

EL IMPUESTO SOBRE GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

Enrique de Miguel Canuto

Universidad de Valencia

EXTRACTO

El presente estudio analiza los elementos esenciales del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, conocido impuesto medioambiental. Estudia las modificaciones introducidas por la Ley 28/2014 y examina con atención las devoluciones que pueden pedir los consumidores finales.

Palabras claves: impuesto sobre gases fluorados y devoluciones.

Fecha de entrada: 21-07-2015 / Fecha de aceptación: 25-09-2015 / Fecha de revisión: 03-02-2016

TAX ON FLUORINATED GREENHOUSE GASES

Enrique de Miguel Canuto

ABSTRACT

This study analyzes the essential elements of the tax on fluorinated greenhouse gases, known environmental tax. Study as amended by Law No. 28/2014 and further considering the returns they can ask the final consumers.

Keywords: tax on fluorinated greenhouse gases and tax returns.

Sumario

1. Premisas
2. Hecho imponible
3. Hecho presunto
4. Supuestos de no sujeción al gravamen
5. Exenciones
6. Exenciones parciales
7. Tergiversación del destino
8. «Entrega subsiguiente»
9. Contribuyentes
10. Base imponible y tipo impositivo
11. Repercusión del gravamen
12. Devoluciones
13. Infracciones y sanciones
14. Deber de autoliquidar
15. Registro territorial
16. Contabilidad de existencias
17. Gestores de residuos
18. Devoluciones de la propia normativa

Bibliografía

NOTA: Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto Prometeo 2013/054 «La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos».

1. PREMISAS

La Ley 16/2013, sobre medidas en materia de fiscalidad medioambiental, con efectos 1 de enero de 2014, mediante su artículo 5, crea un impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero¹, regulación que ha sido después objeto de modificación por la Ley 28/2014² con efectos 1 de enero de 2015 como regla general.

Si bien la exposición de motivos de la Ley 28/2014 dice que «una vez producida su entrada en vigor se hace necesario, por un lado, realizar ajustes técnicos de cara a lograr una mayor seguridad jurídica, definición de los conceptos de "consumidor final" y "revendedor", y por otro introducir nuevas exenciones respecto de operaciones no previstas en su redacción inicial», cabe añadir que la modificación tiene mayor amplitud, destacándose la introducción de un supuesto que se integra en el hecho imponible y también de un contribuyente, ambos de nuevo cuño, junto a la reordenación del conjunto de exenciones.

Como pauta hermenéutica el tributo recae sobre el consumo y grava en fase única el consumo de los gases en atención a su potencial de calentamiento atmosférico. Por ello es considerado un tributo ecológico o medioambiental³. No se atiende al potencial de calentamiento absoluto sino a un potencial *relativo* al dióxido de carbono, que es expresado en la ratio que se calcula como el cociente entre el potencial del gas fluorado y el potencial del dióxido de carbono, principal gas de efecto invernadero, por referencia a un periodo de un siglo⁴.

Para los conceptos con propia sustantividad no definidos en la norma legal debe acudir a la normativa comunitaria y a la normativa estatal sobre gases fluorados de efecto invernadero, descartándose el recurso al sentido usual del término, prevaleciendo su sentido técnico.

¹ ESCOBAR LASALA, J. J.: «La Reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad», *Carta tributaria* n.º 3 (2015); DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R.: *Impuestos especiales*, Pamplona, 2015; CASTAÑEDA CASADO, E.: *Impuestos especiales, IVA e impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Valladolid, 2014; CALVO VÉRGEZ, J.: «El nuevo Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: principales rasgos configuradores de su estructura impositiva», *Nueva fiscalidad*, n.º 5 (2014); LUCAS DURÁN, M.: «El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: reflexiones a los dos años de su aplicación», IEF. *Documento de trabajo* n.º 126 (2015); COBOS GÓMEZ, J. M. y FERNÁNDEZ DE BUJÁN y ARRANZ, A.: «Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: ¿instrumento para la defensa del medioambiente?», *Revista Aranzadi doctrinal*, n.º 1 (2016).

² Ley 16/2013, de 29 de octubre, medidas en materia de fiscalidad medioambiental (BOE n.º 260, de 30 de octubre) y Ley 28/2014, de 27 de diciembre, que la modifica (BOE n.º 288, de 28 de noviembre).

³ Puede verse, por todos, HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, 2000; VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*, Valladolid, 1999.

⁴ Trátase de una ratio, esto es, cuantificación de una comparación en el marco de una misma magnitud, da razón de que el cociente no esté expresado en una unidad de medida de una magnitud.

Se atribuye a la Ley de Presupuestos del Estado un amplio radio de acción para modificar los elementos estructurantes del gravamen como los supuestos de exención, exención total y exención parcial, supuestos de no sujeción, deducciones y devoluciones y no solo los tipos impositivos y sus magnitudes de determinación.

La regulación recoge un conjunto de variados supuestos con distintas consecuencias que hay que ir analizando pormenorizadamente, inmersos en un aparato formal cuyos vericuetos debemos ir recorriendo.

2. HECHO IMPONIBLE

Se recogen, básicamente, en la norma original, los siguientes supuestos como integrantes del hecho imponible:

1. La primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria. Que supone una entrega-salida del gas.
2. Las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios adquirentes de los gases fluorados de efecto invernadero que los destinen a su *reventa* habiéndoles sido aplicable al adquirirlos la exención correspondiente («primera entrega» por asimilación)⁵. Que presupone una entrega-entrada exenta del gas para el revendedor.
3. El autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero, esto es, la utilización o consumo de los gases por los propios productores, los importadores, los adquirentes intracomunitarios, o los empresarios revendedores.

La Ley 28/2014 introduce un nuevo supuesto integrante del hecho imponible: «c) La importación y adquisición intracomunitaria de los 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 los aerosoles, sistemas y espumas de poliuretano y poliestireno extruido, entre otros». Se trata de entregas-entrada⁶.

Por un lado, no forma parte de este supuesto la primera venta o entrega-salida del gas. Desde el punto de vista diacrónico cabe apreciar un «adelantamiento» del momento del gravamen en la

⁵ Hasta el 31 de diciembre de 2014 ha estado vigente en el enunciado de la letra a) del n.º 1 del apartado Siete del artículo 5 la regla según la cual «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».

⁶ Respetando el empleo de la palabra entrega por el legislador y situándonos en un contribuyente determinado, «entregas-entrada» refiere a la compra del gas y «entregas-salida» refiere a la venta del gas. El papel de unas y otras en el impuesto no es el mismo.

dinámica del tráfico y utilización de gases contaminantes. Por otro lado, la interpretación sistemática de la normativa inicial, a la luz del apartado Seis del artículo 5, llevaba a entender incluidos en el impuesto los gases contenidos en productos, aparatos o equipos. El supuesto integrante del hecho imponible ahora enunciado explícita, en parte, esa solución hermenéutica⁷. Además, el enunciado, a diferencia de los otros, hace mención de la emisión del gas en potencia a la atmósfera.

No todos los gases de efecto invernadero son objeto del impuesto sino solo los «gases fluorados»: los hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF₆) que figuran en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 842/2006, sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, y también los preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados en ambos casos, excluyéndose las sustancias reguladas con arreglo al Reglamento (CE) n.º 1005/2009, sobre las sustancias que agotan la capa de ozono. Se trata de gases con un potencial de calentamiento muy superior al del dióxido de carbono. Si bien, no estarán sujetas al impuesto las ventas o entregas de gases fluorados con un potencial de calentamiento atmosférico «relativo» igual o inferior a 150 (art. 5.Seis.2).

El elemento subjetivo del hecho imponible son los empresarios que venden o entregan o compran los gases fluorados de efecto invernadero en el mercado, esto es, los importadores, los adquirentes intracomunitarios, los productores y los revendedores, y también quienes «autoconsumen» gases fluorados de efecto invernadero a cuyo tráfico se dedican, en cuanto realizadores del hecho imponible.

Ámbito territorial: El «impuesto se aplicará en todo el territorio español». Lo que se traduce en una doble consecuencia. Por un lado, que 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 (art. 5.Seis.2). Por otro lado, que estarán exentas la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero, incluidos los contenidos en productos, equipos o aparatos, a su envío o utilización fuera del ámbito territorial de aplicación [art. Siete b)]. El territorio español es pues también punto de conexión.

Respecto al devengo del impuesto, momento del nacimiento del gravamen, este se produce, como regla general, en el momento de la puesta a disposición de los adquirentes o, cuando se esté en el caso, en el momento de su autoconsumo, de los gases contaminantes objeto del impuesto (art. 5.Ocho). Tratándose de un devengo instantáneo, ante el cambio normativo, este momento definirá qué norma es la aplicable al gravamen.

Aun cuando para el nuevo supuesto de importación o adquisición intracomunitaria de gases contaminantes contenidos en los productos adquiridos las reglas son las mismas, el devengo del

⁷ Se pretende igualar la tributación de los productos que contengan gases fluorados cualquiera que sea su origen (CASTAÑEDA CASADO, E.: «Impuesto sobre los gases fluorados...» en *Impuestos especiales, op. cit.*, pág. 2). En el mismo sentido, ESCOBAR LASALA, J. J.: «La Reforma fiscal 2014...», *op. cit.*, pág. 17.

impuesto se producirá en tales casos en el momento de la puesta a disposición del adquirente, porque esta es un *prius* respecto al momento del autoconsumo.

El empresario realizador del hecho imponible, en su condición de «contribuyente», además de la obligación de presentar e ingresar la autoliquidación, como veremos, deberá inscribirse en el Registro territorial de la Oficina gestora de la Agencia Tributaria y llevar contabilidad de sus existencias.

3. HECHO PRESUNTO

Junto a los supuestos enunciadore del hecho imponible ordinario se recoge un supuesto peculiar. Hecho imponible: Se presumirá, salvo prueba en contrario, que los gases fluorados de efecto invernadero han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto cuando los contribuyentes no justifiquen el destino dado a los productos fabricados, importados o adquiridos (art. 5.Seis.3). Devengo: En los supuestos previstos en el número 3 del apartado Seis, se entenderá devengado el impuesto 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 (art. 5.Ocho.2).

El enunciado presupone que la Administración tiene conocimiento de la importación, adquisición intracomunitaria o producción del gas fluorado, por sí mismo o por su utilización en productos, equipos, aparatos o instalaciones. Ante la atribución del hecho imponible, el contribuyente «presunto» puede probar el destino efectivo dado al gas contaminante con vistas a su exoneración, pues se trata de una presunción *iuris tantum*.

Contribuyente: El nuevo enunciado de la Ley 28/2014 dice que en los supuestos en los que se presume, salvo prueba en contrario, que han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto aquellos gases fluorados en los que no se justifique su destino, tendrán la consideración de contribuyentes los fabricantes, los importadores, los adquirentes intracomunitarios o los revendedores que realicen dichas ventas o entregas (art. 5.Nueve.3).

El texto original de la Ley 16/2013 suscitaba la duda de si el revendedor podía ser considerado contribuyente «presunto», atendido que la norma del hecho imponible «presunto» refiere a productos fabricados, importados o adquiridos, lo que podía ser asociado a los supuestos de producción, importación y adquisición intracomunitaria enunciados en el hecho imponible ordinario, dejando fuera al revendedor. Con la Ley 28/2014 la duda queda despejada.

Por otra parte, entiendo que el recurso por la Administración a este «método» impositivo excluye la imposición de sanciones al contribuyente, por la infracción de dejar de ingresar la deuda en plazo, pues la culpabilidad de la infracción no puede ser fundada en una presunción, atendido que ello vulneraría la presunción de inocencia.

Se adiciona por Ley 28/2014, con efectos desde el primer día, esto es, con efectos 1 de enero de 2014, que tampoco estarán sujetas al impuesto 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.

4. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN AL GRAVAMEN

Quedan legalmente no sujetos al gravamen sobre gases fluorados los siguientes tres supuestos:

- 1.º Las ventas o entregas de gases fluorados, que impliquen su envío directo por el productor, el importador o el adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto, esto es, fuera del territorio español.
- 2.º Las ventas o entregas, el autoconsumo o, en el caso de la letra c) –añadida por la Ley 28/2014–, la importación o la adquisición intracomunitaria de los gases fluorados con un potencial «relativo» de calentamiento atmosférico igual o inferior a 150.
- 3.º 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. El instrumento de medición debe estar debidamente homologado de conformidad con el programa de certificación establecido por la Organización Internacional de Metrología Legal. Este supuesto ha sido adicionado por la Ley 28/2014, con efectos desde el primer día, esto es, con efectos 1 de enero de 2014.

En cuanto –este tercer supuesto– estamos, claro está, ante una norma de efectos exoneradores, el empresario «contribuyente» habrá de encontrarse en disposición de probar que ocurrió una «pérdida» y no una fuga de gas que siendo contaminante tiene el deber de evitar que se produzca.

La interpretación sistemática conduce a entender que se trata de operaciones realizadas o circunstancias relativas a personas calificadas como «contribuyentes».

Los supuestos de no sujeción al impuesto deben ser contabilizados en el Registro de existencias (art. 4 del reglamento)⁸ junto a los supuestos de exención y supuestos de gravamen, incluso por parte de los gestores de residuos (art. 7 del reglamento)⁹.

Forma: Conforme al reglamento las operaciones no sujetas deben ser incluidas por los contribuyentes en la declaración recapitulativa¹⁰ de operaciones, que tiene periodicidad anual. No

⁸ Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre (BOE n.º 312, de 30 de diciembre).

⁹ *Ut infra* Contabilidad de existencias.

¹⁰ *Ut infra* Deber de autoliquidar.

obstante, está a la vista que el nuevo supuesto de no sujeción por pérdidas obedece a una ratio de distinto rasero, lo que pone en cuestión la razón de su inclusión en tal declaración.

Respecto a las pérdidas de gas sufridas durante el pretérito ejercicio 2014, ya vencido en el momento de aprobación de la norma, la vía para darles ahora eficacia ante el impuesto será la solicitud de rectificación de autoliquidación¹¹ por el contribuyente dirigida a obtener la devolución del ingreso retroactivamente indebido con base en el enunciado introducido por la Ley 28/2014, con los intereses de demora desde la fecha del ingreso de la autoliquidación.

5. EXENCIONES

La norma construye la noción de «primera venta o entrega» del gas como eje del hecho imponible, si bien tal noción es inseparable del complejo de supuestos de exención que son enunciados. La exención coimplica al adquirente y supone desplazar hacia adelante el gravamen en la cadena económica.

La nota común a los supuestos de exención en este gravamen es la definición de un uso o utilización por el adquirente, es decir, de un destino del gas como generador del derecho a exención. El destino que está previsto para el gas ocupa un lugar central en el diseño de los supuestos de exención, con las consecuencias que derivaran del contraste entre el destino previsto y el destino efectivo del gas fluorado.

En relación con los cambios habidos en materia de exenciones debe subrayarse, por un lado, la supresión, por la Ley 28/2014, de dos exenciones: la de la letra f), la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero, importados o adquiridos en equipos o aparatos nuevos y, también, la exención de la letra g), la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero importados o adquiridos en medicamentos que se presenten como aerosoles dosificadores para inhalación¹². En conclusión estas exenciones han tenido vigencia un «año natural», de 1 de enero al 31 de diciembre de 2014. Su supresión guarda relación con el nuevo hecho imponible introducido.

Por otro lado, encontramos la adición de dos nuevas exenciones: en la actual letra f), la primera venta o entrega de gases fluorados destinados a efectuar las *recargas en equipos*, aparatos o instalaciones de los que previamente se hayan extraído otros gases y se acredite haberlos entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración para su destrucción, reciclado o regeneración¹³ y, en la actual letra g), la primera venta o entrega de gases fluorados de efecto

¹¹ MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Madrid, 2011.

¹² La razón de la supresión, según CASTAÑEDA CASADO, E., está en lograr una carga fiscal interior equivalente de los productos cualquiera que fuera el origen (exterior comunitario...) («Impuesto sobre los gases fluorados...», en *Impuestos especiales*, op. cit., pág. 4).

¹³ La cantidad de gas exenta no podrá ser superior a la que se haya extraído del equipo y entregado al gestor de residuos.

invernadero a los *buques o aeronaves* que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la navegación privada de recreo¹⁴.

Junto a ello dos modificaciones, con efectos 1 de enero de 2015: la modulación del ámbito de la exención de la letra a): la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto «siempre que estos tengan la condición de revendedores de acuerdo con lo establecido en el apartado cinco del artículo cinco de la Ley 16/2013»¹⁵, y, en sentido distinto, la ampliación del ámbito de la letra c): la primera venta o entrega a empresarios que destinen los gases fluorados como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición o –se añade ahora– «como materia prima para mezclas de otros gases fluorados».

Por otra parte, el listado original de exenciones refiere a un conjunto de supuestos de «primeras ventas o entregas» del gas. Pues bien, ahora la Ley 28/2014 «replica» los supuestos de exención para los casos de autoconsumo. Y también «replica» los supuestos de exención para caso de importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos origen de emisiones, según el formato del nuevo hecho imponible.

Efectivamente, «cuando, según proceda, se cumplan *mutatis mutandis* los requisitos recogidos tanto en esta ley como reglamentariamente para las exenciones reguladas en los números anteriores de este apartado, estarán exentos los autoconsumos de gases fluorados de efecto invernadero y las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los gases fluorados de efecto invernadero a los que hace referencia la letra c) del número 1 del apartado seis de esta ley» (art. 5.Siete.4).

Formalidades: Por una parte, los contribuyentes que realicen operaciones que resulten exentas deberán presentar una declaración anual recapitulativa de las operaciones (art. 5.1 del reglamento). En las operaciones exentas se hará mención de tal condición en la factura que documente la operación, con indicación de la norma en que se basa el beneficio.

Por su parte, los beneficiarios de las exenciones deberán estar inscritos en el Registro territorial de la Oficina gestora de la Agencia Tributaria (art. 2 del reglamento) y deberán llevar contabilidad de existencias (art. 4 del reglamento)¹⁶, lo que les confiere la condición de «obligados tributarios» [art. 35.2 k) de la LGT] a los efectos del impuesto.

En suma, los supuestos de exención refieren a adquisiciones llevadas a cabo por los «contribuyentes» y encuentran su fundamento en el destino del gas.

¹⁴ 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. También 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 48 horas.

¹⁵ *Ut infra* Contribuyentes.

¹⁶ *Ut infra* Registro territorial y Contabilidad de existencias.

6. EXENCIONES PARCIALES

Relevantes son los cambios, por la Ley 28/2014, en relación con las «exenciones» parciales o bonificaciones en la cuota. Genéricamente se produce la elevación del porcentaje de la parcial exención que era del 90% y pasa ahora a ser del 95% de la cuota. Porcentaje que también jugará, claro está, para los dos nuevos supuestos de exención parcial que son adicionados.

Primero: La primera venta o entrega de gases a centros oficialmente reconocidos, con fines exclusivamente docentes o a centros que realicen funciones de investigación, así como a laboratorios de pruebas de empresas consultoras o de ingeniería o para la investigación de los fabricantes, siempre que no salgan de los mismos o se justifique su destrucción a través de un gestor de residuos.

Los directores de estos centros solicitarán la aplicación de esta exención a la Oficina gestora que sea competente. En el caso de que los gases fluorados se vayan a destinar a otros usos o salgan de dichos centros, el director deberá ponerlo en conocimiento de la Oficina gestora de la Agencia Tributaria.

Segundo: La primera venta o entrega de los gases destinados a las Fuerzas Armadas en equipos de extinción de incendios. El Ministerio de Defensa solicitará la aplicación de esta exención a la Oficina gestora. En dicha solicitud se precisará la clase y cantidad de gases fluorados que se desea adquirir con exención, de acuerdo con las necesidades previstas.

En caso de modificarse las circunstancias comunicadas en la solicitud, el Ministerio de Defensa deberá ponerlo en conocimiento de la Oficina gestora.

Subsiste el supuesto de parcial exención –si bien ahora en un porcentaje del 95%– de la primera venta o entrega efectuada a 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 o se importen o adquieran en sistemas fijos de extinción de incendios.

Por otra parte, el listado original de exenciones refería solamente a supuestos de «primeras ventas o entregas» del gas contaminante. La Ley 28/2014 también «replica» ahora los supuestos de exención parcial para los casos de autoconsumo. Y «replica» los supuestos de exención parcial para caso de importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos origen de emisiones con efecto invernadero.

En suma los supuestos de exención parcial o bonificación en cuota refieren a adquisiciones de gases fluorados para destinos a extramuros de los circuitos comerciales.

7. TERGIVERSACIÓN DEL DESTINO

La esencialidad del destino previsto por el adquirente, como núcleo de la exención, trae consigo la *inaplicabilidad* o ineficacia de esta norma caso de que el destino efectivo no coincida

con el destino previsto. Es este otro itinerario de generación del hecho imponible el que, además, conduce a una mutación del contribuyente.

Hecho imponible: No obstante lo dispuesto en los números 1 y 2 de este apartado, si los gases fluorados de efecto invernadero así adquiridos fueran destinados a usos distintos de los que generan el derecho a la exención, se considerará realizada la primera venta o entrega en el momento en que se destinen a su consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto o *se utilicen en dichos usos* (art. 5.Ocho.3).

Devengo: En los supuestos previstos en el número 3 del apartado siete, el impuesto se devengará cuando se considere realizada la primera venta o entrega (art. 5.Ocho.3). Esto es, en el momento de la realización del enunciado del supuesto de la exención «aparente».

Contribuyente: En los supuestos previstos en el número 3 del apartado Siete, 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 del impuesto (art. 5.Nueve.2).

Por lo pronto podemos tomar ocasión para traer a colación las exenciones de las letras siguientes, que estaban en el texto original y continúan en la actualidad:

- b) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero, incluidos los contenidos en productos, equipos o aparatos, a su envío o utilización fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto. Reglamentariamente serán establecidas las condiciones de aplicación del derecho a la exención por envío o utilización fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.
- c) La primera venta o entrega a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición.
- d) 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.
- e) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a la fabricación de medicamentos que se presenten como aerosoles dosificadores para inhalación.

Si, finalmente, el gas contaminante no recibe el destino previsto por el adquirente entonces se devenga el gravamen, al echarse a faltar las condiciones de aplicación del derecho a la exención.

No son supuestos de pérdida o extinción sobrevenida de la exención porque no se puede perder lo que a la postre nunca se ha tenido. Si el destino final no da derecho a exención entonces se entiende devengado el tributo desde el momento en que el gas fue entregado.

Desde el prisma de las actuaciones, en unos casos deberá presentarse autoliquidación complementaria, que traerá de la mano el recargo correspondiente¹⁷. En otros casos, cuando se esté todavía a tiempo, podrá integrarse la cuota en la autoliquidación correspondiente al periodo en curso.

Procedimentalización: También las exenciones parciales pueden caer en la órbita del hecho imponible derivado de tergiversar el destino previsto del gas fluorado. En estos supuestos la Administración, si había practicado liquidación de la cuota por importe del 5 %, deberá revocar la exención parcial y practicar liquidación de la cuota completa. No sería válido que la Administración solamente practique liquidación de las cuotas por importe del 95 % restante. Tales liquidaciones serían nulas, por no haberse seguido el *procedimiento* legalmente establecido, que en este caso exige revocar la exención, por cuanto el acto de reconocimiento de la parcial exención es un acto declarativo de derechos.

8. «ENTREGA SUBSIGUIENTE»

Nos encontramos con un supuesto de exención, el de la letra a) del n.º 1 del apartado Siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, que tiene un significado estructural.

Supuesto: Primera venta o entrega a empresario con destino a reventa del gas en territorio nacional. Delimitación negativa original: «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»¹⁸. La consecuencia consiste en la exención de la primera venta o entrega-entrada para el adquirente del gas destinado a la reventa.

Además, se produce una consecuencia estructural: Este enunciado de exención es un *presupuesto concurrente* para la producción del hecho imponible «entrega subsiguiente» o entrega-salida del gas fluorado por el empresario revendedor. Porque es un supuesto integrante del hecho imponible las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención correspondiente.

El significado metodológico de esta exención relativa al empresario revendedor se pone de relieve en que si la Administración *a posteriori* «deshace» la exención y practica liquidación del gravamen al revendedor por su adquisición, entonces se produce la consecuencia de un cambio en la calificación de la «entrega subsiguiente» o entrega-salida del revendedor, cambio de entre-

¹⁷ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo y los recargos de los artículos 27 y 28 de la LGT», *Crónica tributaria*, n.º 154 (2015).

¹⁸ Esta delimitación negativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 ha sido derogada con efectos 1 de enero de 2015. Hasta esa fecha debe ser tenido en cuenta su juego. Que daba lugar al devengo del gravamen.

ga gravada a entrega no sujeta. Pues estamos ante un impuesto de fase única donde el gravamen de una fase agota la impositividad de las sucesivas operaciones.

En este supuesto encontramos un repercutido, el adquirente subsiguiente, que ha efectuado un ingreso indebido, porque si la previa operación no estuvo exenta entonces en su adquisición no ha encontrado realización el hecho imponible. Este repercutido es un *obligado tributario* en el sentido del artículo 35 de la Ley General Tributaria (LGT) de 2003. Que habrá de acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidación¹⁹ a solicitud del repercutido regulado en el artículo 129.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) de 2007.

Esta solicitud puede ser presentada por el repercutido dentro del plazo de prescripción de cuatro años para solicitar la devolución del ingreso indebido derivada de rectificación de autoliquidación o del derecho a determinar la deuda a cargo del repercutidor. Y mientras no haya tenido conocimiento de la práctica de liquidación definitiva por la Administración a cargo del repercutidor (art. 126 del RGIT de 2007).

9. CONTRIBUYENTES

¿Quiénes son «contribuyentes» en el impuesto? Realizadores del presupuesto del gravamen en el texto inicial lo son: 1.º los fabricantes, los importadores, o los adquirentes intracomunitarios de gases fluorados de efecto invernadero y 2.º los empresarios revendedores, unos y otros en cuanto realizadores de las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas (art. 5.Nueve).

La normativa administrativa distingue entre el «distribuidor» que vende o cede fluidos que no forman parte de un equipo o producto y el «comercializador» que suministra equipos basados en gases fluorados a usuarios finales. Tanto uno como otro están en principio comprendidos en la noción fiscal de revendedor.

Pues bien, la Ley 28/2014 introduce ahora con efectos desde el primer día, esto es, con efectos a 1 de enero de 2014, a los *gestores de residuos* como contribuyentes en el impuesto en cuanto realicen el hecho imponible del impuesto, esto es, si entregan o consumen tales gases²⁰. Este reconocimiento con carácter retroactivo puede suponer ahora el giro de liquidaciones por la Administración a quienes entonces no identificaron su condición de tales.

Las autoliquidaciones de los adquirentes –y la documentación que les da soporte– en que se deduzcan cuotas por gases entregados a gestores de residuos suministrarán a la Administración tributaria información acerca de operaciones de los gestores de residuos.

¹⁹ MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones...*, *op. cit.*, págs. 113 y ss.

²⁰ Se trata de hacer explícita una conclusión que en principio resultaba ya con bastante claridad de la interpretación conjunta del resto de disposiciones ya entonces vigente (ESCOBAR LASALA, J. J.: «La Reforma fiscal 2014...», *op. cit.*, pág. 20).

Además, la norma configura la noción de revendedor, explicitando la exigencia de autorización para realizar la actividad. «Revendedor» es la persona o entidad que, por estar autorizada por la Oficina gestora, adquiere exentos los gases 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 o para su uso o envío fuera del ámbito territorial del impuesto; b) ser utilizados para efectuar una carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes²¹ (art. 5.Cinco). La exposición de motivos dice que se trata de «realizar ajustes técnicos de cara a lograr una mayor seguridad jurídica»²².

Debe advertirse de que en cuanto la norma legal no recoge el supuesto de entidad sin personalidad con una organización unitaria que pueda realizar el hecho imponible²³ llegamos a que una entidad sin personalidad, como una comunidad de bienes o una unión temporal de empresas, no podrá ser contribuyente en el impuesto.

En la arquitectura del gravamen sobre gases fluorados el contribuyente debe ser nítidamente distinguido del «consumidor final», destinatario de la entrega gravada de los gases fluorados, esto es, quien soporta la repercusión.

En suma: 1.º en realidad lo que define a estos contribuyentes en el gravamen sobre gases fluorados es su ordinaria condición de repercutidores del impuesto; 2.º en el más amplio círculo de obligados tributarios podemos encontrar a los beneficiarios de exenciones que no sean contribuyentes y a quienes han soportado cuotas sin ser contribuyentes en el impuesto.

10. BASE IMPONIBLE Y TIPO IMPOSITIVO

La base imponible, que es una base no monetaria, consiste en el peso de los productos, expresado en kilogramos. El tipo impositivo es «específico» y se determina mediante la multiplicación de dos factores: la potencia de calentamiento atmosférico y un coeficiente fijo que es común. El resultado es un tipo específico, que varía de un gas a otro, y queda expresado en euros por kilogramo. Están previstas tres tarifas. La aplicación del tipo a la base da lugar a la cuota íntegra.

²¹ Lo que no excluye que el revendedor en ocasiones pueda ser destinatario de cuotas repercutidas por un contribuyente. En este sentido ESCOBAR LASALA, J. J.: «La Reforma fiscal 2014...», *op. cit.*, pág. 17. Efectivamente, debe tenerse en cuenta que, como muy bien ha visto ESCOBAR LASALA, el revendedor puede también ser encontrado en posición de repercutido, esto es, destinatario de una entrega-entrada para él, que esté gravada. Si bien ESCOBAR entiende que en tal caso el revendedor no necesita estar autorizado por la Oficina gestora, carece de sentido, además de ser innecesario, manejar una «doble personalidad» en el revendedor, como se desprendería de las opiniones de este autor.

²² La norma legal modifica el anterior enunciado reglamentario sobre la noción de revendedor. Dos diferencias se destacan: 1.ª la exigencia actual de autorización de la Oficina gestora y 2.ª ceñir ahora la noción de revendedor a la adquisición de gases con exención.

²³ Actual artículo 35.4 de la LGT de 2003.

En la Tarifa 1.^a se recogen las cifras de potencial de calentamiento de cada gas concreto junto al coeficiente común 0,02, resultando el tipo de cada uno en euros por kilogramo, con un límite máximo. La Tarifa 2.^a refiere a preparados, a que aplica el mismo coeficiente 0,02 sobre el potencial calculado²⁴, con un límite máximo.

La Tarifa 3.^a, que conduce a un menor gravamen, refiere a gases regenerados y reciclados, a que aplica el coeficiente 0,85 sobre el porcentaje de la Tarifa 1.^a y a preparados regenerados o reciclados a que aplica el mismo coeficiente 0,85 pero sobre el tipo de la Tarifa 2.^a.

Se entiende por «reciclado» el tratamiento en el territorio del impuesto de gases fluorados mediante procedimiento básico de limpieza (Definición n.º 5), y por «regeneración» se entiende el tratamiento y mejora en el territorio español de gases fluorados recuperados mediante procedimientos o tratamientos químicos para restablecer los niveles conformes a la norma de las cualidades técnicas del gas fluorado (Definición n.º 6).

Para que los contribuyentes puedan aplicar a los gases fluorados reciclados o regenerados la Tarifa 3.^a, 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 (art. 9 del reglamento).

Ahora bien, para los ejercicios 2014, 2015 y 2016, los tipos impositivos que se aplicarán con carácter general serán los resultantes de multiplicar los tipos regulados en las Tarifas por los coeficientes 0,33 en 2014 y 0,66, en los dos siguientes. Lo que supone, obviamente, una significativa bonificación en el tipo de gravamen, para durante esos tres años.

Tipo reducido: Específicamente en el sector del poliuretano, del régimen transitorio anterior «para los ejercicios 2014, 2015 y 2016, el tipo impositivo a aplicar a los gases fluorados que se destinen a producir poliuretano o se importen o adquieran en poliuretano ya fabricado, será el resultado de multiplicar el tipo impositivo que le corresponda según su potencial de calentamiento atmosférico, que contiene el apartado once del artículo 5, por el coeficiente 0,05; 0,10 y 0,20, respectivamente», se pasa a un régimen especial: «el tipo impositivo a aplicar a los gases fluorados que se destinen a producir poliuretano o se importen o adquieran en poliuretano ya fabricado, será el resultado de multiplicar el tipo impositivo que le corresponda según su potencial de calentamiento atmosférico, que contiene el apartado once del artículo 5, por el coeficiente de 0,10» (art. 5.Diecinueve)²⁵. Encontramos aquí un «tipo impositivo reducido».

²⁴ Un preparado es una mezcla de sustancias gaseosas y su potencial de calentamiento se calcula como la media ponderada –esto es, atendiendo a la frecuencia de cada valor medida– de los potenciales de las sustancias mezcladas. Sin embargo, no juega la cuarta columna de la escala, porque el potencial en estos casos no está dado sino que ha de ser calculado. En cambio, sí jugará el tipo específico máximo previsto.

²⁵ El método técnico seguido ha sido derogar la regla transitoria con efectos 1 de enero de 2015 e introducir el régimen especial con efectos desde la misma fecha.

Respecto al tipo y a su relación con la base cabe señalar: 1.º que a mayor capacidad de contaminación en el gas el tipo específico es más alto mientras que no llegue al tipo límite; 2.º que definido el tipo de un kilo de un gas paga al mismo tipo un kilo que un millón de kilos, y 3.º que la presencia de un límite máximo favorece a los gases más dañinos que son los que se topan con el límite, a contraste con los gases comparativamente menos dañinos cuyo menor potencial contaminante trae que no lleguen al límite.

11. REPERCUSIÓN DEL GRAVAMEN

El gravamen sobre gases fluorados debe ser objeto de obligatoria repercusión. Respecto a la repercusión del gravamen los puntos de partida son los que siguen. Que el contribuyente debe repercutir la cuota sobre el adquirente del producto. Que la repercusión se formaliza en factura. Que, sin embargo, en las actas de inspección y en la estimación indirecta no hay repercusión.

Dos supuestos merecen ser destacados: la entrega del gas fluorado por un empresario contribuyente a un consumidor final en sentido genuino (*end users*) y la entrega del gas fluorado por un contribuyente a un empresario revendedor.

Además, los consumidores finales que destinen los gases fluorados 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, así como el importe del impuesto soportado (art. 6 del reglamento)²⁶.

En los supuestos de tergiversación del destino inicialmente previsto originador de exención no habrá repercusión del gravamen, por razón de la mutación del contribuyente que pasa a serlo el empresario que destina el gas a un uso distinto y porque en ese trance no existe frente a él un sujeto distinto a sí mismo. La repercusión de un gravamen presupone una relación de alteridad o reciprocidad entre dos sujetos distintos.

En los supuestos de exención [total] claro es que no se produce repercusión del gravamen en el adquirente, porque la repercusión tiene por objeto cuotas devengadas que el repercutido está obligado a soportar²⁷.

²⁶ PÉREZ ROYO, F. pone el ejemplo de un taller de reparación de aire acondicionado que como consumidor final soporta el impuesto y cuando utilice gas para recargar equipos o aparatos de sus clientes debe consignar en factura el peso del gas y la cuota que en su día soportó («Impuestos especiales y otros impuestos menores», *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 9.ª ed., Madrid, 2014, pág. 993).

²⁷ Por ello no es posible «repercutir el impuesto aplicando la exención» [total] como algún autor ha dicho. Caso de exención parcial tampoco se repercute aplicando la exención, porque se repercute lo que no está exento.

Sobresale que el contribuyente puede practicar **deducción** de la cuota en caso de entrega a *gestores de residuos* para su destrucción, reciclado o regeneración. Se aplicará la deducción en el periodo de liquidación en curso en el momento en que se produzca la destrucción, dice el enunciado legal.

Este enunciado es reglamentariamente modulado en el sentido de que el plazo para ejercitar el derecho a la deducción será de cuatro años a partir del momento de la entrega de los gases fluorados para su destrucción, reciclado o regeneración al gestor de residuos (art. 18 *in fine* del reglamento). «Generosidad» del Gobierno que no había desplegado el Legislador.

Además, el exceso de deducciones puede ser objeto de compensación en las autoliquidaciones posteriores. Mientras que no hayan transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación excedentaria puede ser compensado el exceso de deducción en ulteriores liquidaciones.

Se trata de un plazo de caducidad para el ejercicio de un derecho, respecto al que no están previstas causas de interrupción. En cuanto expresado por años contaremos el plazo de fecha a fecha.

Llama la atención la existencia de tal deducción de la cuota en un impuesto que se autodefine como de fase única. Porque en estos supuestos pudiera parecer que el impuesto se transforma en un impuesto bifásico. Lo puede parecer pero no es así ni mucho menos.

La razón de la deducción está en el destino del gas a su desaparición. No obedece la deducción a un previo diseño orientado al mero resarcimiento de la cuota soportada. Además ambos grupos de cuotas lo son de cuotas soportadas. La diferencia entre unas y otras está en el destino dado al gas adquirido.

Forma: Solo podrán ejercitar el derecho a la deducción los contribuyentes que acrediten haber entregado los gases fluorados a los gestores de residuos, mediante el certificado y el documento de control y seguimiento firmados por el gestor de residuos, conforme a lo establecido en la normativa sectorial –o mediante cualquier otro medio de prueba admisible en Derecho– y, además, aporten la factura –original o copia– en la que conste el importe del impuesto soportado (art. 18 del reglamento).

Dice la exposición de motivos de la Ley 16/2013 que «se establece una deducción del impuesto en los supuestos en que se acredite la destrucción de los productos objeto del impuesto, ya que regular estas opciones estimula el desarrollo de tecnologías ecológicas».

12. DEVOLUCIONES

«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» (art. 5.Catorce.2).

En cuanto a las devoluciones es de destacar que son dos los supuestos de devolución que están previstos. El primero resulta de tres circunstancias: que se trate consumidores finales de gases fluorados que hayan soportado el impuesto, que hubiesen tenido derecho a la aplicación de las exenciones previstas y que las cuotas no hayan sido objeto de deducción previa. El segundo resulta de la concurrencia de otras tres circunstancias: que se trate de consumidores finales, que acrediten haber entregado gases fluorados a los gestores de residuos reconocidos por la Administración, a los efectos de su destrucción, reciclado o regeneración y que la cuota no haya sido objeto de deducción previa. La consecuencia consiste en que podrán solicitar a la Administración tributaria la devolución del impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan²⁸.

Como explican DE LA HUCHA, LÓPEZ, MARTÍNEZ e IBÁÑEZ en ambos casos se trata de obtener el reembolso de la Administración cuando se acredite haber entregado los productos por los que se ha soportado la repercusión, para su destrucción o reciclaje o, cuando se acredite el que los consumidores finales, de haber sido contribuyentes, hubiesen tenido derecho a alguna de las exenciones contempladas anteriormente²⁹. Nos encontramos, pues, ante devoluciones de la «normativa propia del tributo», que se anclan en ingresos inicialmente debidos.

La Ley 28/2014 introduce el enunciado legal de quiénes son considerados «consumidores finales» a los efectos del impuesto: la persona que adquiera los gases fluorados con el impuesto repercutido para su incorporación en productos, la persona que adquiera los gases fluorados con el impuesto repercutido para su uso final en sus instalaciones, equipos o aparatos, la persona que adquiera los gases con el impuesto repercutido para la fabricación de equipos o aparatos, la persona que los adquiera con impuesto repercutido para la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos y, por último, también la persona que adquiera los gases fluorados con el impuesto repercutido para su reventa.

Caracteriza al «consumidor final» su condición de repercutido, esto es, ser quien ha soportado la repercusión del impuesto por parte del contribuyente o repercutidor o bien haber adquirido el gas que ya es portador del impuesto previamente repercutido.

Lugar particular ocupa el revendedor en ser considerado como «consumidor final», puesto que no le corresponde por propio concepto, sino solo por asimilación a estos efectos. La inclusión

²⁸ En el reglamento remitido se recoge que el *dies a quo* para la solicitud es a partir de la finalización del cuatrimestre natural en que se realizó la operación (RD 1042/2013).

²⁹ DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R.: *Impuestos especiales*, *op. cit.*, pág. 36.

de los revendedores en la noción de consumidor final –siendo que de suyo no lo son– cuando les es repercutido el impuesto tiene como consecuencia central poder obtener la devolución en caso de entregas a gestores de residuos, o si han soportado el impuesto teniendo «especular» o «mimético» derecho a exención, ello en vez de practicar la deducción en la autoliquidación periódica.

La persona o entidad que 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 según el anexo I del Real Decreto 795/2010³⁰ y que adquiera los gases fluorados para su uso en la fabricación de equipos o aparatos, así como en la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos, siempre tendrá la condición de consumidor final, asevera la norma reformada. Y, por tanto, podrá tener derecho a devolución.

Tiempo: La devolución deberá ser solicitada, en el tiempo, 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 o en el cual se haya realizado la operación que ha dado «especular» o «mimético» derecho a la exención (art. 19 del reglamento).

Puesto que se trata de una devolución de la normativa propia del tributo la solicitud de devolución deberá ser presentada dentro del plazo de prescripción de cuatro años contado desde que concluya el plazo para presentar la solicitud de devolución cuando este esté regulado. Mientras no lo esté habrá de contarse a partir del fin del cuatrimestre en curso en la fecha de realización del presupuesto de la devolución.

El recurso a la técnica de devolución en vez de a la técnica de deducción como explican DE LA HUCHA, LÓPEZ, MARTÍNEZ e IBÁÑEZ³¹ deriva de que están implicados «consumidores finales», es decir, personas que han soportado la repercusión o han adquirido el producto con el impuesto repercutido y que no son contribuyentes, por lo que no pueden acudir a la técnica de la deducción³².

Estas devoluciones no encuentran su fundamento en el principio de neutralidad en la imposición, sino en la protección del medioambiente en el marco de la política económica relativa a la organización de los mercados de gases fluorados.

³⁰ Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, sobre comercialización y manipulación de gases fluorados (BOE n.º 154, de 25 de junio).

³¹ DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R.: *Impuestos especiales*, op. cit., pág. 36.

³² A diferencia de la devolución en el IVA esta devolución no tiene como titulares a los sujetos pasivos del impuesto y no es expresión de un previo derecho a deducción de una cuota. Esta devolución es incompatible con la deducción. La normativa del IVA no recoge supuestos de devolución en favor del consumidor final.

13. INFRACCIONES Y SANCIONES

Partimos de la premisa de que la normativa de este impuesto sobre gases fluorados no tipifica específicas infracciones y sanciones, sino que las infracciones tributarias relativas al impuesto serán calificadas y sancionadas conforme a la normativa común de la LGT de 2003. Por ello, vamos a analizar dos de las infracciones que pueden hacer acto de presencia en este impuesto.

En primer lugar, la recogida en el artículo 195 de la LGT, la infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

La conducta, calificada como grave, consiste en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la cuota de declaraciones futuras propias.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones, por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción.

Encuentra encaje el supuesto de deducción de cuotas soportadas por el «contribuyente» por razón de la entrega del gas a gestores de residuos para su destrucción, reciclado o regeneración, en cuanto puede dar lugar a un exceso de deducciones objeto de compensación en autoliquidaciones posteriores, cuando se incumpla alguna de sus condiciones.

La sanción consistirá en multa proporcional del 50% si se trata, como aquí ocurre, de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes. La base de la sanción coincide con el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto segundo –procedimiento de comprobación– se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del periodo impositivo.

Ahora bien, las sanciones impuestas por este concepto serán después deducibles, en la parte proporcional correspondiente, de las sanciones que pudiera proceder imponer por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo infractor, como consecuencia de la praxis de compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a tales infracciones.

En segundo lugar, encontramos la infracción del artículo 193 de la LGT, por indebida obtención de **devoluciones**. La conducta constitutiva de infracción consiste en obtener indebidamente devoluciones derivadas de la *normativa propia* de cada *tributo*. La infracción podrá ser calificada, según las circunstancias concurrentes, como leve, grave o muy grave. La base de la sanción será la cantidad indebidamente devuelta como consecuencia de la comisión de la infracción.

Puede tener encaje tanto el supuesto de indebida devolución en relación con entregas de gas por un consumidor final a gestores de residuos como el supuesto de indebida devolución en rela-

ción con consumidores finales que habrían tenido derecho a exención de haber sido contribuyentes. Porque en ambos casos hay razones para calificarlas de devoluciones de la normativa del gravamen.

Será calificada como leve la infracción cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros «o, siendo superior, no exista ocultación». Si bien, la infracción no será calificada como leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en dos supuestos: cuando se hayan utilizado facturas o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea considerado medio fraudulento y cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los registros contables represente un porcentaje superior al 10 % de la base de la sanción. La sanción por infracción leve consistirá en multa proporcional del 50 % sobre la base de la sanción.

Será calificada como grave la infracción cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y, «además, exista ocultación». La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía, en dos supuestos: cuando se hayan utilizado facturas o documentos falsos o falseados, aun si ello no es considerado como medio fraudulento y cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los registros contables suponga un porcentaje superior al 10 % e inferior o igual al 50 % de la base de la sanción.

La sanción por infracción grave consistirá en multa proporcional del 50 al 100 % sobre la base y se graduará incrementando el porcentaje mínimo según los criterios de comisión repetida³³ de infracciones tributarias y de perjuicio económico³⁴ para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la ley.

Será calificada como muy grave la infracción cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos³⁵ en la comisión de la infracción. La sanción consistirá en multa proporcional del 100 al 150 % y se graduará incrementando el porcentaje mínimo según los criterios de comisión repetida y de perjuicio económico, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la ley³⁶.

³³ La noción de repetición en la LGT de 2013 consiste en haber sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción. La consecuencia será incrementar el porcentaje inicial de la sanción en 5 puntos, 15 puntos o 25 puntos, según la infracción anterior sea leve, grave o muy grave [art. 187.1 a) de la LGT de 2003].

³⁴ No se trata del perjuicio absoluto sino del perjuicio «relativo», calculado como el cociente cuyo numerador es la base de la sanción y su denominador la cuantía total debida ingresar. La consecuencia varía en función del porcentaje del perjuicio relativo y consistirá en incrementar la sanción inicial en 10, 15 o 20 puntos según cuál sea el perjuicio relativo [art. 187.1 b)].

³⁵ La consideración de la utilización de un medio fraudulento es un criterio de calificación de la infracción que da cabida a tres supuestos: 1.º las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria; 2.º el empleo de facturas o documentos falsos o falseados, siempre que su incidencia sea superior al 10 % de la base de la sanción, y 3.º la utilización de personas o entidades interpuestas en relación con la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

³⁶ *Ut supra*.

Dejamos constancia de la dificultad de encontrar el supuesto en que «no exista ocultación»³⁷ enunciado en la norma, atendido que la falta de ocultación³⁸ excluye la culpabilidad según criterio jurisprudencial tradicional³⁹ y que no hay culpabilidad ante una conducta basada en una interpretación razonable de la norma [art. 179.I d) de la LGT de 2003]. En todo caso, no deja de corresponder a la Administración probar la culpabilidad del infractor, por exigencia constitucional de la presunción de inocencia.

Por otra parte, en relación con el cambio normativo, aquellas modificaciones retroactivamente introducidas, por la Ley 28/2014, que traigan consigo la práctica de liquidación con intereses relativa al vencido ejercicio 2014, no podrán dar lugar a la imposición de sanciones, si no encuentran base en la normativa original, atendida la garantía constitucional de irretroactividad de la ley posterior más gravosa.

En caso de tergiversación del destino inicialmente previsto con reflejo en el cambio de calificación de la operación en la contabilidad de existencias y consiguiente consignación en la autoliquidación del periodo en curso, claro es que la Administración no podrá sancionar, ni por determinación improcedente de partidas ni, tampoco, por obtención de devolución indebida, a causa de la ausencia de ocultación y consecuente ausencia de culpabilidad.

14. DEBER DE AUTOLIQUIDAR

Puntos de partida legales son los siguientes. Que los contribuyentes estarán obligados a presentar una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria, con periodicidad *cuatrimestral*.

Que el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas es el competente para establecer los plazos, requisitos, condiciones y modelos para la presentación de las autoliquidaciones mencionadas y para la solicitud de las devoluciones del impuesto previamente soportado e incorporado al precio pagado del respectivo producto gravado sin que haya sido objeto de deducción previa (art. 5.Quince.1 y 2).

El plazo de presentación e ingreso de la autoliquidación, una vez vencido el periodo cuatrimestral, va del 1 al 20 del mes inmediatamente posterior, esto es, mayo, septiembre y enero

³⁷ JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: «Consideraciones sobre la ocultación de datos mediante la falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas», en *Crónica tributaria* n.º 7 (1996) y «Consideraciones acerca de la configuración de la ocultación en nuestro régimen sancionador», *RCyT. CEF*, n.º 262 (2005).

³⁸ El concepto legal de ocultación, por una parte, distorsiona el contenido semántico propio del término al añadir un supuesto ajeno como lo es los hechos o importes falsos. Veracidad no es visibilidad. Por otra parte, la exclusión de pequeñas ocultaciones cierra los ojos ante las faltas de veracidad cuya gravedad no mengua por razón de la menudez de la cuantía. La cuantía no afecta a la ontología. Este traspies del legislador corre el riesgo de fomentar conductas fraudulentas.

³⁹ Sorprendentemente, acepta la existencia de infracción en ausencia de ocultación, PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 23.ª ed., 2013, pág. 434.

sucesivo. Cuando el pago de la cuota sea domiciliado entonces el plazo de presentación queda acortado, quedando en el que va del 1 al 15 del mes inmediato sucesivo.

El periodo de liquidación es pues cuatrimestral. El ministro ha sobreentendido que los cuatrimestres lo son del año natural. El ministro ha establecido que en los periodos en que resulte «cuota cero» también existe deber de presentar autoliquidación por el contribuyente⁴⁰.

En los supuestos de autoliquidación complementaria procederá aplicar recargo del 5 %, del 10 %, del 15 % o del 20 % en función del tiempo de tardanza e intereses de demora si la demora excede de un año en lo que sobrepase al año de demora⁴¹.

Declaración recapitulativa: deberán, además, presentar una declaración anual recapitulativa de las operaciones de compra, venta o entrega de gases fluorados que resulten exentas o no sujetas los fabricantes, los importadores, los adquirentes intracomunitarios, los revendedores y los gestores de residuos que realicen las operaciones.

Los obligados a presentar la declaración recapitulativa son los mismos que están obligados a presentar autoliquidación de las cuotas devengadas, esto es, los empresarios «contribuyentes».

En la declaración recapitulativa se deben consignar los datos siguientes: la identificación del declarante, la identificación de cada una de las entidades operadoras y las cantidades, medidas en kilogramos, agrupadas por operador y epígrafe que corresponda al gas fluorado, que hayan sido objeto de autoconsumo, compra, venta o entrega durante el año natural.

La declaración recapitulativa tiene una periodicidad *anual*. El periodo de operaciones abarcado por la declaración recapitulativa es el año natural y el plazo de presentación de la declaración es durante los 30 primeros días naturales del mes de enero siguiente con relación a las operaciones del año natural anterior.

Pese a su diferente secuencia temporal la declaración recapitulativa juega junto a la autoliquidación del contribuyente para dar información a la Administración del conjunto de operaciones sujetas al gravamen. La declaración recapitulativa a su vez encuentra su «fuente de información» en la contabilidad de existencias que debe llevar el empresario.

15. REGISTRO TERRITORIAL

El impuesto es gestionado partiendo de la obligación, en relación con los productos objeto del mismo, de inscribirse en el Registro territorial de la Oficina gestora competente. Oficina ges-

⁴⁰ Orden HAP/685/2014, de 29 de abril (BOE n.º 106, de 1 de mayo) modificada por Orden HAP/369/2015, de 27 de febrero (BOE n.º 55, de 5 de marzo).

⁴¹ Recientemente, SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo y los recargos de los artículos 27 y 28 de la LGT», *Crónica tributaria*, n.º 154 (2015).

tora competente es aquella en cuya demarcación se instale el establecimiento donde se ejerza la actividad o, en su defecto, donde radique el domicilio fiscal del contribuyente.

¿Quiénes están obligados a inscribirse? Quedan obligados no solo los fabricantes, los importadores, los adquirentes intracomunitarios, los revendedores y los gestores de residuos sino también los beneficiarios de las exenciones tanto completas como parciales y los beneficiarios de tipos impositivos reducidos.

Efectuada la inscripción, la Oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro, en la que constará el «Código de Actividad de los Gases Fluorados» (CAF) que es el código que identifica la actividad de los obligados tributarios por este impuesto y, en su caso, el establecimiento donde se ejerce la misma.

Como regla de transición, hasta el 1 de marzo de 2014, el comprador de los productos que tenía derecho a gozar de una exención o una no sujeción y no disponía de la tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro territorial, debió aportar al vendedor una declaración suscrita en la que señalara la exención o no sujeción a la que tenía derecho, indicando la norma en que fundamentaba su derecho (disp. trans. 1.^a del reglamento).

Cuando en un mismo establecimiento se ejerzan distintas actividades, el titular tendrá asignados tantos códigos como actividades se desarrollen en el establecimiento. Cuando una persona o entidad ejerza una misma actividad en varios establecimientos, tendrá asignados tantos códigos como establecimientos en los que desempeñe la actividad.

El Código constará de caracteres que suponen la identificación de la actividad que desarrolla la persona o entidad inscrita, identificación de la Oficina gestora en que se efectúa la inscripción en el registro territorial y recoge un número secuencial de inscripción, dentro de cada actividad, en el Registro territorial de la Oficina gestora.

En cuanto a las funciones del CAF, este deberá consignarse en las autoliquidaciones y en las declaraciones recapitulativas de operaciones con gases fluorados, así como en las facturas expedidas y entregadas en las que se documenten dichas operaciones.

La norma legal dice que los contribuyentes que realicen las actividades gravadas están obligados a inscribirse en el Registro territorial de la Oficina gestora. La inscripción no es una condición del hecho imponible sino una consecuencia derivada de él. La inscripción del repercutidor no es una condición legal de la repercusión. La obligación de soportar el impuesto el repercutido no puede estar en función de que quien entrega el gas esté o no inscrito.

Por lo que refiere al CENSO, en su función como base del registro, cabe indicar, con carácter general, que las personas o entidades que resulten obligadas a inscribirse en el registro territorial deberán figurar de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores en el epígrafe correspondiente a la actividad a desarrollar (art. 2.2 del reglamento).

La presentación de la solicitud de baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, relativa a la actividad y establecimiento en materia del impuesto sobre los gases fluorados, comunica sus efectos, produciendo a su vez los que son propios de la solicitud de baja en el Registro territorial de la Oficina gestora (art. 3.4 del reglamento).

En caso de cese con carácter temporal de la actividad propia del impuesto sobre los gases fluorados, sin darse de baja en el censo de empresarios, cuando hayan transcurrido 12 meses a partir de la fecha de cese de la actividad, la Oficina gestora de la Agencia Tributaria iniciará el procedimiento de baja de oficio del correspondiente registro territorial.

Respecto al establecimiento donde se ejerce la actividad debe reseñarse lo que sigue. Que en la solicitud de inscripción debe constar el lugar en que está situado el establecimiento y debe acreditarse el título que funda el derecho a disponer de las instalaciones (art. 2.2 del reglamento). Que los cambios en la titularidad de los establecimientos inscritos surtirán efecto una vez que el nuevo titular se inscriba como tal en el Registro territorial de la Oficina gestora o bien se aporte por el antiguo titular la documentación acreditativa de dicho cambio. Que en el caso de que la actividad relacionada con los gases fluorados se desarrolle en un establecimiento, se considerará como titular del mismo, a efectos del reglamento, a la persona o entidad que figure inscrita como tal en el correspondiente registro territorial (art. 3 del reglamento).

En una panorámica de conjunto encontramos el deber de los obligados en este impuesto de presentar solicitud de inscripción, el deber de comunicar las modificaciones habidas (art. 2.4 del reglamento) y el deber de comunicar el cese en la actividad (art. 3.3 del reglamento).

Como regla de transición las personas y entidades que a la entrada en vigor del reglamento del impuesto debían inscribirse en el Registro territorial de la Oficina gestora competente, debieron efectuar la oportuna solicitud durante el mes de enero de 2014 (disp. trans. 1.ª del reglamento).

No vamos a examinar la relación de estos registros fiscales de ámbito territorial con el registro nacional de derechos de emisión, con sus cuentas de haberes de la Administración del Estado y de los titulares de las instalaciones, tabla de emisiones, tabla de entrega y tabla de cumplimiento.

16. CONTABILIDAD DE EXISTENCIAS

Punto de partida legal es que «con independencia de los requisitos de tipo contable establecidos por las disposiciones mercantiles y 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» (art. 5.Quince.4).

En tal sentido el reglamento del impuesto ha establecido el deber de llevar un registro de existencias de los productos objeto del gravamen por cada establecimiento, mediante un sistema contable en soporte informático, que deberá ser autorizado por la Oficina gestora de la Agencia Tributaria (art. 4).

¿Quiénes están obligados a llevar esta contabilidad? Las *mismas* personas y entidades que tienen el deber de inscribirse en el Registro territorial de la Oficina gestora de la Agencia Tributaria. *Esta esfera subjetiva ha sido definida por el reglamento del impuesto*. La salvedad reglamentaria de las personas beneficiarias de las exenciones a que se refieren las letras f) y g) del apartado Siete del artículo 5 de la Ley 16/2013 queda ahora obsoleta, porque, como hemos visto⁴², esos dos supuestos de exención han sido suprimidos, con efectos 1 de enero de 2015, por la Ley 28/2014.

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

La tergiversación del destino previsto inicialmente para el gas contaminante traerá consigo la necesidad de darle reflejo en la contabilidad de existencias siempre y cuando suponga un cambio de la anterior calificación a la calificación de «sujeción» de la operación.

Los obligados efectuarán un recuento de las existencias el último día de cada *cuatrimestre* natural. Cuando sea el caso, regularizarán los saldos contables de las respectivas cuentas. Las diferencias que puedan resultar de los referidos recuentos se regularizarán en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha en que el recuento se haya realizado. El recuento de existencias, como vemos, está sincronizado con el periodo de liquidación.

A solicitud de los interesados, la Oficina gestora podrá autorizar que esta obligación de registro de existencias sea cumplimentada mediante la utilización de libros foliados en soporte papel, libros que deberán ser habilitados por la Oficina con carácter previo a la realización en ellos de cualquier apunte contable.

«Declaración de existencias»: Los contribuyentes que los tuvieran y que deban llevar un registro de existencias debieron comunicar con anterioridad a 31 de marzo de 2014, a las Oficinas gestoras, la cantidad, medida en kilogramos, y el epígrafe que correspondía, de los gases fluorados almacenados a fecha 1 de enero de 2014 (disp. trans. 3.^a). Estas son sus existencias iniciales.

El registro de existencias es un libro-registro «exigido por la normativa tributaria» a distinguir de los registros previstos en la normativa mercantil, allí donde la norma marque la distinción como ocurre a los efectos del procedimiento de comprobación limitada o a efectos de las infracciones y sanciones.

Tratándose de los gestores de residuos esta obligación de contabilizar las existencias de gases fluorados se entenderá cumplida con la llevanza del libro-registro de residuos al que hace referencia el artículo 7 del reglamento del impuesto y del que a continuación vamos a ocuparnos.

⁴² *Ut supra* Exenciones.

17. GESTORES DE RESIDUOS

Gestor de residuos es la persona o entidad que realiza cualquiera de las operaciones de destrucción o regeneración de gases fluorados estando debidamente registrada en el *registro de producción y gestión* de residuos⁴³, registro administrativo, que es único en todo el territorio nacional, y, ello además de estar inscrita en el Registro territorial de la Oficina gestora de la Agencia Tributaria.

Asimismo, tendrá la consideración de tal aquella persona o entidad inscrita en el registro territorial que realice operaciones de reciclado de gases fluorados que, a efectos de la normativa sectorial de residuos, sean equivalentes a las operaciones de reutilización a las que hace referencia la Ley 22/2011, de residuos (Definición n.º 3 del reglamento).

Libro-registro: Los gestores de residuos deberán llevar un libro-registro en el que conste la cantidad de gases fluorados recibidos, medida en kilogramos, el epígrafe que les corresponda, de entre los 25 enunciados en la tarifa, el origen y el tratamiento efectuado a cada uno de ellos.

Respecto de los gases reciclados o regenerados resultantes deberá constar en los libros la cantidad, medida en kilogramos, el epígrafe, el destino, el medio de transporte utilizado y el número de referencia asignado al documento de identificación del traslado.

En dicho libro-registro los gestores de residuos efectuarán un recuento de las existencias el último día de cada *cuatrimestre* natural. Cuando sea el caso, regularizarán los saldos contables de las respectivas cuentas. Las diferencias que resulten de los referidos recuentos se regularizarán en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha en que el recuento se haya realizado.

No obstante, el libro-registro podrá ser sustituido, por el *archivo cronológico* de la normativa de los residuos⁴⁴, siempre que contenga la misma información que la requerida para dicho libro-registro exigido por la normativa fiscal, previa autorización de la Oficina gestora.

Efectivamente, el archivo cronológico, según la normativa administrativa, debe recoger la cantidad, la naturaleza, el origen y el destino, el método de tratamiento y en su caso el medio de transporte y la frecuencia de recogida de los residuos. La Oficina gestora deberá constatar que la descripción de la naturaleza de los residuos permite conocer el epígrafe que le corresponde y también que concuerdan los tiempos de conservación de la información a archivar, según una y otra normativa.

En las entregas de gases fluorados que hayan sido reciclados o regenerados deberá emitirse un documento que acredite tal condición.

⁴³ Artículo 39 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos.

⁴⁴ A que se refiere el artículo 40 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos.

18. DEVOLUCIONES DE LA PROPIA NORMATIVA

A contraste con una devolución de ingresos indebidos, «son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo» (art. 31.1 de la LGT de 2003) y tal es el caso de aquella a que tienen derecho los consumidores finales que han entregado productos fluorados para su destrucción o reciclaje y el caso de los que habrían tenido exención de haber adquirido los gases en calidad de «contribuyentes». Se efectuó un ingreso debido del gravamen –y no indebido– al que es conectado un ulterior derecho a devolución.

Cuando así lo señale la normativa tributaria, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una solicitud de devolución ante la Administración (art. 126 de la LGT). Si bien «el procedimiento se regulará por las normas propias de cada tributo» (art. 126.3), dado que las normas propias del gravamen solo regulan los elementos del supuesto de hecho, el camino de ida a la norma propia del tributo, dejando las alforjas vacías, conduce, de regreso, a la LGT de 2003 y sus normas de desarrollo.

Respecto al plazo máximo del procedimiento, por una parte, el plazo para practicar la devolución comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud (art. 126) y, por otra, el apartado 2 del artículo 31 dice que «transcurrido el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución».

Del juego de estas dos reglas de los artículos 31.2 y 126 de la LGT de 2003 se desprende que el plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento de devolución es de seis meses, contados desde la presentación de la solicitud que lo inició. El abono de un interés de demora a cargo de la Administración presupone que la Administración está en demora y, por tanto, el devengo del interés marca el umbral de expiración del plazo máximo para resolver y notificar, que, como hemos dicho, es de seis meses.

Los modos de terminación del procedimiento de devolución son los tres siguientes:

- 1.º El acuerdo de la Administración que reconozca la devolución solicitada con obligación de satisfacer intereses de demora. Aun cuando «el reconocimiento de la devolución solicitada no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación o investigación» (art. 125.1 *in fine* del RGIT de 2007).
- 2.º Por caducidad del procedimiento mencionada en el apartado 3 del artículo 104 de la LGT de 2003, esto es, conforme a la regla según la cual «cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario,

la Administración le advertirá de que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo», que es la caducidad de las actuaciones por causa imputable al contribuyente.

- 3.º Terminación del procedimiento de devolución por inicio de un procedimiento de verificación de datos, inicio de un procedimiento de comprobación limitada o comienzo de un procedimiento de inspección. Si bien el «salto» de procedimiento no puede ser empleado para burlar el cumplimiento del plazo máximo para resolver.

Respecto a la terminación de actuaciones por inicio de un procedimiento de comprobación⁴⁵, las causas de iniciación pueden ser la apreciación de un defecto formal en la solicitud de devolución, la concurrencia de un error aritmético, la posible discrepancia en los datos, la discrepancia en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que justifiquen el inicio.

Trámite inicial: Cuando concurren esas causas de iniciación de otro procedimiento, el procedimiento de devolución terminará con la notificación de inicio del correspondiente procedimiento de comprobación, que será efectuada por el órgano competente para darle curso.

Esfera de actuación: En el procedimiento iniciado se determinará la procedencia e importe de la devolución y también podrán abordarse otros aspectos de la situación tributaria del obligado relativos al mismo impuesto sobre gases fluorados.

Acuerdo de devolución: Cuando la Administración acuerde la devolución en un procedimiento de comprobación sucesivo por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan según el artículo 31.2 de la LGT. Para el cálculo de los intereses no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración (art. 104 del reglamento) y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos de comprobación.

Horizonte temporal: En cuanto a la prescripción del derecho a obtener la devolución de la normativa propia⁴⁶ del gravamen sobre gases fluorados, la duración del plazo es de cuatro años, el *dies a quo* el día siguiente a la finalización del plazo para solicitar la devolución si está previsto, o, en su defecto, desde el día siguiente a aquel en que pudo solicitarse la devolución, esto es, del fin del cuatrimestre en curso en la fecha de realización del presupuesto de la devolución.

Causas de interrupción: La prescripción queda interrumpida, volviendo a ser contado el plazo de nuevo por entero, por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda el reembolso del gravamen abonado y también se interrumpe por la interposición, tramitación

⁴⁵ Artículo 125 del RGIT de 2007.

⁴⁶ ESEVERRI, E.: *La prescripción tributaria (En la jurisprudencia del Tribunal Supremo)*, Valencia, 2012.

o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase dirigidos contra la denegación por la Administración de la devolución solicitada (art. 68.3 de la LGT).

La caducidad del procedimiento por causa imputable en la inactividad del obligado tributario produce la pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción para las actuaciones del procedimiento caducado, si bien el particular podrá iniciar un segundo procedimiento, presentando una nueva solicitud de devolución, si todavía está dentro del plazo de prescripción (art. 92.3 de la Ley 30/1992, LRJPAC).

En cuanto a los intereses, el día inicial será el siguiente al vencimiento del plazo de carencia de seis meses. El tipo o porcentaje será el vigente a lo largo del periodo en que el interés se devengue. Se trata del interés de demora señalado por la Ley de Presupuestos y en su defecto interés legal del dinero más un 25 %. Base: La cuantía de la devolución.

Bibliografía

BUENO MALUENDA, M. C. [2015]: «Los impuestos medioambientales sobre la energía», *Manual de Derecho tributario*, MARTÍN QUERALT, TEJERIZO LÓPEZ y CAYÓN GALIARDO (dir.), 12.ª ed.

CALVO VÉRGEZ, J. [2014]: «El nuevo impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: principales rasgos configuradores de su estructura impositiva», *Nueva fiscalidad*, n.º 5.

CASTAÑEDA CASADO, E. [2014]: *Impuestos especiales, IVA e impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Valladolid.

COBOS GÓMEZ, J. M. y FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. [2016]: «Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: ¿instrumento para la defensa del medioambiente?», *Revista Aranzadi doctrinal*, n.º 1.

DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R. [2015]: *Impuestos especiales*, Pamplona.

ESCOBAR LASALA, J. J. [2015]: «La Reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad», *Carta tributaria*, n.º 3.

ESEVERRI, E. [2012]: *La prescripción tributaria (En la jurisprudencia del Tribunal Supremo)*, Valencia.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. [1996]: «Consideraciones sobre la ocultación de datos mediante la falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas», *Crónica tributaria*, n.º 7.

– [2005]: «Consideraciones acerca de la configuración de la ocultación en nuestro régimen sancionador», *RCyT. CEF*, n.º 262.

HERRERA MOLINA, P. M. [2000]: *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid.

LUCAS DURÁN, M. [2015]: «Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero», *Derecho tributario. Parte especial*, MERINO JARA (dir.), 4.ª ed., Madrid.

– [2015]: «El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: reflexiones a los dos años de su aplicación», *IEF. Documento de trabajo*, n.º 126.

LUCHENA MOZO, G. M. y PATÓN GARCÍA, G. [2005]: «Líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental», *Quincena fiscal*, n.º 18.

MARTÍN LÓPEZ, J. [2011]: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Madrid.

MÉNENDEZ MORENO, A. [2015]: *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 16.ª ed. Valladolid.

PÉREZ ROYO, F. [2013]: *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 23.ª ed., Madrid.

– [2015]: «Impuestos especiales y otros impuestos menores», *Curso de Derecho tributario, Parte especial*, 9.ª ed., Madrid.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. [2015]: «Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo y los recargos de los artículos 27 y 28 de la LGT», *Crónica tributaria*, n.º 154.

VAQUERA GARCÍA, A. [1999]: *Fiscalidad y medio ambiente*, Valladolid.