, el medio de transporte utilizado y el número de referencia de identificación de traslado. Pues bien, los gestores de residuos deberán realizar, al igual que los demás operadores del IGFEI, inventarios de existencias y las regularizaciones fiscales que correspondan cuando existan disparidades entre los inventarios y los registros de entrada y salida, según lo ya indicado al comentar el artículo 4 RGFEI.

Es relevante indicar que los citados gestores de residuos, podrán obviar la llevanza del registro de existencias exigido por el artículo 4 RGFEI en la medida en que el registro exigido por el artículo 7

¹⁰⁴ Así lo ha entendido la DGT en contestación a consulta vinculante V0839-15 de 16-3-2015 al indicar que “los gases fluorados con un PCA inferior a 150 se encuentran no sujetos al Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI en adelante), aunque sí se encuentran dentro del ámbito objetivo del mismo. El artículo 4 del Reglamento del IGFEI establece en su apartado 1 la obligación de llevar un registro de existencias de los productos objeto del impuesto por establecimiento y en el apartado 2 dispone que en el registro de existencias se deberá diferenciar, entre otras cosas, la exención o no sujeción de los productos. También en el artículo 5 del Reglamento del IGFEI se recoge la obligación de que los gases fluorados no sujetos se deban incluir en la declaración recapitulativa. Por tanto, en contestación a la consulta, hay que destacar que sí que debe realizarse un control contable de los gases fluorados objeto del IGFEI que tengan un PCA inferior a 150”.

¹⁰⁵ Ello no obstante, en ocasiones tales obligaciones de información pueden resultar complicadas. Por ello, la DGT en contestación a consulta vinculante V0312-15 de 28-1-2015 ha indicado que “en el supuesto de que el gestor de residuos final certifique la composición y cantidad de un botellón que está compuesto de fracciones de distintos aparatos, dada la imposibilidad de calcular la cantidad exacta que corresponde a cada fracción, esta se deberá estimar de la forma que resulte más ajustada a la realidad. De igual forma se procederá en el caso de que el gas de un equipo haya sido manipulado previa entrada en la planta del gestor de residuos intermedio e implique una contaminación del contenido total de la botella, afectando a los proveedores cuyos equipos han formado parte de ese «lote contaminado»”.

RGFEI que se acaba de aludir cumple sobradamente las funciones de registro de existencias. De hecho, tales gestores de residuos podrán incluso, mediando la oportuna autorización de la entidad gestora, sustituir el registro contemplado en el artículo 7 RGFEI por el archivo cronológico al que se refiere el artículo 40 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados. Ello sí parece una adecuada y eficiente articulación sistemática y coordinación de la normativa sobre gases fluorados de efecto invernadero que reduce las obligaciones formales de los sujetos pasivos sin por ello mermar las posibilidades de control.

9.2.2. Obligaciones de facturación y documentación

La normativa que regula el IGFEI también recoge una serie de obligaciones formales en cuanto a la facturación y, por otro lado, documentación de determinadas entregas de gases fluorados.

Así, por un lado, recoge el apartado trece.2 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, que “La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella”. Ello es relevante porque, como se examinó más atrás, el derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas de IGFEI está condicionado a la existencia de factura en la que aparezca la cuota repercutida. De hecho, y por idéntica razón, aun cuando no se repercuta el impuesto puede exigirse que se refleje en la factura la cuota soportada en relación con el gas que se transmite. Así, el artículo 6 RGFEI recoge que “Los consumidores finales que destinen los gases fluorados de efecto invernadero para su uso en la fabricación de equipos o aparatos, carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes, en las facturas que expidan con ocasión de dichas operaciones deberán consignar la cantidad expresada en kilogramos y el epígrafe que corresponda al gas fluorado incorporado al equipo o aparato, de acuerdo con el apartado once del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, así como el importe del impuesto soportado”. Ello es así porque el destinatario último de los equipos o gases fluorados debe conocer el IGFEI que se repercutió en su momento en relación con el gas que adquiere para eventuales deducciones o, esencialmente, devoluciones del impuesto. Sin embargo, tal comunicación hasta el consumidor final (en sentido habitual de la palabra) del equipo que contiene gases fluorados no siempre se produce –por ejemplo, en las ventas entre particulares, que no están obligados a emitir factura–, por lo que pudiera entenderse como un fallo en el sistema de obligaciones de información en factura de los sucesivos vendedores de tales equipos¹⁰⁶. En consecuencia, parece razonable una modificación normativa que obligue a tales revendedores (aunque no sean ni sujetos pasivos del impuesto ni “consumidores finales” en el sentido del impuesto examinado) a informar en factura sobre el IGFEI subyacente en el equipo entregado.

Adicionalmente, el apartado trece.2 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, recoge que, cuando se trate de operaciones no sujetas o exentas, se hará mención de dicha circunstancia en la factura, con indicación del precepto de este artículo en que se basa la aplicación de tal beneficio. La relevancia de tal obligación tiene que ver con el control del impuesto, del mismo modo que ocurre en el ámbito de otros impuestos indirectos.

Junto con las obligaciones de facturación antes mencionadas, el artículo 7 RGFEI recoge asimismo que los gestores de residuos, en las *entregas de gases que hayan sido reciclados o regenerados*, deberán emitir un documento que acredite dicha condición.

9.3. Obligación de autoliquidar y presentar declaración recapitulativa

Por lo demás, una vez examinadas las anteriores obligaciones formales de registro, contabilización de existencias y facturación, deben analizarse las obligaciones de autoliquidación e información im-

¹⁰⁶ Ello no obstante, la contestación a consulta vinculante de la DGT V1292-14 de 14-5-2014 indica que “la consultante en las facturas que emita no debe incluir mención alguna al IGFEI, ello porque por el hecho de realizar la actividad de compra-venta de arcones frigoríficos nuevos no tiene la condición ni de contribuyente ni de consumidor final a efectos de este impuesto. En efecto, por no ser contribuyente del IGFEI no tiene la obligación mencionar en sus facturas la no sujeción o exención de las operaciones que realiza o, en su caso, repercutir el impuesto. Por otro lado, al no tener la condición de consumidor final y sus operaciones resultar no sujetas, como se ha expuesto anteriormente, no debe cumplir la obligación recogida en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de efecto Invernadero”. Como ya se ha referido más atrás, entiendo que la entrega de equipos frigoríficos nuevos sí forma parte del hecho imponible del IGFEI, con lo que sí habría obligación de repercutir en la factura el citado tributo.

puestas a los sujetos pasivos del IGFEI, lo cual se acomete en los siguientes subepígrafes haciendo referencia a las órdenes ministeriales aprobadas al efecto.

9.3.1. *Autoliquidaciones*

A tenor del apartado quince.2 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, y del artículo 8 RGFEI, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá los modelos, plazos, requisitos y condiciones para presentar las autoliquidaciones debidas en relación con el IGFEI, siendo así que tales competencias se ejercieron a través de la Orden HAP/685/2014, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 “Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación”, y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

Según la orden ministerial referida, los sujetos pasivos del impuesto deberán presentar cuatrimestralmente y de forma electrónica en el modelo 587 –incluso en los periodos en los que resulte cuota cero– las oportunas autoliquidaciones y, en su caso, ingresar las cuotas tributarias debidas dentro de los 20 primeros días del mes siguiente al cuatrimestre natural (mayo, septiembre y enero). Ello no obstante, el plazo de autoliquidación e ingreso se reduce a los 15 primeros días del mes siguiente al cuatrimestre natural para los casos en los que se domicilie el pago del impuesto, como ocurre asimismo en otros impuestos por motivos relacionados con la gestión de pagos. La presentación se efectuará de acuerdo con lo previsto en los artículos 2, 3, 6 a 9 y 11, de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria. A los efectos de cumplimentación del modelo es relevante tener en cuenta los códigos de gestión de los productos sujetos al IGFEI, relacionados en el anexo II de la precitada Orden HAP/685/2014, de 29 de abril.

9.3.2. *Declaración recapitulativa*

Además de las obligaciones formales referidas en los epígrafes anteriores y de las autoliquidaciones del impuesto, los sujetos pasivos deberán presentar asimismo, también por internet, una declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados a través del modelo 586. Tal obligación formal se concibe como una manera de fijar mayores controles al requerir una declaración, en los 30 primeros días de marzo de cada año, sobre el total de las operaciones realizadas en un determinado año y, adicionalmente, la identificación de los terceros (destinatario de los GFEI) que han interactuado con el operador.

Tal obligación formal viene regulada en la Orden HAP/369/2015, de 27 de febrero, por la que se aprueba el modelo 586 “Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero”, y se establece la forma y procedimiento para su presentación, y se modifican las claves de actividad del impuesto recogidas en el anexo III de la Orden HAP/685/2014, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 “Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación” y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

10. CONSIDERACIONES FINALES

Después de dos años desde la aprobación del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero parece conveniente evaluarlo a la luz de la problemática surgida hasta ahora en la aplicación de dicho tributo.

En términos generales, el IGFEI tiene una regulación adecuada en cuanto que pretende evitar la contaminación atmosférica producida por gases de efecto invernadero, de carácter altamente nocivo.

Ello no obstante, tal y como se ha puesto de manifiesto a lo largo de las páginas precedentes, la regulación de dicho tributo encuentra una serie de resquicios necesitados de interpretación y, en algunos casos, susceptibles de ser modificados normativamente para alcanzar una regulación más adecuada.

Así, en primer lugar, debe aclararse que las entregas realizadas a quienes incorporen los gases fluorados de efecto invernadero a equipos y aparatos (entendiéndose por tales instalaciones de climatización,

frigoríficos, extintores, etc.) no resultan gravadas por el tributo habida cuenta de que no son considerados consumidores finales. En consecuencia, y salvo que se renuncie –de forma inconsistente con la filosofía extrafiscal del tributo– a gravar tales gases fluorados, la *primera entrega de dichos equipos que contienen GFEI* debe considerarse gravada, a pesar de que la doctrina de la DGT entienda que tales entregas no forman parte del hecho imponible.

Por otro lado, no se ha regulado un *régimen de ventas a distancia* similar al que existe en el ámbito del IVA. Dicho régimen –que podría diseñarse en paralelo con el ya previsto en el citado tributo– sería deseable para evitar una competencia desleal en ventas a distancia por empresarios de otros Estados miembros de la UE y, adicionalmente, para que no se produzcan mermas en la recaudación del Estado español por el citado tributo.

Asimismo, podría regularse en el IGFEI un *tratamiento de las pérdidas de gases fluorados* (por robos, destrucción accidental, etc.) de forma similar a como se hace en otros impuestos especiales, si bien adaptando tales pérdidas a las circunstancias que sirven de fundamento del tributo, esto es, la protección ambiental. La ausencia de dicho régimen (más allá de lo indicado de pérdidas propias por desviaciones mínimas en equipos de medición) lleva a la necesidad de interpretar, de forma casuística, cada uno de los supuestos y causa inseguridad jurídica.

Podría, además, regularse con mayor detalle el devengo del impuesto en casos de importación de los gases fluorados, probablemente en consonancia con otros impuestos indirectos (IVA e impuestos especiales de producción), esto es, asimilando el momento de devengo al de los tributos aduaneros.

En relación con las *exenciones del impuesto*, la que se refiere a las recargas en equipos, aparatos o instalaciones de los que previamente se hayan extraído otros gases podría mejorar su regulación. Así pues, sólo toma en consideración la cantidad extraída y recargada, sin tener en cuenta el PCA de los gases extraídos y con los que se efectúa la recarga. En consecuencia, podría aprobarse en un futuro una regulación más conforme a la finalidad del impuesto si se atendiera a la PCA del gas extraído y con el que se efectúa la recarga, de manera que cuando la PCA de este último sea inferior a la PCA del gas que se extrae, incluso aunque la cantidad de recarga sea mayor, podría permitirse una devolución de impuesto o bien la exención del gas. Paralelamente, cuando el PCA de la recarga es mayor que el del gas extraído, aunque la cantidad sea menor, debería gravarse en el exceso tal incorporación. Tal modificación implicaría una mayor consonancia con el fin extrafiscal del IGFEI.

En lo concierne a los *sujetos pasivos* del tributo, llama la atención que los mismos sean calificados de “contribuyentes” aun cuando no sean los destinatarios finales de los GFEI y, por tanto, quienes podrían realizar las emisiones atmosféricas que pretenden evitarse. Por lo demás, no parece acertada la doctrina de la DGT que considera que el importador o adquirente intracomunitario de equipos nuevos que contengan gases fluorados no se consideren sujetos pasivos del impuesto al no entrar –según la interpretación de dicho centro directivo– en el ámbito de su hecho imponible. Del mismo modo, si en un futuro se regulara un régimen de ventas a distancia debería considerarse como sujeto pasivo el empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto siempre y cuando se superara un determinado umbral de ventas, circunstancia que parece deseable como se ha comentado más atrás.

En lo que respecta a la *determinación de la cuota*, hay dos cuestiones que podrían considerarse desde la perspectiva de la extrafiscalidad que imbuje el tributo analizado: en primer lugar, adaptar los valores de PCA de los distintos gases fluorados de acuerdo con los últimos informes emitidos por los organismos internacionales, lo cual haría variar levemente al alza la tarifa de gravamen que depende de dicha PCA (o no, si se altera la tarifa de gravamen). Por otro lado, no parece justificado que se limite a 100 euros el máximo de la tarifa dado que la misma debería ser bastante superior en casos (como el hexafluoruro de azufre) que tienen una elevada PCA y a los que, consecuentemente, debería corresponderle un gravamen más de cuatro veces superior, siendo así que también sería mayor el incentivo a una adecuada gestión de los residuos.

En otro orden de cosas, los *mecanismos de deducción y devolución* deberían regularse mejor en la ley del impuesto, fijándose de forma coherente con el funcionamiento del impuesto los plazos de devolución y el inicio del cómputo del mismo, así como permitiéndose la devolución del impuesto aun cuando se hubiera instado la deducción de las cuotas siempre y cuando subsista un saldo negativo al final de cada año natural, del mismo modo que sucede en la normativa del IVA.



En cuanto a las *obligaciones de registro* debe tenerse en cuenta que existe un derecho de opción para revendedores en la medida que pueden inscribirse en el registro territorial de la oportuna entidad gestora (y, en tal caso, beneficiarse de las exenciones previstas en la normativa) o no hacerlo y figurar como “consumidores finales” (y, en consecuencia, soportar la repercusión del impuesto). Adicionalmente, la condición de “revendedor” o de “consumidor final” a efectos del IGFEI puede variarse por opción del sujeto pasivo gestionada en el mes de diciembre de cada año.

Finalmente, y en lo que respecta a la *obligación de documentación del impuesto soportado en la factura* de determinadas entregas, debe tenerse en cuenta que sólo se requiere tal documentación en las entregas que realice el “consumidor final” a efectos del IGFEI y no respecto de entregas de subsiguientes operadores, con lo que se puede perjudicar la gestión del tributo (por ejemplo, en relación con equipos y aparatos) toda vez que es necesario para la devolución que conste en la factura el impuesto soportado.

BIBLIOGRAFÍA

- AGENCIA TRIBUTARIA (2014): *Informe mensual de recaudación tributaria, diciembre 2014* (http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_mensuales_recaudacion_tributaria/2014/IMR_14_12.pdf, consultado el 30-7-2015).
- ALEXY, R. (2002): “Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales”, *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 66, septiembre-diciembre, págs. 13-64.
- (2003): “La fórmula del peso”, en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, págs. 13-42, traducción al Castellano de Carlos BERNAL PULIDO, del texto original en alemán publicado como “Die Gewichtsformel”, en Joachim JICKELI *et. al.* eds., *Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenschein*, De Gruyter, Berlín, págs. 771-791.
- (2011): “Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad”, *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 91, enero-abril, págs. 11-29.
- ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B. (2005): *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid.
- (2006): “Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento”, TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CALVO ORTEGA, R., *Los nuevos reglamentos tributarios: recaudación, régimen sancionador y revisión*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), págs. 273-389.
- BERNAL PULIDO, C. (2003): “Estructura y límites de la ponderación”, *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho* núm. 26, págs. 225-238.
- (2007): “Los derechos fundamentales y la teoría de los principios ¿Es la teoría de los principios la base para una teoría adecuada de los derechos fundamentales de la Constitución española?”, *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho* núm. 30, págs. 273-291.
- (2007): *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, 3.^a ed., Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.
- (2008): “La racionalidad de la ponderación”, en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, págs. 43-68.
- BORRERO MORO, C. J. (1999): “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 102, 1999, págs. 215-242.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ A. J. (2014): “La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, así como MARTÍN JIMÉNEZ A. J., “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”, ambos en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid.
- CALVO ORTEGA, R. (2015): *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II Derecho Presupuestario*, Civitas, Madrid.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2012): “La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas”, *Crónica tributaria* núm. 143, págs. 7-56.

- CALVO VÉRGEZ, J. (2014): “El nuevo impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero: principales rasgos configuradores de su estructura impositiva”, *Nueva Fiscalidad* núm. 5/2014, págs. 97-126.
- CASADO OLLERO, G. (1991): “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 41, núm. 213, págs. 455-512.
- CASTAÑEDA CASADO, E. (2014): *Impuestos especiales, IVA e impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Lex Nova, Valladolid.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (1983): “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 40, págs. 505-516.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, (2014): *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, Madrid, febrero 2014, pág. 340 (disponible *on-line* en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>, consultado el 27-7-2015).
- DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBAÑEZ GARCÍA, R. (2015): *Impuestos especiales*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- DE MIGUEL, C. y MANZANO, B. (2011): “Gradual green tax reforms”, *Energy Economics* Volume 33, Supplement 1, december, págs. 50-58.
- DE MIGUEL CANUTO, E. (2012): “El devengo y los tipos impositivos que son aplicables en el IVA”, *Quincena Fiscal* núm. 17/2012, págs. 21-44.
- (2012): “El destinatario de la operación como sujeto pasivo en el IVA”, *Revista de Información Fiscal* núm. 262, pág. 14.
- “El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero”, *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos* (en prensa).
- DELGADO GONZÁLEZ, A. F. y REINA TORRES, D. (2013): “El devengo del IVA en la entrega de bienes”, *Quincena Fiscal* núm. 10/2013, págs. 77-83.
- EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, (2014): *Climate and energy profiles 2014* (disponible por países en <http://www.eea.europa.eu/themes/climate/ghg-country-profiles>, consultado el 28-7-2015).
- FALCÓN Y TELLA, R. (1999): “Aspectos tributarios de los sistemas de depósito, devolución y retorno de envases y de los sistemas integrados de gestión”, *Quincena Fiscal* núm. 9/1999, págs. 5-8.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2000): *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid.
- (2008): “El principio «quien contamina paga»”, en BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L. M. y MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J., *Tratado de tributación medioambiental* Vol. 1, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), págs. 187-212.
- LUCAS DURÁN, M. (2014): “El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local”, *Quincena Fiscal* núm. 5/2014, págs. 39-89.
- (2014): “Nuevas figuras tributarias en el ámbito municipal ante la crisis financiera actual y su coordinación con la Hacienda autonómica y estatal”, en MERINO JARA, I., *La Hacienda Local: cuestiones actuales*, IEF, Madrid, págs. 197-261.
- “Gravámenes sobre nuevas materias imponibles, justicia tributaria y distribución competencial entre distintos poderes tributarios”, en PATÓN GARCÍA, G., *La reforma fiscal de 2015*, Bosch, Barcelona, (en prensa en el momento de cierre de este trabajo).
- LUCHENA MOZO, G. M. (2002): “Protección fiscal del medio ambiente” en ORTEGA ÁLVAREZ, L. I. (Coord.), *Lecciones de Derecho de Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, págs. 445-473.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (2014): *El principio de equivalencia en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid.

- MINISTÈRE DE L'ÉCOLOGIE DU DÉVELOPPEMENT DURABLE ET DE L'ÉNERGIE, COMMISSARIAT GÉNÉRAL AU DÉVELOPPEMENT DURABLE, (2013): *La fiscalité environnementale en France: un état des lieux*, abril 2013 (http://www.developpement-durable.gouv.fr/IMG/pdf/Ref_-_Fiscalite_environnementale.pdf, consultado por última vez el 27-5-2015).
- NORWEGIAN MINISTRY OF THE ENVIRONMENT, (2008): *Norwegian National Allocation Plan for the Emissions Trading System in 2008–2012*, march 2008, https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/md/vedlegg/planer/nap_final_esa_260308.pdf, consultado por última vez el 28-7-2015).
- ORGANIZACIÓN METEOROLÓGICA MUNDIAL / PROGRAMA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL MEDIO AMBIENTE, (2007): *Cambio climático 2007: Informe de síntesis. Contribución de los Grupos de trabajo I, II y III al Cuarto Informe de evaluación del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático* [Equipo de redacción principal: PACHAURI, R.K. y REISINGER, A. (Dirs.), IPCC - Intergovernmental Panel on Climate Change, Ginebra, Suiza.
- PATÓN GARCÍA, G. (2012): *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, Sunat, Lima.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2004): "Infracciones y sanciones tributarias", capítulo 12 de la obra coordinada por PALAO TABOADA, C., *Comentario sistemático a la nueva ley general tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, págs. 525-582.
- PERELLO DOMENECH, I. (1997): "El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional", *Jueces para la democracia* núm. 28, págs. 69-75.
- PÉREZ ROYO, F. (2004): "La regulación de las infracciones y sanciones en la nueva Ley General Tributaria", *Estudios de Derecho Judicial* núm. 57, págs. 295-340.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2004): *La alternativa fiscal verde: los tributos ambientales como respuesta al deterioro ecológico*, Lex Nova, Valladolid.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (2012): "Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art.14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria" en *Homenaje al profesor José Antonio Escudero*, Vol. 1, Editorial Complutense, Madrid, págs. 1161-1187.
- RUIZ ALMENDRAL, V. (2005): "La compleja compatibilización del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria: (a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 20 de abril de 2004, sobre los impuestos ecológicos «Ökosteuern»", *Crónica Tributaria* núm. 114, págs. 175-190.
- RUIZ MIGUEL, A. (1996): "La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *Doxa* núm. 19.
- SÁINZ DE BUJANDA, F. (1965): "Análisis jurídico del hecho imponible", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 60, y *Hacienda y Derecho* vol. IV, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SCHWARZ, W., et al. (2011): *Preparatory study for a review of Regulation (EC) No 842/2006 on certain fluorinated greenhouse gases*, september, 2011 (Final Report, Prepared for the European Commission in the context of Service Contract num. 070307/2009/548866/SER/C4, http://ec.europa.eu/clima/policies/f-gas/docs/2011_study_en.pdf, consultado el 27-7-2015).
- SOLER ROCH, M. T. (2009): "La capacidad económica en los impuestos de ordenación", *Cuadernos de energía* núm. 26, págs. 26-33.
- TORRADO DEL REY, S., "NTP 666: Sustitutos y alternativas para los halones de extinción" (http://www.insht.es/InshtWeb/Contenidos/Documentacion/FichasTecnicas/NTP/Ficheros/601a700/ntp_666.pdf, consultado el 28-7-2105).
- VARONA ALABERN, J. E. (2009): *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- (2014): "Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones", *Quincena Fiscal* núm. 16/2014.

VILLAR EZCURRA, M. (1997): “La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de envases y residuos de envases”, *Quincena Fiscal* núm. 18/1997, págs. 9-26.

— (1998): “Comentarios críticos de urgencia a la Ley de Residuos y a la modificación de la Ley de Envases”, *Quincena Fiscal* núm. 12/1998, págs. 49-54.