

TEMAS

# Guía de fiscalidad energética y medioambiental

Tributación de las actividades energéticas y con incidencia en el medioambiente

*Clemente Checa González*  
*Enrique de Miguel Canuto*  
*Antonio Fernández de Buján y Arranz*



© Clemente Checa González, Enrique de Miguel Canuto y Antonio Fernández de Buján y Arranz, 2024  
© LA LEY Soluciones Legales, S.A.U.

**LA LEY Soluciones Legales, S.A.U.**

C/ Collado Mediano, 9  
28231 Las Rozas (Madrid)

**Tel:** 91 602 01 82

**e-mail:** clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.aranzadilaley.es>

**Primera edición:** Octubre 2024

**Depósito Legal:** M-21159-2024

**ISBN versión impresa:** 978-84-10292-14-7

**ISBN versión electrónica:** 978-84-10292-15-4

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.U.

*Printed in Spain*

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

**Nota de la Editorial:** El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendój), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendój es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

## ÍNDICE SISTEMÁTICO

AUTORÍA ..... 7

INTRODUCCIÓN ..... 21

### PARTE I

#### LOS IMPUESTOS ESPECIALES RELACIONADOS CON LA ENERGÍA Y EL MEDIOAMBIENTE

**CAPÍTULO 1. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS** ..... 33

1. RÉGIMEN JURÍDICO ..... 35

2. NATURALEZA ..... 37

3. ÁMBITO DE APLICACIÓN ..... 38

4. HECHO IMPONIBLE ..... 39

4.1. Fabricación, importación o entrada irregular. .... 39

4.2. No sujeción ..... 40

4.2.1. Pérdidas reglamentarias ..... 40

4.2.2. Coeficientes de conversión ..... 43

4.2.3. Tolerancias oficiales. .... 45

4.3. Autoconsumos ..... 45

5. ÁMBITO OBJETIVO ..... 48

6. DEVENGO ..... 52

7. SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES ..... 56

8. EXENCIONES Y TIPOS IMPOSITIVOS ..... 59

8.1. Exenciones ..... 59

8.2. Tipos impositivos ..... 68

8.3.	Tipos impositivos para biocarburantes y biocombustibles . . . . .	77
8.4.	Tipo impositivo autonómico (sin efecto desde 1 enero 2019) . . . . .	77
9.	DEVOLUCIONES . . . . .	78
9.1.	Supuestos de devolución. . . . .	78
9.2.	Modelos de devolución. . . . .	81
9.3.	Devolución parcial por el gasóleo de uso profesional . . . . .	81
9.4.	Devolución por gasóleo de uso profesional para agricultores y ganaderos . . . . .	85
9.5.	Devolución del impuesto soportado en la adquisición de gas natural que se envía fuera del ámbito territorial interno con destino al ámbito territorial comunitario . . . . .	87
10.	BASE IMPONIBLE . . . . .	89
11.	REPERCUSIÓN. . . . .	89
12.	FABRICACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y TENENCIA. . . . .	91
13.	CIRCULACIÓN INTRACOMUNITARIA . . . . .	95
14.	CONTROL DE ACTIVIDADES Y LOCALES. . . . .	99
14.1.	Inspección . . . . .	99
14.2.	Intervención permanente . . . . .	100
14.3.	Controles contables. . . . .	101
14.4.	Recuentos de existencias. . . . .	102
14.5.	Diferencias en recuentos o controles efectuados por la administración . . . . .	102
15.	PROHIBICIONES Y LIMITACIONES DE USO. . . . .	103
16.	INFRACCIONES Y SANCIONES . . . . .	104
17.	GESTIÓN . . . . .	110
17.1.	Inscripción en el registro territorial . . . . .	110
17.2.	Código de actividad y establecimiento . . . . .	113
17.3.	Garantías . . . . .	114
17.4.	Ventas en ruta. . . . .	114
17.5.	Liquidación y pago del impuesto . . . . .	117

17.6.	Otras normas generales de gestión: Declaración informativa de cuotas repercutidas, MODELO 548 . .	117
17.7.	Modelos de autoliquidación y declaración de operaciones . . . . .	119
17.8.	Autoliquidación rectificativa . . . . .	122
17.9.	Llevanza de la contabilidad en la sede electrónica: SILICIE . . . . .	124
<b>CAPÍTULO 2. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE . . . . .</b>		<b>127</b>
1.	RÉGIMEN JURÍDICO. POSICIÓN EN EL SISTEMA . . . . .	129
1.1.	Régimen jurídico común. . . . .	129
2.	EL HECHO IMPONIBLE . . . . .	130
2.1.	Primera matriculación. . . . .	130
2.2.	Matrícula ordinaria/matriculaciones especiales . . . .	132
2.3.	Vehículos . . . . .	134
2.4.	Embarcaciones . . . . .	137
2.4.1.	Embarcaciones sujetas . . . . .	137
2.4.2.	Requisitos de la matriculación . . . . .	140
2.5.	Aeronaves . . . . .	141
2.5.1.	Aeronaves sujetas. . . . .	141
2.5.2.	Requisitos de la matriculación . . . . .	141
2.6.	Matriculación definitiva: acreditación del pago. . . .	141
2.7.	Situaciones equiparadas a primera matriculación . .	142
2.8.	Supuestos especiales: circulación o utilización sin matriculación definitiva . . . . .	143
3.	EXENCIONES . . . . .	146
3.1.	Taxis, vehículos de autoescuelas y coches de alquiler . . . . .	146
3.2.	Vehículos para uso exclusivo de personas con discapacidad . . . . .	149
3.3.	Vehículos en régimen de matrícula diplomática . . .	155
3.4.	Medios de transporte matriculados en otro Estado miembro de la Unión Europea . . . . .	156

3.5.	Embarcaciones . . . . .	157
3.6.	Aeronaves . . . . .	161
3.6.1.	Aeronaves de entes públicos . . . . .	161
3.6.2.	Aeronaves de formación . . . . .	161
3.6.3.	Aeronaves de empresas de navegación aérea o con destino a ser arrendadas por éstas. . . . .	161
3.7.	Traslado de residencia . . . . .	163
3.8.	Requisitos formales (supuestos de no sujeción y exenciones). . . . .	164
3.8.1.	Introducción . . . . .	164
3.8.2.	Beneficios fiscales en régimen de declara- ción y excepciones para vehículos homo- logados . . . . .	164
3.8.3.	Reconocimiento previo: supuestos en que se aplica . . . . .	165
3.8.4.	Modelos de solicitud . . . . .	166
3.8.4.1.	Modelos . . . . .	166
3.8.4.2.	Documentación exigida . . . . .	167
3.9.	Modificación de circunstancias determinantes de la no sujeción o exención . . . . .	169
3.9.1.	Régimen jurídico . . . . .	169
3.9.2.	Supuesto general modificación de cir- cunstancias en 4 años . . . . .	169
3.9.3.	Plazo reducido para autoescuelas y em- presas de alquiler. . . . .	172
3.9.4.	Excepciones en exportaciones definitivas. . . . .	173
3.9.5.	Garantía. . . . .	174
4.	DEVOLUCIONES EN EXPORTACIONES POR EMPRESA- RIOS REVENDADORES . . . . .	174
4.1.	Requisitos . . . . .	174
4.2.	Importe de la devolución . . . . .	177
4.3.	Requisitos formales: modelo 568 . . . . .	177
5.	SUJETOS PASIVOS. . . . .	179
6.	ASPECTO TEMPORAL: EL DEVENGO . . . . .	181

7.	BASE IMPONIBLE . . . . .	181
7.1.	Medios de transporte nuevos. . . . .	181
7.2.	Medios de transporte usados. Efectos de las tablas de valoración . . . . .	184
7.3.	Reducciones . . . . .	186
7.3.1.	Reducción para familias numerosas . . . . .	186
7.3.2.	Reducción para autocaravanas y vehículos acondicionados como vivienda . . . . .	190
8.	TIPOS IMPOSITIVOS . . . . .	190
8.1.	Epígrafes para la determinación de los tipos impositivos aplicables . . . . .	190
8.2.	Tipos impositivos aplicables . . . . .	192
8.3.	Importación definitiva de medio de transporte cuya primera matriculación tuviera lugar en Ceuta y Melilla . . . . .	194
8.4.	Introducción con carácter definitivo en Península e Islas Baleares de medio de transporte cuyo impuesto se devengó en Canarias. . . . .	194
8.5.	Traslado de residencia . . . . .	194
8.6.	Determinación del tipo y acreditación de emisiones de CO <sub>2</sub> . . . . .	195
9.	CUOTA TRIBUTARIA. . . . .	196
10.	GESTIÓN . . . . .	197
10.1.	Introducción . . . . .	197
10.2.	Declaración-liquidación, modelos . . . . .	199
<b>CAPÍTULO 3. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL CARBÓN . . . . .</b>		<b>201</b>
1.	RÉGIMEN JURÍDICO . . . . .	203
2.	ÁMBITO DE APLICACIÓN. . . . .	204
3.	HECHO IMPONIBLE . . . . .	205
4.	SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN. . . . .	205
5.	EXENCIONES . . . . .	206
6.	APLICACIONES DE EXENCIONES . . . . .	209
7.	DEVOLUCIONES . . . . .	209

8.	SUJETOS PASIVOS.....	211
9.	DEVENGO.....	211
10.	BASE IMPONIBLE.....	211
11.	TIPO DE GRAVAMEN Y REPERCUSIÓN.....	212
12.	REPERCUSIÓN.....	214
13.	GESTIÓN Y MODELOS DE DECLARACIÓN.....	215
14.	AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA.....	217
15.	REGISTRO TERRITORIAL.....	219
16.	INFRACCIONES Y SANCIONES.....	221
<b>CAPÍTULO 4. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD</b>		<b>223</b>
1.	INTRODUCCIÓN.....	225
2.	NATURALEZA.....	227
3.	ÁMBITOS OBJETIVO Y TERRITORIAL DEL IMPUESTO....	227
4.	HECHO IMPONIBLE.....	228
5.	EXENCIONES.....	229
6.	DEVENGO.....	232
7.	CONTRIBUYENTES.....	232
8.	BASE IMPONIBLE.....	234
9.	BASE LIQUIDABLE: REDUCCIONES.....	235
10.	PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA REDUC- CIÓN.....	241
	10.1. Solicitud.....	241
	10.2. Comunicación de la energía efectivamente consu- mida.....	242
	10.3. Incumplimiento de los requisitos que dan lugar a la aplicación de la reducción.....	243
11.	TIPO IMPOSITIVO APLICABLE.....	243
	11.1. Tipo de gravamen.....	243
	11.2. Tipo de gravamen en 2024.....	244
	11.3. Tipo de gravamen en 2021-2023.....	245
	11.4. Repercusión.....	247
12.	INFRACCIONES Y SANCIONES.....	248

13.	NORMAS DE GESTIÓN . . . . .	249
13.1.	Inscripción en el registro territorial . . . . .	250
13.2.	Liquidación y pago del impuesto . . . . .	253
13.3.	Autoliquidación rectificativa . . . . .	254

## PARTE II

### LOS IMPUESTOS ENERGÉTICOS

<b>CAPÍTULO 1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA . . . . .</b>	<b>259</b>
--------------------------------------------------------------------------------------------	------------

1.	NATURALEZA . . . . .	261
2.	ÁMBITO DE APLICACIÓN . . . . .	265
3.	HECHO IMPONIBLE . . . . .	266
4.	CONTRIBUYENTES . . . . .	270
5.	BASE IMPONIBLE . . . . .	271
5.1.	Base imponible durante el ejercicio 2024 . . . . .	276
5.2.	Base imponible durante los ejercicios 2022 y 2023 . . . . .	277
6.	PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO . . . . .	278
7.	TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA . . . . .	279
8.	LIQUIDACIÓN Y PAGOS, DEFINITIVO Y FRACCIONADOS . . . . .	280
8.1.	Pagos fraccionados durante el ejercicio 2024 . . . . .	283
8.2.	Pagos fraccionados correspondientes a 2022 . . . . .	284
9.	OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN . . . . .	284
10.	INFRACCIONES Y SANCIONES . . . . .	286

<b>CAPÍTULO 2. IMPUESTOS SOBRE LA PRODUCCIÓN Y SOBRE EL ALMACENAMIENTO DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIATIVOS . . . . .</b>	<b>287</b>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------

1.	DISPOSICIONES GENERALES Y NORMAS COMUNES . . . . .	289
1.1.	Régimen jurídico y naturaleza . . . . .	289
1.2.	Ámbito territorial de aplicación . . . . .	291

2.	IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIATIVOS RESULTANTES DE LA GENERACIÓN DE ENERGÍA NUCLEOELÉCTRICA .....	291
2.1.	Hecho imponible .....	291
2.2.	Sujeto pasivo. ....	294
2.3.	Infracciones y sanciones .....	294
2.4.	Combustible nuclear gastado .....	295
2.4.1.	Base imponible .....	295
2.4.2.	Tipo impositivo y cuota .....	295
2.4.3.	Período impositivo y devengo .....	295
2.4.4.	Liquidación y pago .....	296
2.5.	Residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica .....	297
2.5.1.	Base imponible .....	297
2.5.2.	Tipo impositivo y cuota tributaria. ....	297
2.5.3.	Período impositivo y devengo .....	298
2.5.4.	Liquidación y pago .....	298
3.	IMPUESTO SOBRE EL ALMACENAMIENTO DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIATIVOS EN INSTALACIONES CENTRALIZADAS. ....	299
3.1.	Hecho imponible y exenciones. ....	299
3.2.	Sujetos pasivos .....	301
3.3.	Base imponible y liquidable .....	301
3.4.	Tipo impositivo y cuota. ....	302
3.5.	Período impositivo y devengo. ....	303
3.6.	Liquidación y pago .....	303
3.7.	Infracciones y sanciones .....	304
 <b>CAPÍTULO 3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA EXTRACCIÓN DE GAS, PETRÓLEO Y CONDENSADOS .....</b>		 305
1.	INTRODUCCIÓN .....	307
2.	ÁMBITO DE APLICACIÓN. ....	308
3.	HECHO IMPONIBLE .....	309

4.	CONTRIBUYENTES .....	310
5.	BASE IMPONIBLE .....	310
6.	PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO .....	312
7.	ESCALA DE GRAVAMEN .....	312
8.	CUOTA ÍNTEGRA .....	313
9.	LIQUIDACIÓN Y PAGO .....	313
10.	INFRACCIONES Y SANCIONES .....	314
<b>CAPÍTULO 4. GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO .....</b>		<b>315</b>
1.	INTRODUCCIÓN .....	317
2.	NATURALEZA DEL GRAVAMEN .....	318
3.	PRESUPUESTOS DEL GRAVAMEN .....	318
4.	GRUPOS DE ENTIDADES .....	319
5.	FINALIDADES DEL GRAVAMEN .....	320
6.	NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN .....	322
7.	IMPORTE DE LA PRESTACIÓN .....	322
8.	PAGO ANTICIPADO .....	323
9.	PROHIBICIÓN DE REPERCUSIÓN .....	324
10.	ACTUACIONES DE GESTIÓN .....	324
11.	LIQUIDACIÓN Y PAGO .....	325
12.	FUENTES REGULADORAS .....	326

### PARTE III

#### IMPUESTOS SOBRE ACTIVIDADES QUE INCIDEN EN EL MEDIOAMBIENTE

<b>CAPÍTULO 1. IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO .....</b>		<b>329</b>
1.	RAZONES PARA SU IMPLANTACIÓN .....	331
2.	NATURALEZA Y ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN .....	336
3.	ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN .....	337

4.	HECHO IMPONIBLE Y NO SUJECIÓN .....	337
5.	EXENCIONES .....	338
6.	DEVENGO .....	341
7.	CONTRIBUYENTES Y REPERCUSIÓN .....	343
8.	BASE IMPONIBLE .....	344
9.	TIPO IMPOSITIVO Y CUOTA ÍNTEGRA .....	345
10.	DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES .....	348
11.	COMPENSACIÓN .....	349
12.	DEVOLUCIÓN .....	349
13.	OBLIGACIONES FORMALES .....	349
	13.1. Registro territorial .....	349
	13.2. Cese de actividad y revocación .....	353
	13.3. Autoliquidación .....	353
	13.4. Autoliquidación rectificativa .....	354
14.	INFRACCIONES Y SANCIONES .....	356

**CAPÍTULO 2. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES .....** 359

1.	INTRODUCCIÓN .....	361
2.	NATURALEZA Y FINALIDAD .....	362
3.	ÁMBITO OBJETIVO .....	362
4.	ÁMBITO DE APLICACIÓN .....	366
5.	HECHO IMPONIBLE .....	367
6.	DEVENGO .....	368
7.	CONTRIBUYENTES .....	369
8.	DEDUCCIONES .....	370
9.	BASE IMPONIBLE Y TIPO IMPOSITIVO .....	371
10.	SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN .....	372
11.	EXENCIONES .....	373
12.	DEVOLUCIONES .....	375
13.	NORMAS GENERALES DE GESTIÓN .....	377
14.	INFRACCIONES Y SANCIONES .....	381

---

<b>CAPÍTULO 3. EL IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN VERTEDEROS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN DE RESIDUOS</b> .....	383
1. INTRODUCCIÓN .....	385
2. NATURALEZA Y FINALIDAD.....	386
3. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	386
4. HECHO IMPONIBLE .....	386
5. EXENCIONES.....	387
6. DEVENGO.....	388
7. SUJETOS PASIVOS: CONTRIBUYENTES Y SUSTITUTOS DEL CONTRIBUYENTE .....	388
8. REPERCUSIÓN.....	388
9. BASE IMPONIBLE .....	388
10. CUOTA ÍNTEGRA .....	389
11. NORMAS GENERALES DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO ..	392
12. INFRACCIONES Y SANCIONES.....	393
13. DISTRIBUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN Y RÉGIMEN TRANSITORIO DE LA ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS DE GESTIÓN EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO.....	393
14. OPERACIONES DE VALORIZACIÓN.....	396
15. OPERACIONES DE ELIMINACIÓN .....	407

## **CAPÍTULO 1**

---

### **IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS**

1. RÉGIMEN JURÍDICO
2. NATURALEZA
3. ÁMBITO DE APLICACIÓN
4. HECHO IMPONIBLE
5. ÁMBITO OBJETIVO
6. DEVENGO
7. SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES
8. EXENCIONES Y TIPOS IMPOSITIVOS
9. DEVOLUCIONES
10. BASE IMPONIBLE
11. REPERCUSIÓN
12. FABRICACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y TENENCIA
13. CIRCULACIÓN INTRACOMUNITARIA
14. CONTROL DE ACTIVIDADES Y LOCALES
15. PROHIBICIONES Y LIMITACIONES DE USO
16. INFRACCIONES Y SANCIONES
17. GESTIÓN

## 6. DEVENGO

En los **supuestos de fabricación** el IEH se devenga en el momento de la **salida a consumo** de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo [art. 7.1 a) LIE]. No obstante, existe la posibilidad de que los citados productos salgan en régimen suspensivo de la fábrica o depósito fiscal.

La **salida en régimen suspensivo** se producirá siempre que:

a) Se destinen directamente a otras fábricas, depósitos fiscales o a la exportación.

b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

c) A uno de los destinatarios a los que se refiere el artículo 16.1, letra a), apartado iv), de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales.

d) A la aduana de salida, cuando se prevea con arreglo al artículo 329, apartado 5, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447, que sea al mismo tiempo la aduana de partida para el régimen de tránsito externo cuando así se prevea en virtud del artículo 189, apartado 4, del Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446. En este supuesto el régimen suspensivo finalizará cuando los productos sean incluidos en el régimen de tránsito externo.

En los **supuestos de importación** [art. 7.1 b) LIE], en el momento de su despacho de aduana.

No obstante, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción en una fábrica o un depósito fiscal, cuando circulen con destino a un destinatario registrado, a un lugar donde se produzca la salida del territorio de la Unión de los productos sujetos a Impuestos Especiales o a uno de los destinatarios, situados en el ámbito territorial comunitario no interno, los que se refiere el artículo 1.a los que se refiere el artículo 19.1, letra a), apartado iv), de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, o a la aduana de salida, cuando se prevea con arreglo al artículo 329, apartado 5, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447, que sea al mismo tiempo la aduana de partida para el régimen de tránsito externo cuando así se prevea en virtud del artículo 189, apartado 4, del

Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446 relativa al régimen general de los impuestos especiales, **la importación se efectuará en régimen suspensivo.**

En los supuestos de **expediciones con destino a un destinatario registrado**, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.

En los supuestos de **entregas directas**, el devengo se producirá en el momento de la recepción de los productos sujetos en el lugar de su entrega directa.

En el momento de producirse las **pérdidas** distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas, en los supuestos de tenencia, almacenamiento o circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

En los supuestos de **ventas a distancia**, en el momento de la entrega de los productos al destinatario.

En los supuestos de **expediciones con destino a un destinatario certificado**, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.

No obstante, cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, fuera del régimen suspensivo, no hayan podido ser entregados al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor, los productos podrán volver a introducirse en los establecimientos de salida, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente, considerándose que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la salida.

El art. 2 del RIE, en relación a los **autoconsumos**, determina que en estas operaciones, los impuestos especiales de fabricación no se devengarán cuando los productos se destinen a la realización de las operaciones propias del régimen suspensivo.

Si bien el hecho imponible del IEH está constituido por la fabricación de hidrocarburos, esta fabricación se suele realizar en **régimen suspensivo en las refinerías**, tal como lo define el art. 4.27 de la LIE, el cual define este «Régimen suspensivo» como el régimen fiscal consistente en la suspensión de Impuestos Especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia

o circulación de productos objeto de los Impuestos Especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo.

Es decir, el régimen no se ultima hasta que se produzca el devengo del impuesto con ocasión de su salida del recinto de la refinería de conformidad con el art. 7 de la LIE.

En relación con lo anterior, el art. 11 de la LIE, determina que la **última-  
ción del régimen suspensivo** se producirá, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

- Por la realización de cualquiera de los supuestos que originan el devengo del IEH.
- Mediante la exportación de productos.

El régimen suspensivo se prolonga en el tiempo al introducirse los carburantes en depósitos fiscales, art. 4.10 de la LIE, donde son almacenados en régimen suspensivo hasta el momento de su salida del depósito fiscal, con destino a un consumidor o a un distribuidor al por mayor o al por menor que no sea titular de un depósito fiscal y que por lo tanto no pueda almacenar el producto en régimen suspensivo.

No obstante, se considera que el devengo no se ha producido cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, fuera del régimen suspensivo, no hayan podido ser entregados al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor, pudiéndose volver a introducir en los establecimientos de salida, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente (art. 38 RIE).

### **Devengo en el supuesto de tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos. Sin efecto desde 1 enero 2019.**

Con efectos desde el 1 enero 2013, y como consecuencia de la integración del Impuesto de ventas minoristas de determinados hidrocarburos en el Impuesto sobre hidrocarburos, se añadió un apartado 13 al art. 7 LIE, que el art. 82 Segundo de la Ley 6/2018, de 3 julio de PGE para el año 2018 deja sin efecto **Reglas:**

- a) Con carácter **general**, el devengo del impuesto para la aplicación del tipo impositivo autonómico tendrá lugar conforme a las reglas generales de este artículo y en el apartado 2 del art. 50 ter LIE.
- b) Cuando los productos se encuentren **fuera de régimen suspensivo en el territorio de una Comunidad Autónoma y sean reexpedidos al**

**territorio de otra Comunidad Autónoma** se producirá el devengo del impuesto, exclusivamente en relación con dicho tipo impositivo autonómico, con ocasión de la salida de aquellos del establecimiento en que se encuentren con destino al territorio de la otra Comunidad. Reglas:

1. El tipo impositivo autonómico aplicable será el establecido por la Comunidad Autónoma de destino.
2. Cuando la Comunidad Autónoma de destino no hubiera establecido tipo impositivo autonómico se entenderá que el devengo se produce con aplicación de un tipo impositivo autonómico cero.
3. La regularización de las cuotas que se devenguen conforme a lo establecido en esta letra b) respecto de las previamente devengadas se efectuará conforme a lo previsto en el apartado 3 del art. 50 ter.

No se producirá devengo del tipo impositivo autonómico cuando ni la Comunidad Autónoma de origen ni la Comunidad Autónoma de destino lo hubieran establecido.

**Devengo en el supuesto de salida del gas natural** de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un **contrato de suministro de gas natural efectuado a título oneroso**, art. 7.14 LIE.

El devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos en el contrato de suministro de gas natural a título oneroso no se produce con la salida a consumo, sino que se retrasa hasta que **resulte exigible el precio correspondiente al gas natural suministrado en cada período de facturación**.

A este supuesto general se **excepciona** que:

- a) el destino del gas natural sea otra fábrica o depósito fiscal;
- b) o cuando el suministro al consumidor final se realice por medios diferentes a tuberías fijas (**aplicable a partir del 1 de enero de 2015**).

Esto es, cuando la salida del gas natural de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de gas natural efectuado a título oneroso, el devengo del impuesto sobre hidrocarburos se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente al gas natural suministrado en cada período de facturación. Lo anterior no es de aplicación cuando el destino del gas natural sea otra fábrica o depósito fiscal, ni cuando el suministro al consumidor final se realice por medios diferentes a tuberías fijas.

## **CAPÍTULO 1**

---

# **IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA**

1. NATURALEZA
2. ÁMBITO DE APLICACIÓN
3. HECHO IMPONIBLE
4. CONTRIBUYENTES
5. BASE IMPONIBLE
6. PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO
7. TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA
8. LIQUIDACIÓN Y PAGOS, DEFINITIVO Y FRACCIONADOS
9. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN
10. INFRACCIONES Y SANCIONES

#### 4. CONTRIBUYENTES

Art. 5 Ley 15/2012, de 27 de diciembre.

Tienen tal condición las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT, que realicen la actividad constitutiva del hecho imponible de este impuesto.

Suscitada la cuestión de si tenían la condición de contribuyentes las «**centrales compartidas**», en la Resolución de la DGT núm. 2306/2013, de 11 de julio se señaló que para que una comunidad de bienes sea contribuyente del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es necesario que dicha comunidad tenga la condición de productor de energía eléctrica e incorpore dicha energía a la red de transporte y distribución; y que perciba por ello las retribuciones normativamente establecidas.

Se precisó que la consideración como contribuyente de este Impuesto de las comunidades de bienes requiere que las operaciones que configuran el hecho imponible se puedan entender realizadas por la propia comunidad de bienes y no por sus miembros y comuneros. Para ello sería necesario que la realización de estas operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriesen a la citada comunidad de forma indiferenciada, y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sectorial de la actividad sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, y no la entidad o conjunto de componentes de ésta, no se podrá considerar, a efectos del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, la existencia de una unidad que, por sí misma, y con independencia de sus miembros, tenga la condición de contribuyente del Impuesto.

Según la Resolución de la DGT núm. 470/2014, de 21 de febrero en el caso de **cambio de titularidad de un parque solar fotovoltaico**, los nuevos titulares no tendrán la consideración de productores hasta que no se produzca el cambio de inscripción en el Registro de Instalaciones de Producción en Régimen Especial. Previamente a dicha inscripción, los nuevos titulares deberán haber suscrito un contrato técnico con la compañía eléctrica distribuidora. Por tanto, los nuevos titulares no tendrán la consideración de contribuyentes hasta que no tengan la condición de productores de energía eléc-

trica, incorporen dicha energía a la red de transporte y distribución y perciban por ello las retribuciones a las que tengan derecho.

De conformidad con la Resolución de la DGT núm. 1442/2014, de 30 de mayo no tiene la consideración de contribuyente quien aun siendo **productor de energía eléctrica no incorpora dicha energía a la red de transporte y distribución y no percibe por ello las retribuciones** a las que hace referencia el artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, referencia que en los momentos presentes debe entenderse efectuada a la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico.

Según la Resolución de la DGT núm. 355/2015, de 30 de enero tiene la consideración de contribuyente del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica la **persona física o jurídica que tenga la condición de productor de energía eléctrica e incorpore dicha energía a la red de transporte y distribución**. No están sujetas al impuesto, *a sensu contrario*, las retribuciones derivadas de producción eléctrica que no se incorpora a la red de transporte o distribución del sistema eléctrico.

De acuerdo con la consulta de contabilidad núm. 1 del BOICAC núm. 94 de junio de 2013, los **contribuyentes no tienen posibilidad de repercutir este impuesto a terceros** ni tampoco puede calificarse el desembolso como transacción de naturaleza similar a las que representan la corriente de ingresos de la actividad ordinaria. En consecuencia este impuesto no reducirá la cifra de negocios, debiendo registrarse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, pudiendo emplearse la cuenta 631 (otros tributos). En este sentido, la norma de registro y valoración 12.<sup>a</sup> Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos de la Segunda Parte del PGC, en su último párrafo, dispone: «(...) **se contabilizarán** como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios».

## 5. BASE IMPONIBLE

Art. 6 Ley 15/2012, de 27 de diciembre.

La base imponible —que se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades que originan el hecho imponible de este impuesto— está constituida por el **importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía**

**eléctrica** medida en barras de central, por cada instalación en el período impositivo.

Señala el TEAC en Resolución de 18 septiembre 2019, que bajo el concepto «importe total que corresponda percibir» **deben incluirse las cuantías definitiva o provisionalmente calculadas en los estados de liquidación**, independientemente del momento en que se recojan en factura y se paguen, lo que supone **aplicar un criterio de devengo** de ingresos y gastos.

Las Resoluciones de la DGT núms. V1291/2014, de 14 de mayo, V1442/2014, de 30 de mayo, V3047/2014, de 6 de noviembre, V357/2015, de 30 de enero y V2873/2015, de 5 de octubre, precisaron que como el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica entró en vigor el 1 de enero de 2013, las posibles retribuciones que por el uso del carbón nacional, procedentes de las **liquidaciones de los ejercicios anteriores al 2013** pudiesen ser percibidas por las correspondientes instalaciones eléctricas en el año 2013 o posteriores y, siempre que quede debidamente acreditado que dichas percepciones están ligadas a la electricidad producida con anterioridad a la entrada en vigor del impuesto, no formarán parte de la base imponible del IVPEE.

En el **cálculo de la base imponible** se tomarán en consideración las retribuciones de las actividades en los términos que se establecen por el apartado 5 del art. 14 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (redacción RDley 1/2019) en el que se señala que la retribución de la actividad de producción incorporará estos conceptos:

- a) La energía eléctrica negociada a través de los mercados diario e intradiario.
- b) Los servicios de ajuste incluyendo los servicios de no frecuencia y servicios de balance del sistema, necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor.
- c) En su caso, la retribución en concepto de mecanismo de capacidad, que se establecerá por orden del Ministerio para la Transición Ecológica, que permita dotar al sistema de un margen de cobertura adecuado e incentive la disponibilidad de potencia gestionable.
- d) En su caso, la retribución adicional a que hace referencia el apartado 6 de este precepto (en él se indica que el Gobierno podrá determinar un concepto retributivo adicional para cubrir la diferencia entre los costes de inversión y explotación de la actividad de producción de energía eléctrica desarrollada en los sistemas eléctricos de los territorios no

peninsulares y los ingresos de dicha actividad de producción) para la actividad de producción de energía eléctrica desarrollada en los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares.

e) En su caso, la retribución específica a que hace referencia el apartado 7 de este precepto (en él se señala que excepcionalmente, el Gobierno podrá establecer un régimen retributivo específico para fomentar la producción a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, cuando exista una obligación de cumplimiento de objetivos energéticos derivados de Directivas u otras normas de Derecho de la Unión Europea o cuando su introducción suponga una reducción del coste energético y de la dependencia energética exterior) para la producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos.

Existe un claro engarce con las normas del sector eléctrico, como se deriva del último apartado del art. 4 Ley 15/2012, cuando establece: «Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal. Por ello, habrá que tener en cuenta el citado apartado 5 del art. 14 de la Ley 24/2013, de 26 diciembre del sector eléctrico».

El Tribunal Supremo en Sentencias 586/2023 de 10 mayo, y 585/2023 de 10 mayo, determina que la **base imponible se calcula** en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico.

Por todo ello, se comprende en la base imponible, **los conceptos por pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión.**

Señala la DGT en CV 3166/23 de 5 diciembre, establece que para la energía eléctrica negociada a través de los mercados de contratación bilateral o física o a plazo, su retribución se fijará en función del precio de las operaciones contratadas en firme en los mencionados mercados. En el caso consultado, el productor de la energía eléctrica vende la energía producida a OMIE a precio de mercado y, **para evitar posibles fluctuaciones de precios firma un acuerdo financiero**, de forma que el productor recibe dos facturas,

una factura mensual de acuerdo con las ventas en los mercados diarios e intradiarios y otra factura por la diferencia entre el precio OMIE y el precio pactado con el cliente. **La cobertura de dichas fluctuaciones de precios, no formarán parte de la base imponible del IVPEE, siendo el precio del mercado vigente en el momento de la entrega, el que deba formar parte de la base imponible.**

Con anterioridad en las Resoluciones del TEAC de 23 de abril de 2019, 23 de abril de 2019, 21 de junio de 2021 y 15 de julio de 2021, se ha declarado que forman parte de la base imponible del IVPEE los siguientes conceptos: a) Pagos por capacidad; b) Garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares (SEIE); c) Reserva de potencia adicional a subir y la reserva secundaria; d) Complemento por energía reactiva, y e) Complemento por eficiencia y Huecos de tensión.

En las Resoluciones de la DGT núms. V2873/2015, de 5 octubre y V3513/2015, de 13 noviembre, se indicó que para la energía eléctrica negociada a través de los mercados de contratación bilateral o física o a plazo, su retribución se fijará en función del precio acordado por contrato entre las partes de las operaciones contratadas en firme en mencionados mercados, siendo indiferente a estos fines la forma de cálculo de dicho precio; si bien en el supuesto de que existiese vinculación entre las partes contratantes, al no existir un contrato entre entes diferenciados y, por ende, carecer de un precio acordado entre personas o entidades independientes, **el valor de dicha energía eléctrica a efectos del cálculo de la base imponible del IVPEE, se deberá determinar en función del precio que se hubiese fijado de haber sido negociada en el mercado diario.**

Según la Res. DGT Consulta vinculante núm. 1602/2013 de 14 mayo, no cabe duda que el **término importe total** que se recoge en el art. 6 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, significa las entradas brutas (excluido el IVA que es objeto de repercusión), de ingresos surgidos en el curso de la actividad de producción e incorporación de la energía eléctrica al sistema eléctrico, recibidos o por recibir por el contribuyente, pues en otro caso, la Ley hubiera dado detalle de los gastos concretos que debían de ser reconocidos. Este impuesto no está gravando el resultado de la actividad destinada a la producción e incorporación de electricidad al sistema de energía eléctrica, sino la magnitud de las retribuciones económicas percibidas por el sujeto pasivo por dichas actividades.

## **CAPÍTULO 4**

---

### **GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO**

1. INTRODUCCIÓN
2. NATURALEZA DEL GRAVAMEN
3. PRESUPUESTOS DEL GRAVAMEN
4. GRUPOS DE ENTIDADES
5. FINALIDADES DEL GRAVAMEN
6. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN
7. IMPORTE DE LA PRESTACIÓN
8. PAGO ANTICIPADO
9. PROHIBICIÓN DE REPERCUSIÓN
10. ACTUACIONES DE GESTIÓN
11. LIQUIDACIÓN Y PAGO
12. FUENTES REGULADORAS

## 6. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN

¿Cuándo nace la obligación de pago del gravamen? El nacimiento de la obligación de pago del gravamen tiene lugar el primer día del año natural, esto es, el uno de enero. Si bien el plazo para la auto-liquidación e ingreso corre los veinte primeros días naturales del mes de septiembre.

Distinta es la cronología del ingreso del pago anticipado cuyo plazo de presentación e ingreso es los veinte primeros días naturales del mes de febrero siguiente al nacimiento de la obligación de pago de la prestación.

Si bien el gravamen inicialmente fue presentado con carácter temporal, con obligación de pago en los ejercicios 2023 y 2024, obligaciones relativas a las previas cifras de negocio de 2022 y 2023 respectivamente, la DA 5.<sup>a</sup> del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 diciembre, lo ha **prorrogado para el año 2024**.

## 7. IMPORTE DE LA PRESTACIÓN

Se trata de un gravamen de cuantía variable, en que el importe de la prestación a satisfacer exige aplicar un porcentaje a la base de cálculo.

La base de cálculo coincide con el importe neto de la *cifra de negocios*, que se derive de la actividad desarrollada en territorio español, el año natural anterior al del nacimiento de la obligación de pago. Si la obligación nace en 2023, la cifra de negocio de 2022. Debe acudirse a la normativa contable que sea de aplicación a la entidad o al grupo de entidades y tomar el dato de la Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio correspondiente.

Cuando el obligado al pago forme parte de un grupo fiscal, que tribute en régimen de consolidación en el impuesto sobre sociedades la cifra de negocio será la que resulte de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del grupo.

Cuando el obligado al pago forme parte de un grupo mercantil cuyos miembros deban presentar auto-liquidación del impuesto sobre sociedades tanto en territorio común como en territorios forales, la cifra de negocio será la resultante de las Cuentas de Pérdidas y Ganancias tanto de los que tributan en territorio común como de los que tributan en los territorios forales.

Quedan **excluidas** a los efectos de la base imponible las «actividades reguladas», que son: primero el suministro a precio regulado, abarcando el PVPC de electricidad, TUR de gas, GLP envasado y GLP por canalización, segundo, ingresos regulados de las redes de transporte y distribución de elec-

tricidad, tercero, ingresos regulados de las redes de transporte y distribución de gas natural, y cuarto, en caso de generación con retribución regulada y retribución adicional en los territorio son peninsulares, los ingresos de las instalaciones, incluyendo los que perciben del mercado y el despacho económico. La razón de su exclusión es, precisamente, la previa regulación del precio o tarifa.

Fuera de la base de cálculo quedan los ingresos correspondientes al impuesto sobre hidrocarburos, el impuesto especial de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo y los gravámenes complementarios a carburantes y combustibles petrolíferos de Ceuta y Melilla, que se hayan pagado o se hayan soportado por vía de repercusión. Lo que supone para el obligado tributario el derecho a deducir estos importes de la base de cálculo del gravamen.

El porcentaje a aplicar para determinar el importe del Gravamen energético es un tipo proporcional del 1,2 %. A contraste con el tipo del 4,8 % que se aplica en el gravamen contemporáneo a las entidades de crédito. La Exposición de motivos entiende que un 1,2 % de su cifra de negocio posibilita que las aportaciones de cada grupo empresarial respondan a su cuota de mercado.

## **8. PAGO ANTICIPADO**

Los pagos anticipados o a cuenta cumplen la doble función de facilitar liquidez a la Administración y favorecer el control de la prestación.

En el Gravamen energético se prevé la realización de un pago anticipado, a cuenta del importe de la prestación final. El presupuesto del pago anticipado es idéntico al de la prestación principal. Obligados al pago anticipado son los mismos que los obligados a la prestación principal. Para determinar la cuantía del pago anticipado se toma como base de cálculo el completo importe de la prestación del gravamen al que se aplica un porcentaje del 50%.

Caso de que en la época del plazo voluntario de liquidación e ingreso el obligado no conociera de forma definitiva la cifra de negocios del año natural anterior entonces tomará de manera provisional una cifra estimativa o aproximada calculada según un método fehaciente como lo es la estimación que resulta de las cuentas debidamente formuladas o con base en los trabajos de auditoría de cuentas a efectos de la formulación de cuentas.

El **plazo de liquidación e ingreso del pago anticipado** es los primeros veinte días naturales del mes de febrero siguiente al nacimiento de la obligación de pago de la prestación.

La consecuencia del ingreso en el Tesoro público del pago anticipado es el derecho del obligado a minorar el importe de la prestación principal objeto de la declaración final, en el importe del pago anticipado, que alcanza así definitivos efectos liberatorios. Cabe añadir que el pago anticipado ingresado no tiene la condición de gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre sociedades del obligado al pago del Gravamen.

El modelo 796 «Gravamen temporal energético. Pago anticipado», regulado por la Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero, es el modelo establecido para su presentación

## 9. PROHIBICIÓN DE REPERCUSIÓN

Se recoge la prohibición de repercusión económica, tanto directa como indirecta, del importe de la prestación del gravamen energético y también del importe del pago anticipado.

El incumplimiento de la prohibición de repercusión será calificado como **infracción muy grave** y su sanción consistirá en una multa del 150% del importe repercutido.

Respecto al procedimiento sancionador, la competencia para instruir tramitar y resolver corresponde a la Comisión nacional de los Mercados y de la Competencia. La Comisión podrá solicitar información relativa a los años 2022 y siguientes. Por ser la cifra de negocio de 2022 la primera que es objeto de gravamen.

A la infracción de la prohibición se ha asignado **naturaleza de infracción administrativa común y no tributaria**. La consecuencia es que la infracción y la sanción estarán sometidas al régimen administrativo sancionador general.

## 10. ACTUACIONES DE GESTIÓN

Se trata de un gravamen estatal, regulado por el Estado y gestionado por el Estado. Las competencias de comprobación, liquidación y recaudación de la prestación se atribuyen a la Delegación central de Grandes Contribuyentes de la Agencia tributaria.

Contra la liquidación del gravamen practicada por un órgano central de la Agencia tributaria cabe reclamación en única instancia ante el Tribunal Económico-administrativo central. Contra la resolución desestimatoria del TEAC cabe recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia nacional.

## 11. LIQUIDACIÓN Y PAGO

### Ingreso de la prestación

El modelo 795 «Gravamen temporal energético. Declaración del ingreso de la prestación» es el modelo aprobado para el ingreso de la prestación, cuyas condiciones y procedimiento para su presentación se regula por la Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero, que estará disponible exclusivamente en formato electrónico y su presentación e ingreso se realizará obligatoriamente por vía electrónica a través de internet, según las condiciones establecidas por la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre. No obstante, en caso de que el obligado al pago no disponga de cuenta abierta en ninguna entidad de crédito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria, el pago podrá efectuarse mediante transferencia bancaria en los términos previstos en la DA 2.<sup>a</sup> de la citada Orden.

### Plazo de presentación:

La obligación del pago del gravamen nacerá el primer día del año natural en el que resulte exigible el gravamen, y el modelo deberá presentarse e ingresarse en los **veinte primeros días naturales del mes de septiembre** del año natural al que se refiera el mismo, sin perjuicio del plazo para la domiciliación bancaria del pago de la deuda, establecido en el anexo I de la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas a través de cuentas abiertas en las Entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### Pago anticipado:

El modelo 796 «Gravamen temporal energético. Pago anticipado» es el modelo aprobado para el pago anticipado de la prestación, cuyas condiciones y procedimiento para su presentación también se encuentra regulado por la Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero, y estará disponible exclusivamente en formato electrónico y su presentación e ingreso se realizará obligatoriamente por vía electrónica a través de internet, según las condiciones esta-

blecidas por la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre. No obstante, en caso de que el obligado al pago no disponga de cuenta abierta en ninguna entidad de crédito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria, el pago podrá efectuarse mediante transferencia bancaria en los términos previstos en la DA 2.<sup>a</sup> de la citada Orden.

### **Plazo de presentación:**

El modelo 796 deberá presentarse e ingresarse durante los **veinte primeros días naturales del mes de febrero** siguiente al nacimiento de la obligación de pago de la prestación, sin perjuicio del plazo para la domiciliación bancaria del pago de la deuda, establecido en el anexo I de la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas a través de cuentas abiertas en las Entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

## **12. FUENTES REGULADORAS**

Fuentes reguladoras del gravamen energético son su Ley reguladora, Ley 38/2022 y, con carácter supletorio, la Ley General presupuestaria, la Ley General tributaria, y las normas reglamentarias de desarrollo.

La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, publicada en el *BOE* núm. 311, de 28 de diciembre, entra en vigor el día siguiente a su publicación.

La DA 5.<sup>a</sup> del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 diciembre, lo ha **prorrogado para el año 2024**.

Por Orden ministerial, de la persona titular del Ministerio de Hacienda, podrá desarrollarse el régimen de la prestación pública. La norma legal habilita al desarrollo reglamentario de las reglas del gravamen mediante Orden ministerial sin intermediación de Decreto del Gobierno central.

La Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero, aprueba los modelos 795 y 796, además de establecer las condiciones y el procedimiento para su presentación.

El régimen sancionador de la prestación pública, como regla general, se rige por las reglas de la Ley General tributaria, Ley 58/2003, si bien las sanciones relativas a la prohibición de repercusión del gravamen no se rigen por ella sino por las Leyes 40 y 39 de 2015, en lo relativo al Derecho administrativo sancionador.

## **CAPÍTULO 1**

---

# **IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO**

1. RAZONES PARA SU IMPLANTACIÓN
2. NATURALEZA Y ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN
3. ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN
4. HECHO IMPONIBLE Y NO SUJECIÓN
5. EXENCIONES
6. DEVENGO
7. CONTRIBUYENTES Y REPERCUSIÓN
8. BASE IMPONIBLE
9. TIPO IMPOSITIVO Y CUOTA ÍNTEGRA
10. DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES
11. COMPENSACIÓN
12. DEVOLUCIÓN
13. OBLIGACIONES FORMALES
14. INFRACCIONES Y SANCIONES

para tal fin conforme con lo dispuesto en el artículo 12 del Reglamento (UE) n.º 517/2014.

## 6. DEVENGO

Art. 5.nueve Ley 16/2013, de 29 de octubre redacción DF 1.ª Ley 14/2022, de 8 de julio.

En los **supuestos de fabricación**, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente, en el territorio de aplicación del impuesto, de los gases objeto del impuesto por el fabricante o, en su caso, cuando el fabricante utilice los gases objeto del impuesto fabricados por él.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, si se realizan **pagos anticipados** anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la **diferencia en menos de existencias** de gases objeto del impuesto fabricados se debe a que **han sido objeto de utilización**, de entrega o de puesta a disposición, en el territorio de aplicación del impuesto por parte del fabricante. En este caso, el devengo se producirá en el momento del descubrimiento de la diferencia, salvo prueba en contrario.

**En los supuestos de importación**, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

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

Por otro lado, se introduce la figura de **almacenista de gases fluorados**, definida por la Ley de la siguiente forma:

La persona física o jurídica o entidad a la que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada por la oficina gestora, en los términos que reglamentariamente se establezcan, a adquirir los gases objeto del impuesto con aplicación del régimen previsto en el número 4 del apartado nueve.

A estos efectos, **cuando tras la fabricación de los gases objeto del impuesto estos sean objeto de entrega o puesta a disposición a un almacenista de gases fluorados, o cuando el fabricante, importador o el adquirente intracomunitario tenga la condición de almacenista**, el devengo del impuesto se producirá en el momento en el que este último realice la **entrega o puesta a disposición a quien no ostente tal condición o cuando se realice la utilización de los gases**.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior el almacenista de gases fluorados deberá acreditar dicha condición ante el vendedor de los gases objeto del impuesto o ante la aduana de importación mediante la aportación de la correspondiente autorización de la oficina gestora.

De acuerdo con el art. 5.4 del Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero el mantenimiento de la autorización de almacenista de gases fluorados estará condicionado a que el volumen de ventas o entregas, realizadas aplicando el régimen previsto en el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, **durante el año natural inmediato anterior, supere los 8.000 kilogramos de gases objeto del impuesto**.

Cuando el desarrollo de la actividad en el año anterior fuera inferior al año, el volumen de ventas o entregas se elevará al año.

Para la determinación del volumen de ventas o entregas no se tomarán en consideración los movimientos entre establecimientos del mismo almacenista.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia en menos de existencias de gases objeto del impuesto recibidos se debe a que los mismos han sido objeto de utilización por el almacenista, de entrega o de puesta a disposición por este, en el territorio de aplicación del impuesto a quien no ostenta la condición de almacenista. En este caso, el devengo se producirá en el momento del descubrimiento de la diferencia, salvo prueba en contrario.

Finalmente, en los supuestos de **tenencia irregular**, el devengo del impuesto se producirá en el momento en el que se **constate dicha tenencia irregular**, salvo prueba en contrario.

De conformidad con el apartado 5 del art. 3 del Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero **quienes realicen ventas o entregas de gases fluorados o de productos, equipos o aparatos que los contengan, deberán consignar en un certificado o en la factura que emitan con ocasión de dichas ventas o entregas:**

1.º La clase de gas fluorado y la cantidad del mismo, expresada en kilogramos, que es objeto de venta o entrega.

2.º El importe del impuesto satisfecho por dichos gases.

## 7. CONTRIBUYENTES Y REPERCUSIÓN

Art. 5. Diez Ley 16/2013, de 29 de octubre redacción DF 1.ª Ley 14/2022, de 8 de julio.

Con carácter general, son **contribuyentes** los que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto.

Se considerarán **importadores** quienes ostenten dicha condición conforme a lo establecido en el artículo 86 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, lo anterior, en los supuestos del número 4 del apartado nueve, son contribuyentes del impuesto los **almacenistas** de gases fluorados.

En los casos de **tenencia irregular** de los gases objeto del impuesto será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos gases.

En los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los gases objeto del impuesto que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, estarán obligados al pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los contribuyentes, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de la declaración previa a la que se refiere el apartado ocho; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes.

## 8. BASE IMPONIBLE

Art. 5 Once Ley 16/2013, de 29 de octubre redacción DF 1.ª Ley 14/2022, de 8 de julio.

La base imponible estará constituida por el peso de los gases objeto del impuesto, expresada en **kilogramos**.

No obstante lo anterior, en el caso de productos, equipos o aparatos que contengan gases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, y **no se disponga de los datos necesarios para la determinación de la base imponible** conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, **se presumirá, salvo prueba en contrario que la cantidad de gas contenida en ellos es la siguiente:**

- a) Refrigeradores y congeladores domésticos: 0,250 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW.
- b) Compartimentos industriales e instalaciones comerciales de refrigeración: 1,5 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW.
- c) Compartimentos industriales e instalaciones comerciales de congelación: 2,5 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW.
- d) Equipos de aire acondicionado portátiles: 0,250 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW.
- e) Equipos de refrigeración para sistemas de aire acondicionado de edificios, bombas de calor y deshumidificadores: 0,500 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW.
- f) Aire acondicionado para vehículos de turismo: 0,600 kilogramos por vehículo.
- g) Aire acondicionado para furgonetas, camiones y carretillas transportadoras elevadoras: 1 kilogramo por vehículo.
- h) Aire acondicionado para caravanas, autocaravanas y vehículos especiales: 2 kilogramos por vehículo.
- i) Aire acondicionado para autobuses o autocares: 5 kilogramos por vehículo.
- j) Aerosoles con capacidad total igual o inferior a 250 mililitros: 0,125 kilogramos por envase.
- k) Aerosoles con capacidad total igual o inferior a 500 mililitros y superior a 250 mililitros: 0,250 kilogramos por envase.
- l) Aerosoles con capacidad total superior a 500 mililitros e igual o inferior a 1.000 mililitros: 0,5 kilogramos por envase.

- m) Puertas y portones aislados: 0,25 kilogramos por m<sup>2</sup>.
- n) Espuma sellante: 500 gramos por kilogramo de producto.
- ñ) Poliestireno extruido para aislamiento: 2,5 kilogramos por m<sup>3</sup>.
- o) Paneles para cámaras frigoríficas y congeladores: 6 kilogramos por m<sup>3</sup>.
- p) Tanques de enfriamiento de leche, sistema de refrigeración indirecta: 1 kilogramo por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW.
- q) Tanques de enfriamiento de leche, sistema de expansión directa: 2 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW.

## **9. TIPO IMPOSITIVO Y CUOTA ÍNTEGRA**

Art. 5 Doce Ley 16/2013, de 29 de octubre redacción DF 1.<sup>a</sup> Ley 14/2022, de 8 de julio.

El tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,015 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas objeto del impuesto en el momento de realización del hecho imponible de acuerdo con la normativa vigente en dicho momento, con el límite máximo de 100 euros por kilogramo.



**E**sta obra analiza el conjunto de figuras impositivas de nuestro ordenamiento tributario que, de una forma u otra, inciden sobre sectores, actividades u operaciones que, en mayor o menor medida, provocan un impacto medioambiental negativo.

Clasificados en tres bloques diferenciados, encontramos en primer lugar aquellos impuestos especiales incluidos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que presentan una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc. En segundo lugar, se incluye la categoría de los denominados «impuestos energéticos», que pretenden cubrir determinados costes del sistema eléctrico. El tercer y último bloque queda constituido por los tributos que gravan la realización de actividades con impacto medioambiental.

ISBN: 978-84-10292-14-7



ER-0280/2005



GA-200501100