

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Tema 32

Los impuestos medioambientales

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — La imposición medioambiental en España	5
1. El fundamento: el tributo como instrumento de protección del medio ambiente	5
2. El reparto de competencias: Estado, Comunidades Autónomas y entes locales	7
3. Panorama de las figuras estatales con finalidad ambiental	9
Epígrafe 2 — El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)	11
1. Naturaleza y ámbito de aplicación (arts. 1 a 3)	11
2. Hecho imponible y contribuyentes (arts. 4 y 5)	12
3. Base imponible (art. 6)	14
4. Período impositivo y devengo (art. 7)	16
5. Tipo de gravamen y cuota íntegra (arts. 8 y 9)	16
6. Liquidación y pagos fraccionados (art. 10)	18
Epígrafe 3 — Los impuestos sobre la producción y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos	22
1. Dos tributos con una naturaleza común (arts. 12 a 14)	22
2. El impuesto sobre la producción: hecho imponible y contribuyentes (arts. 15 a 16 bis)	24
3. Producción de combustible nuclear gastado (Capítulo III, art. 17)	26
4. Producción de residuos radiactivos (Capítulo IV, art. 18)	29
5. El impuesto sobre el almacenamiento (Capítulo V, arts. 19 a 21)	32
6. Cuantificación del impuesto sobre el almacenamiento (Capítulo V, arts. 22 a 26)	34

Epígrafe 4 — El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero	· 40
1. Naturaleza, ámbito de aplicación y definiciones (apartados Uno a Cinco)	· 40
2. Hecho imponible, no sujeción y exenciones (apartados Seis a Ocho)	· · · · 44
3. Devengo y contribuyentes (apartados Nueve y Diez)	· · · · · 48
4. Base imponible, tipo impositivo y cuota íntegra (apartados Once a Trece)	· 50
5. Deducciones, devoluciones y normas de gestión (apartados Catorce a Dieciséis)	52
Epígrafe 5 — El Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados	56
1. Naturaleza, ámbito objetivo y territorial (arts. 9 a 12)	· · · · · 56
2. Hecho imponible y contribuyentes (arts. 13 y 14)	· · · · · 58
3. Base imponible: el valor de la extracción (art. 15)	· · · · · 59
4. Período impositivo, devengo, escala y cuota (arts. 16 a 18)	· · · · · 60
5. Liquidación, pago fraccionado y régimen sancionador (arts. 19 y 20)	· · · 63

TEMA 32

Epígrafe 1 — La imposición medioambiental en España

1. El fundamento: el tributo como instrumento de protección del medio ambiente

La imposición medioambiental persigue un fin distinto del recaudatorio clásico: orientar la conducta de quien produce, consume o vierte para que internalice el coste ambiental que hasta entonces trasladaba a la colectividad. Su punto de partida no está en la ley tributaria, sino en la Constitución.

Artículo 45 de la Constitución Española · Medio ambiente

1. Todos tienen el **derecho** a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el **deber** de conservarlo.
2. Los poderes públicos velarán por la **utilización racional** de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable *solidaridad colectiva*.
3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán **sanciones penales o, en su caso, administrativas**, así como la obligación de *reparar el daño causado*.

El art. 45 CE no crea tributo alguno, pero legitima que el sistema fiscal se ponga al servicio de ese mandato de protección. A ese fundamento constitucional se suma un principio de origen europeo que hoy vertebrá toda la materia: el principio de «**quien contamina, paga**» (*polluter pays*), recogido en el art. 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión

Europea. Según él, el coste de la contaminación debe soportarlo quien la genera, y el tributo es una de las vías para trasladárselo.

En el plano estadístico, la Unión Europea maneja una definición operativa acuñada por Eurostat y la Comisión: es impuesto medioambiental aquel cuya **base imponible es una unidad física** —o un indicador aproximado (*proxy*) de esa unidad— de un material o de una actividad con un **impacto negativo comprobado y específico** sobre el medio ambiente, con independencia de que su finalidad declarada sea recaudatoria o de conducta. Bajo ese criterio, las figuras se agrupan en cuatro grandes categorías según el hecho que gravan: los **productos energéticos** (incluidos los carburantes de automoción), las **emisiones** contaminantes a la atmósfera o al agua (CO₂, NO_x, SO₂), el **transporte** (matriculación y circulación de vehículos) y el uso de **recursos naturales y la generación de residuos**.

Técnicamente, esto encaja en la Ley General Tributaria a través de la **función extrafiscal** del tributo.

Artículo 2.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria · Concepto de tributo

Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el **fin primordial de obtener los ingresos** necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como **instrumentos de la política económica general** y atender a la realización de los *principios y fines* contenidos en la Constitución.

El segundo párrafo habilita la fiscalidad ambiental: permite que un tributo persiga, junto al fin recaudatorio, un fin de conducta. —desincentivar la emisión, el vertido o el consumo dañino—.

MATIZ

El fin extrafiscal no borra la naturaleza recaudatoria. Un tributo ambiental «perfecto» sería aquel que, si lograra eliminar por completo la conducta contaminante, dejaría de recaudar. En la práctica ninguno llega a ese extremo, y muchas figuras que se presentan como «verdes» tienen un componente recaudatorio predominante. El Tribunal Constitucional ha exigido, para admitir un tributo ambiental autonómico, que su estructura (hecho imponible, base, tipo) module realmente en función del daño ambiental, y no que se limite a etiquetar como «ecológica» una carga sobre una actividad económica.

2. El reparto de competencias: Estado, Comunidades Autónomas y entes locales

La tributación ambiental en España está **fragmentada entre los tres niveles territoriales**, y buena parte de la conflictividad de la materia procede de sus solapamientos. El Estado tiene potestad tributaria originaria (art. 133.1 CE); las Comunidades Autónomas y las entidades locales, potestad derivada, ejercida dentro de los límites que fija la ley. Para las CCAA, esos límites están en el art. 6 de la LOFCA.

Artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA) · Límites a los tributos propios autonómicos

2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas *no podrán* recaer sobre **hechos imponibles gravados por el Estado**. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de **compensación o coordinación** adecuadas en favor de las mismas.
3. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas *no podrán* recaer sobre **hechos imponibles gravados por los tributos locales**. Las

Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. *En todo caso*, deberán establecerse las medidas de **compensación o coordinación** adecuadas a favor de aquellas Corporaciones [...].

La doble prohibición del art. 6 —no duplicar hechos imponible del Estado (ap. 2) ni de los entes locales (ap. 3)— ha dejado un espacio propio a las CCAA precisamente en la fiscalidad ambiental, porque el Estado, durante décadas, apenas gravó de forma específica el daño ecológico. Aprovechando ese hueco, las Comunidades han creado un mosaico de **tributos propios ambientales**, entre los que destacan, a título de ejemplo:

- el **canon del agua** o canon de saneamiento, que grava el consumo o el vertido de aguas;
- el **impuesto sobre grandes establecimientos comerciales**, que grava el impacto territorial y ambiental de las grandes superficies;
- los **impuestos sobre emisiones** a la atmósfera de gases y otras sustancias contaminantes;
- los **impuestos sobre el depósito o la eliminación de residuos** en vertederos.

MATIZ

Estos tributos autonómicos han generado abundante litigiosidad ante el Tribunal Constitucional y el Tribunal de Justicia de la UE, precisamente por el riesgo de que su hecho imponible coincida con el de un tributo estatal (art. 6.2 LOFCA) o vulnere el Derecho de la Unión. Cuando el Estado ha creado después una figura estatal sobre la misma materia —como ocurrió con los residuos—, ha tenido que articular medidas de coordinación para no desplazar sin compensación al tributo autonómico preexistente.

Los **entes locales**, por su parte, no cuentan con impuestos ambientales propios de creación libre, pero sí introducen la variable ambiental en sus tributos —por ejemplo, bonificaciones en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para vehículos menos

contaminantes, o tasas por recogida y tratamiento de residuos vinculadas al principio «quien contamina, paga»—.

3. Panorama de las figuras estatales con finalidad ambiental

Frente a la abundancia de tributos autonómicos, el Estado ha ido construyendo, sobre todo a partir de 2012, un **bloque propio de figuras energético-ambientales** que constituye el objeto central de este tema y se desarrolla en los epígrafes siguientes. Son, en esencia:

1. el **Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)**, que grava la producción de electricidad e incorporación al sistema;
2. los **impuestos sobre la energía nuclear** —sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, y sobre su almacenamiento en instalaciones centralizadas—;
3. el **Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero**, que grava el potencial de calentamiento atmosférico de estos gases;
4. el **Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados**.

Junto a ellas, **otras figuras con innegable componente ambiental** quedan fuera de este tema, por estudiarse en su sede propia:

- los **Impuestos Especiales de fabricación** con vertiente energética —señaladamente el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre la Electricidad—, y el **Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte**, cuya tarifa se modula por las emisiones oficiales de CO₂ del vehículo, materia del Tema 31,
- los dos tributos creados por la **Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular**: el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración.

RECUERDA

Clasificación de la imposición medioambiental en España:

- **Fundamento:** art. 45 CE (derecho-deber ambiental) + principio UE «quien contamina, paga» (art. 191 TFUE), canalizado por la función extrafiscal del art. 2.1, párrafo 2.º, LGT.
- **Por niveles:** figuras estatales (las de este tema + IIEE energéticos y tributos de la Ley 7/2022); tributos propios **autonómicos** (canon del agua, grandes superficies, emisiones, residuos), limitados por el art. 6 LOFCA; y la variable ambiental en los tributos **locales**.
- **Objeto de este tema (estatales «verdes»):** IVPEE, impuestos nucleares, gases fluorados y extracción de gas, petróleo y condensados.

Con este marco —fundamento constitucional y europeo, reparto competencial y catálogo de figuras— queda fijado el marco para el régimen concreto de cada impuesto estatal de finalidad ambiental.

TEMA 32

Epígrafe 2 — El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)

1. Naturaleza y ámbito de aplicación (arts. 1 a 3)

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) es el tributo con el que se abre la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. A diferencia de los impuestos especiales de fabricación, que son indirectos y recaen sobre el consumo, el IVPEE grava en sede del **productor** el valor de la electricidad que vierte al sistema. Su primer artículo fija de golpe la naturaleza y el hecho gravado.

Artículo 1 de la Ley 15/2012 · Naturaleza

El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es un tributo de carácter **directo** y naturaleza **real** que grava la realización de actividades de **producción e incorporación al sistema eléctrico** de energía eléctrica, *medida en barras de central*, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley.

Dos calificaciones importan aquí. Es **directo** porque recae sobre una manifestación de capacidad económica del propio productor —el valor de lo que produce e incorpora a la red— y no está pensado para trasladarse jurídicamente a un tercero como los impuestos indirectos. Y es **real** porque se define por referencia a un objeto —la producción de cada instalación— sin atender a las circunstancias personales del contribuyente. La expresión *medida en barras de central* es la clave técnica: no se grava toda la energía que gira el alternador, sino la que efectivamente sale hacia la red, como precisa después el art. 4.2.

Artículo 2 de la Ley 15/2012 · Ámbito territorial

1. El impuesto se aplicará en **todo el territorio español**.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá *sin perjuicio* de los **regímenes tributarios forales** de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios del **País Vasco** y en la **Comunidad Foral de Navarra**.

El ámbito es estatal y uniforme —no hay aquí las excepciones territoriales de Canarias, Ceuta y Melilla propias de los impuestos especiales—, con la única salvedad de los regímenes forales vasco y navarro. El art. 3 completa el marco remitiendo a los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno conforme al art. 96 de la Constitución.

RECUERDA

El IVPEE es un tributo **directo y real** que grava al **productor** de electricidad por el valor de lo que incorpora a la red (art. 1). Se aplica en **todo el territorio español**, salvo los regímenes forales de País Vasco y Navarra (art. 2). No confundir con los impuestos especiales de fabricación, que son **indirectos** y admiten excepciones territoriales (Canarias, Ceuta y Melilla).

2. Hecho imponible y contribuyentes (arts. 4 y 5)

Artículo 4 de la Ley 15/2012 · Hecho imponible

1. Constituye el **hecho imponible** la **producción e incorporación al sistema eléctrico** de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

2. La producción en barras de central, a efectos de esta Ley, se corresponderá con la energía **medida en bornes de alternador** *minorada* en los **consumos auxiliares en generación** y en las **pérdidas** hasta el punto de conexión a la red.

El hecho imponible tiene dos elementos que deben darse juntos: **producir** electricidad e **incorporarla** al sistema. El apartado 2 concreta cómo se mide esa producción. Se parte de la energía en bornes de alternador —la que genera físicamente la máquina— y se le restan dos cosas: los **consumos auxiliares** que la propia central necesita para funcionar y las **pérdidas** hasta el punto de conexión a la red. El resultado, la energía *en barras de central*, es lo que realmente llega al sistema y lo que el impuesto toma como referencia.

MATIZ

El precepto sigue remitiéndose literalmente al **Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico**. Esa ley fue **derogada y sustituida por la Ley 24/2013, de 26 de diciembre**, del Sector Eléctrico. El texto consolidado del art. 4 conserva la remisión antigua sin actualizar, mientras que el art. 6 —al describir la base imponible— ya cita la vigente Ley 24/2013. Es un desfase habitual: la remisión literal es a la Ley 54/1997, pero la norma sectorial en vigor es la Ley 24/2013. El art. 4.3 añade que, para los conceptos con sustantividad propia no definidos en la Ley, se estará a la **normativa del sector eléctrico de carácter estatal**.

Artículo 5 de la Ley 15/2012 · Contribuyentes

Son **contribuyentes** del impuesto las **personas físicas o jurídicas** y las entidades a que se refiere el **artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre**, General Tributaria que realicen las actividades señaladas en el artículo 4.

Es contribuyente quien realiza el hecho imponible: el productor. La remisión al art. 35.4 LGT incorpora como posibles obligados a los **entes sin personalidad jurídica** —herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición —, de modo que también ellos pueden ser contribuyentes cuando exploten una instalación de producción.

MATIZ

El hecho imponible exige **producir e incorporar al sistema** (art. 4.1). De esa doble exigencia se sigue que **no queda gravada** la energía que un mismo titular hace circular por una **línea directa** entre su centro de producción y su centro de consumo, ni la que un productor entrega a un consumidor asociado por una línea particular: al no incorporarse a la red de transporte o distribución, falta uno de los dos elementos del hecho imponible. Es un criterio interpretativo derivado del art. 4.1, no un supuesto de no sujeción enunciado como tal por la Ley.

3. Base imponible (art. 6)

Artículo 6 de la Ley 15/2012 · Base imponible

1. La base imponible del impuesto estará 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**.

A estos efectos, en el cálculo del importe total se considerarán las **retribuciones** previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la **Ley 24/2013**, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico [...].

2. La base imponible definida en el apartado anterior se determinará **para cada instalación** en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de esta Ley.

La base no es la energía física en megavatios-hora, sino el **valor económico** de esa energía: el importe total que el productor tiene derecho a percibir por incorporarla al sistema. Ese importe integra **todas** las retribuciones derivadas del régimen económico del sector eléctrico (Ley 24/2013), incluido el régimen específico de los territorios insulares y extra-peninsulares. La base se calcula **instalación por instalación**, no de forma agregada para todo el productor. Y cuando hay **operaciones vinculadas** —las realizadas entre partes de un mismo grupo o unidas por vínculos de control o de participación, en los términos de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades—, la retribución computada *no podrá ser inferior al valor de mercado*, determinado por cualquiera de los métodos de esa Ley. La cautela busca lo evidente: que el productor no infravalore la base fijando precios internos de conveniencia entre empresas del propio grupo.

EJEMPLO

① **Cálculo de la cuota íntegra.** Una central de ciclo combinado obtiene en el año natural un importe total a percibir por su producción incorporada a la red de 10.000.000 € (base imponible del art. 6).

- Base imponible: 10.000.000 €.
- Tipo de gravamen (art. 8, tipo del 7 %): 7 %.
- Cuota íntegra (art. 9) = $10.000.000 \times 0,07 = 700.000$ €.

Si el mismo productor explota una segunda instalación con un importe a percibir de 4.000.000 €, la base se determina **por separado** para cada una: $4.000.000 \times 0,07 = 280.000$ €. El impuesto no suma primero y aplica el tipo después, sino que respeta la regla de una base por instalación (art. 6.2).

4. Período impositivo y devengo (art. 7)

Artículo 7 de la Ley 15/2012 · Período impositivo y devengo

1. El **período impositivo** coincidirá con el **año natural**, *salvo* en el supuesto de **cese** del contribuyente en el ejercicio de la actividad en la instalación, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido dicho cese.
2. El impuesto se **devengará el último día del período impositivo**.

El período es el año natural, con la única excepción del cese de actividad, que lo cierra anticipadamente el día del cese. El devengo se sitúa **al final** del período —el 31 de diciembre en el caso ordinario—, lo que encaja con la naturaleza del impuesto: solo al terminar el año se conoce el importe total percibido por toda la producción, que es la base. Este devengo diferido es también la razón de que la Ley articule pagos fraccionados a lo largo del año (art. 10).

5. Tipo de gravamen y cuota íntegra (arts. 8 y 9)

Antes de leer las citas, la secuencia de tipos importa, porque el texto consolidado coloca primero la reforma futura y solo después el tipo que rige hoy. En el papel van de lo más nuevo a lo más antiguo; en la vida real, del presente hacia el futuro:

Tipo	¿Cuándo se aplica?
7 %	Tipo vigente hoy (redacción anterior, en vigor mientras la reforma no despliega efectos)
3,5 %	Con efectos 1 de enero de 2027 (hasta el 31 de diciembre de 2027)
0 %	Con efectos 1 de enero de 2028 (vigencia indefinida)

Con esa brújula, las citas que siguen —que reproducen primero el 3,5 %/0 % y luego el 7 %— se leen sin confundir la rebaja futura con la regla actual: en un enunciado, la fecha de la producción gravada decide el tipo.

Artículo 8 de la Ley 15/2012 · Tipo de gravamen

Con efectos de **1 de enero de 2027**, y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2027, el Impuesto se exigirá al tipo del **3,5 por ciento**.

Con efectos de **1 de enero de 2028**, y vigencia indefinida, el Impuesto se exigirá al tipo del **0 por ciento**.

El texto consolidado incorpora una previsión temporal introducida por el art. 15 del Real Decreto-ley 18/2026, de 29 de junio (Ref. BOE-A-2026-14112), con efectos desde el 1 de enero de 2027. La **redacción anterior** del artículo —la que rige mientras esa modificación no despliega efectos— era categórica.

Artículo 8 de la Ley 15/2012 · Redacción anterior

El Impuesto se exigirá al tipo del **7 por ciento**.

Artículo 9 de la Ley 15/2012 · Cuota íntegra

La **cuota íntegra** es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

El tipo es **proporcional** (un porcentaje fijo, no una tarifa progresiva) y la cuota íntegra se obtiene con la operación más simple del sistema: $\text{base} \times \text{tipo}$, sin deducciones ni mínimos en la propia estructura del impuesto.

MATIZ

El tipo «de siempre» del IVPEE es el **7 por ciento**, y es el que hay que manejar como referencia general. Ahora bien, este impuesto ha tenido una trayectoria accidentada durante la crisis energética: para contener el precio de la electricidad se **suspendió su exigencia** de forma temporal (la producción de varios trimestres desde el tercer trimestre de 2021 y a lo largo de 2023 llegó a quedar exonerada mediante minoración de la base), y después **volvió a exigirse al 7 %**. El texto consolidado que aquí se maneja da un paso más: por el Real Decreto-ley 18/2026 programa una **rebaja escalonada** —tipo del **3,5 %** con efectos 1 de enero de 2027 (y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2027) y tipo del **0 %** con efectos 1 de enero de 2028 y vigencia indefinida—. Las tres cifras y su fecha de efectos son: 7 % (redacción anterior, en vigor hasta que despliega efectos la reforma), 3,5 % (2027) y 0 % (desde 2028). En un enunciado, la fecha de la producción gravada decide el tipo aplicable.

6. Liquidación y pagos fraccionados (art. 10)

Artículo 10 de la Ley 15/2012 · Liquidación y pago

1. Los contribuyentes estarán obligados a **autoliquidar** el impuesto e ingresar la cuota dentro del **mes de noviembre posterior al de devengo** del impuesto [...]. A estos efectos deberán tenerse en cuenta las **medidas definitivas** de la producción eléctrica.
2. Entre el día **1 y el 20** de los meses de **mayo, septiembre, noviembre y febrero** del año siguiente, los contribuyentes que realicen el hecho imponible deberán efectuar un **pago fraccionado** correspondiente al período de los **tres, seis, nueve o doce meses** de cada año natural [...].
3. Los pagos fraccionados se calcularán en función del **valor de la producción** de energía eléctrica en barras de central realizada *desde el inicio del*

período impositivo hasta la finalización de los tres, seis, nueve o doce meses [...], aplicándose el **tipo impositivo** previsto en el artículo 8 de esta Ley y *deduciendo* el importe de los **pagos fraccionados previamente realizados**.

La liquidación anual se practica por **autoliquidación** del propio contribuyente, que la presenta e ingresa **en noviembre** del año siguiente al del devengo, tomando ya las medidas *definitivas* de producción. A lo largo del año, además, se efectúan hasta **cuatro pagos fraccionados** (entre el día 1 y el 20 de mayo, septiembre, noviembre y febrero del año siguiente), calculados de forma **acumulativa**: cada uno se aplica sobre el valor de la producción desde el inicio del período hasta el cierre del trimestre, y del resultado se **deducen los pagos ya efectuados**, de modo que el sistema va anticipando la cuota final. El propio art. 10 fija dos reglas más: si el importe a percibir no se conoce aún, el contribuyente lo fijará **provisionalmente** con la última liquidación provisional del operador del sistema (ap. 5), y existe un **umbral de simplificación** para los pequeños productores.

MATIZ

Umbral de 500.000 euros. *Cuando* el valor de la producción de **todas** las instalaciones *no supere* **500.000 euros** en el año natural anterior, el contribuyente estará obligado a efectuar **exclusivamente** el pago fraccionado cuyo plazo va del **1 al 20 de noviembre** (art. 10.3). Si la actividad se desarrolló por un plazo inferior al año, el valor se **eleva al año** para comparar con el umbral. Y si la actividad se **inicia después del 1 de enero**, los pagos fraccionados empiezan en el trimestre en que la producción acumulada supere los 500.000 euros (art. 10.4).

EJEMPLO

② **Cálculo de los pagos fraccionados.** Un parque eólico superó los 500.000 € el año anterior, por lo que debe efectuar los **cuatro** pagos fraccionados. El valor de su producción acumulada (tipo del 7 %) evoluciona así:

Plazo	Período acumulado	Valor producción acumulado	7 % sobre acumulado	Menos pagos previos	Pago fraccionado
1-20 mayo	3 meses	3.000.000 €	210.000 €	—	210.000 €
1-20 septiembre	6 meses	6.500.000 €	455.000 €	210.000 €	245.000 €
1-20 noviembre	9 meses	9.000.000 €	630.000 €	455.000 €	175.000 €
1-20 febrero (año siguiente)	12 meses	12.000.000 €	840.000 €	630.000 €	210.000 €

La suma de los cuatro pagos ($210.000 + 245.000 + 175.000 + 210.000 = 840.000$ €) coincide con la cuota del año ($12.000.000 \times 0,07 = 840.000$ €). Cada pago no vuelve a gravar lo ya anticipado, porque se deduce lo pagado antes.

EJEMPLO

③ **Pequeño productor bajo el umbral.** Una instalación fotovoltaica obtuvo el año anterior un valor de producción de **400.000 €**, por debajo de los 500.000 €. En consecuencia (art. 10.3):

- **No** hace los pagos de mayo, septiembre ni febrero.
- Efectúa **un único** pago fraccionado, entre el **1 y el 20 de noviembre**.
- Ese pago = $400.000 \times 0,07 = 28.000$ € (sobre el valor acumulado del período correspondiente).

Frente al productor grande del ejemplo anterior, que soporta cuatro liquidaciones parciales, el pequeño productor concentra su anticipo en un solo pago de noviembre. La cifra que marca la frontera es **500.000 €**, referida al conjunto de todas sus instalaciones.

RECUERDA

Calendario del IVPEE. **Período impositivo** = año natural; **devengo** = último día del período (art. 7). **Autoliquidación** anual en **noviembre** del año siguiente al devengo, con medidas definitivas (art. 10.1). **Pagos fraccionados** entre el día 1 y el 20 de **mayo, septiembre, noviembre y febrero**, por períodos de 3, 6, 9 y 12 meses, acumulativos y deduciendo lo ya pagado (art. 10.2 y 10.3). Umbral: si el valor de producción del año anterior **no supera 500.000 €**, solo se hace el pago de **noviembre**. Las infracciones se califican y sancionan conforme a la **Ley 58/2003, General Tributaria** (art. 11).

TEMA 32

Epígrafe 3 — Los impuestos sobre la producción y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos

1. Dos tributos con una naturaleza común (arts. 12 a 14)

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, crea en su Título II **dos figuras tributarias distintas** que comparten materia imponible —los residuos de la actividad nuclear— pero gravan momentos diferentes de su ciclo: de un lado, el **impuesto sobre la producción** de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica (Capítulos II a IV) y, de otro, el **impuesto sobre el almacenamiento** de esos mismos materiales en instalaciones centralizadas (Capítulo V). El art. 12 fija la naturaleza que ambos comparten.

Antes del detalle, esta es la arquitectura completa del epígrafe, el más denso del tema.: son **dos impuestos** (producción y almacenamiento), pero **tres mecánicas de cuantificación**, porque la producción se desdobra por dentro en combustible y residuos. Esta es la brújula:

Régimen	Base	Tipo	Período	Pagos fraccionados
Producción · combustible gastado (Cap. III)	kg de metal pesado	2.190 €/kg	Ciclo de operación del reactor	Junio y diciembre
Producción · residuos (Cap. IV)	m ³ de residuos	6.000 €/m ³ (baja/media) y 1.000 €/m ³ (muy baja)	Año natural	Junio y diciembre
Almacenamiento (Cap. V)	Triple (kg de metal pesado y m ³)	70 / 30.000 / 10.000 / 2.000 €	Año natural	Abril, julio y octubre

Con esta tabla como referencia, los artículos siguientes se ordenan según tres criterios fijos: qué se mide, a cuánto y cuándo.

Artículo 12 de la Ley 15/2012 · Naturaleza

El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas son tributos de carácter **directo** y naturaleza **real**, que gravan las actividades que, integrando su respectivo hecho imponible, se definen en los artículos 15 y 19 de esta Ley.

Ambos son tributos **directos** y de naturaleza **real**, con el mismo alcance visto para el IVPEE: directos porque recaen sobre una manifestación de capacidad económica que no se traslada formalmente a un tercero, y reales porque su hecho imponible se define por referencia a la actividad o al objeto —producir o almacenar estos materiales— y no a las circunstancias personales del contribuyente. El propio precepto remite ya a los dos artículos que anclan cada figura: el **art. 15** para la producción y el **art. 19** para el almacenamiento.

Artículo 13 de la Ley 15/2012 · Ámbito territorial

1. Los impuestos se aplicarán en **todo el territorio español**.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá *sin perjuicio* de los **regímenes tributarios forales** de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios del **País Vasco** y en la **Comunidad Foral de Navarra**.

El ámbito es, por tanto, todo el territorio nacional, con la única salvedad de los regímenes forales de concierto (País Vasco) y convenio (Navarra) ya vista para el IVPEE. El art. 14 completa el marco con la habitual cláusula de respeto a los tratados internacionales incorporados al ordenamiento conforme al art. 96 de la Constitución.

RECUERDA

No confunda las dos figuras. El **impuesto sobre la producción** (arts. 15-18 *quáter*) grava a quien **genera** combustible gastado y residuos al producir electricidad de origen nuclear. El **impuesto sobre el almacenamiento** (arts. 19-21) grava la actividad de **guardar** esos materiales en una instalación centralizada. Un mismo material puede recorrer los dos tributos en momentos sucesivos: primero se produce, después se almacena.

2. El impuesto sobre la producción: hecho imponible y contribuyentes (arts. 15 a 16 bis)

El Capítulo II abre la primera figura fijando qué actividad se grava. El hecho imponible es doble.

Artículo 15 de la Ley 15/2012 · Hecho imponible

1. Constituye el hecho imponible, en los términos que se previenen en los artículos siguientes:
 - a) La **producción de combustible nuclear gastado** resultante de cada reactor nuclear.
 - b) La **producción de residuos radiactivos** resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.
2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado anterior, tiene la consideración de **combustible nuclear gastado** el combustible nuclear irradiado *cuando es extraído definitivamente del reactor*.

En el caso en el que el combustible nuclear gastado extraído del reactor se reintroduzca con posterioridad en dicho reactor, *habiéndose producido* el hecho

imponible recogido en la letra a) de este artículo en una extracción anterior, *no dará lugar* a un nuevo hecho imponible la ulterior extracción.

El impuesto sobre la producción tiene, pues, **dos hechos imponibles paralelos**: la producción de combustible gastado (letra a) y la producción de residuos radiactivos (letra b). Cada uno se cuantifica de forma independiente en un capítulo propio —el III para el combustible, el IV para los residuos—, con su base, su tipo y su devengo. Por eso se estudian por separado tras fijar los elementos comunes.

Dos precisiones del apartado 2 son importantes. Primera: el combustible pasa a ser «gastado» —y nace el hecho imponible— cuando se **extrae definitivamente** del reactor, no antes. Segunda, una regla antirreiteración: si un combustible ya extraído (que ya generó el hecho imponible) se reintroduce y luego se vuelve a extraer, esa **ulterior extracción no origina un nuevo hecho imponible**. El tributo grava una sola vez el mismo combustible gastado.

Artículo 16 de la Ley 15/2012 · Contribuyentes

1. Son contribuyentes las **personas físicas o jurídicas** y las **entidades** a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que **realicen cualquiera de las actividades** señaladas en el artículo anterior.
2. Serán **responsables solidarios** de la deuda tributaria del impuesto los **propietarios de las instalaciones** nucleares que generen el hecho imponible *cuando no coincidan* con quienes las exploten.

El contribuyente es quien **realiza la actividad** —quien produce el combustible gastado o los residuos—, esto es, el explotador de la central. La ley añade una garantía del crédito tributario: si el titular dominical de la instalación no coincide con el explotador, aquel responde **solidariamente** de la deuda. Finalmente, el **art. 16 bis** remite la calificación y sanción de las infracciones a la Ley 58/2003, General Tributaria, sin crear un régimen sancionador propio. Hay que precisar aquí de qué «dos» se habla: el impuesto sobre la

producción —que es una sola figura— se desdobra por dentro en **dos liquidaciones**, la del **combustible gastado** (Cap. III) y la de los **residuos** (Cap. IV), que comparten hecho imponible y contribuyente pero divergen en base, tipo y período. No son las dos figuras producción/almacenamiento, sino las dos modalidades internas de la producción, como se ve al estudiar cada capítulo por separado.

3. Producción de combustible nuclear gastado (Capítulo III, art. 17)

Artículo 17 de la Ley 15/2012 · Base imponible

1. Constituye la base imponible los **kilogramos de metal pesado** contenidos en el combustible nuclear gastado, entendiéndose como **metal pesado** el *uranio* y el *plutonio* contenidos en el mismo.
2. La base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.1.a) anterior, se determinará **para cada reactor nuclear** del que se extraiga el combustible nuclear gastado.
3. En los supuestos de **cese definitivo** de la explotación, la base imponible correspondiente a la extracción definitiva de todo el combustible de un reactor estará constituida por la **media aritmética** del peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear extraído definitivamente del reactor en las **cuatro paradas de recarga anteriores**.

La base no es el volumen ni el peso total del combustible, sino los **kilogramos de metal pesado** —uranio y plutonio— que contiene. Se determina **reactor a reactor**, coherentemente con el hecho imponible «resultante de cada reactor». La regla del apartado 3 resuelve el problema del cierre: en el cese definitivo, la extracción de todo el núcleo distorsionaría la medición, de modo que la base se fija por la **media aritmética** del metal pesado de las **cuatro últimas paradas de recarga**.

Artículo 17 bis de la Ley 15/2012 · Tipo impositivo y cuota tributaria

La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de **2.190 euros por kilogramo de metal pesado**.

El tipo es único y específico: **2.190 €/kg de metal pesado**. La cuota es un producto directo de base por tipo.

EJEMPLO

④ **Cuota por el combustible gastado de un reactor.** Al concluir un ciclo de operación, un reactor extrae definitivamente combustible que contiene **20.000 kg de metal pesado** (uranio + plutonio).

Magnitud	Valor
Base imponible (art. 17)	20.000 kg de metal pesado
Tipo (art. 17 bis)	2.190 €/kg
Cuota	$20.000 \times 2.190 = \mathbf{43.800.000 \text{ €}}$

La base no atiende al peso del combustible completo, sino solo al metal pesado que contiene: si dos partidas pesan lo mismo pero una lleva más uranio y plutonio, esa tributa más. Y como la base se determina **por reactor**, una central con varios reactores calcula una cuota independiente por cada uno.

Artículo 17 ter de la Ley 15/2012 · Período impositivo y devengo

1. El **período impositivo** coincidirá con el **ciclo de operación de cada reactor**, existiendo, para cada contribuyente, *tantos periodos impositivos como reactores*. Se entenderá por **ciclo de operación** el periodo de tiempo que transcurre entre **dos paradas de recarga sucesivas** del reactor. [...] el ciclo de operación se inicia en la fecha en que se produce la **conexión a la red eléctrica** tras una parada de recarga, y finaliza cuando se vuelve a conectar tras la parada de recarga siguiente.

2. En el supuesto de **cese** del contribuyente en el desarrollo de la actividad [...], el período impositivo finalizará en el día en que se entiende producido dicho cese.
3. El impuesto se **devengará el último día del período impositivo**.

Este es el rasgo más singular del combustible gastado: su período impositivo no es el año natural, sino el **ciclo de operación del reactor** —el tiempo entre dos recargas—, de modo que un mismo contribuyente tiene tantos períodos como reactores explote. El devengo se produce el **último día** de ese ciclo.

Artículo 17 quáter de la Ley 15/2012 · Liquidación y pago

1. Los contribuyentes estarán obligados a **autoliquidar** el impuesto e ingresar la cuota dentro de los **veinte primeros días naturales del mes siguiente** a la conclusión de cada período impositivo [...].
2. En los **primeros 20 días naturales** de los meses de **junio y diciembre** los contribuyentes deberán efectuar un **pago fraccionado** a cuenta de la liquidación correspondiente a cada período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados [...].

El sistema es de **autoliquidación**, con ingreso en los veinte primeros días naturales del mes siguiente al fin del período. A ello se suman dos **pagos fraccionados** anuales, en junio y diciembre, calculados —apartado 3— sobre los kilogramos de metal pesado que se estime extraer a la finalización del período en curso, prorrateados por el cociente entre los días transcurridos del período y su duración prevista, y deduciendo los pagos fraccionados ya efectuados. En una sola línea: **pago = kg estimados a fin de ciclo × (días transcurridos ÷ duración prevista del ciclo) × 2.190 €/kg – pagos previos**. El prorrateo por días sustituye aquí a la producción real acumulada porque el período no es el año natural, sino el ciclo del reactor (por eso se estima, en vez de medir).

EJEMPLO

⑤ **Pago fraccionado del combustible gastado: el prorrateo por días.** Un reactor tiene un ciclo de operación de duración prevista **500 días**. Se estima que, al concluir el ciclo, se extraerán **20.000 kg de metal pesado**, lo que supondría una cuota final de $20.000 \times 2.190 = 43.800.000$ €. Los pagos fraccionados de junio y diciembre anticipan esa cuota en proporción a los días de ciclo ya transcurridos:

Pago	Días transcurridos	Prorrateo (días ÷ 500)	kg proporcionales	× 2.190 €/kg	Menos pagos previos	Pago fraccionado
Junio	100	0,20	4.000 kg	8.760.000 €	—	8.760.000 €
Diciembre	300	0,60	12.000 kg	26.280.000 €	8.760.000 €	17.520.000 €

La diferencia con el IVPEE o con los residuos es que aquí el período no es el año natural, sino el **ciclo del reactor**: por eso el anticipo no se calcula sobre producción real acumulada, sino sobre una **estimación** del metal pesado a fin de ciclo, prorrateada por el cociente entre los días ya transcurridos y la duración total prevista, y deduciendo lo ya pagado. Si el ciclo se alargase o acortase, el prorrateo se reajusta con la nueva duración.

4. Producción de residuos radiactivos (Capítulo IV, art. 18)

La segunda modalidad del impuesto sobre la producción grava los residuos, con una cuantificación completamente distinta a la del combustible.

Artículo 18 de la Ley 15/2012 · Base imponible

1. Constituye la base imponible los **metros cúbicos de residuos radiactivos** de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido **acondicionados para su almacenamiento con carácter temporal** en el propio emplazamiento de la instalación.

2. La base imponible definida en este artículo se determinará **para cada instalación** en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible de este impuesto.

Aquí la base ya no son kilogramos de metal pesado, sino **metros cúbicos de residuos** de media, baja y muy baja actividad, y solo de aquellos **aconicionados** para almacenamiento temporal en el propio emplazamiento. Se determina **instalación a instalación**.

Artículo 18 bis de la Ley 15/2012 · Tipo impositivo y cuota tributaria

La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible los siguientes tipos impositivos:

- a) Para residuos radiactivos de **baja y media actividad**, **6.000 euros por metro cúbico**.
- b) Para residuos radiactivos de **muy baja actividad**, **1.000 euros por metro cúbico**.

El tipo se desdobra según la actividad del residuo: **6.000 €/m³** para los de baja y media actividad y **1.000 €/m³** para los de muy baja actividad. La cuota total suma lo que corresponde a cada categoría.

EJEMPLO

⑥ **Cuota por los residuos radiactivos de una instalación.** A lo largo del año, una instalación acondiciona para su almacenamiento temporal **12 m³** de residuos de **baja y media actividad** y **40 m³** de residuos de **muy baja actividad**.

Categoría	Volumen	Tipo (art. 18 bis)	Cuota parcial
Baja y media actividad	12 m ³	6.000 €/m ³	72.000 €
Muy baja actividad	40 m ³	1.000 €/m ³	40.000 €
Total			112.000 €

El mismo volumen paga seis veces más si es de baja/media actividad que si es de muy baja: la peligrosidad del residuo, no solo su tamaño, gobierna la cuota. Y, como la base se fija **por instalación**, cada emplazamiento liquida su propia cuota.

Artículo 18 ter de la Ley 15/2012 · Período impositivo y devengo

1. El periodo impositivo coincidirá con el **año natural**.
2. En el supuesto de **cese** del contribuyente [...], el período impositivo finalizará en el día en que se entiende producido dicho cese.
3. El impuesto se **devengará el último día del período impositivo**.

Frente al combustible gastado —cuyo período era el ciclo del reactor—, los residuos siguen el **año natural**, con devengo el 31 de diciembre (o el día del cese). La **liquidación y pago** del art. 18 quáter reproduce el esquema del combustible: autoliquidación en los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la conclusión del período, más pagos fraccionados en junio y diciembre, calculados sobre las magnitudes de la base que correspondan a cada período de pago y aplicando el tipo del art. 18 bis.

MATIZ

El detalle más fino: dentro del **mismo** impuesto sobre la producción conviven **dos regímenes de cuantificación distintos**. El del **combustible gastado** (Capítulo III) tiene por base los **kilogramos de metal pesado** (tipo de 2.190 €/kg) y por período el **ciclo de operación del reactor** (art. 17 ter) —irregular y ligado a las recargas—; el de los **residuos** (Capítulo IV) tiene por base los **metros cúbicos** (6.000 €/m³ baja y media actividad, 1.000 €/m³ muy baja) y por período el **año natural** (art. 18 ter). Lo que sí comparten es la mecánica de ingreso: autoliquidación en los **20 primeros días naturales** del mes siguiente al fin del período y pagos fraccionados en **junio y diciembre**.

5. El impuesto sobre el almacenamiento (Capítulo V, arts. 19 a 21)

El Capítulo V abre la **segunda figura**: ya no se grava producir los materiales, sino **almacenarlos** en una instalación centralizada.

Artículo 19 de la Ley 15/2012 · Hecho imponible

Constituye el hecho imponible del impuesto la **actividad de almacenamiento** de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una **instalación centralizada**.

A los efectos de este impuesto, se entenderá como **almacenamiento** de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos a toda actividad consistente en la **inmovilización temporal o definitiva** de los mismos, *con independencia de la forma* en que se realice, y como **instalación centralizada** a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de **diversas instalaciones u orígenes**.

Dos definiciones acotan el hecho imponible. El **almacenamiento** es toda inmovilización —temporal o definitiva, sea cual sea su forma—, lo que evita que la técnica concreta permita eludir el tributo. Y la **instalación centralizada** es la que puede recibir materiales de **varios orígenes**, nota que la distingue del acopio temporal que la propia central hace en su emplazamiento (ese ya lo grava el impuesto sobre la producción del art. 18). El almacenamiento centralizado es, típicamente, el destino común de los residuos de todo el parque nuclear.

Artículo 20 de la Ley 15/2012 · Exenciones

Estará **exento** del impuesto el almacenamiento de **residuos radiactivos procedentes de actividades médicas o científicas**, así como de residuos radiactivos procedentes de **incidentes excepcionales** en instalaciones industriales *no sujetas* a la reglamentación nuclear que sean calificados como

tales por el **Consejo de Seguridad Nuclear** o detectados en dichas instalaciones [...].

La exención cubre dos supuestos: los residuos de origen **médico o científico** y los procedentes de **incidentes excepcionales** en instalaciones industriales ajenas a la reglamentación nuclear, calificados por el Consejo de Seguridad Nuclear. La razón es que en ninguno de los dos casos el residuo procede de la generación de energía nucleoelectrica que da sentido al tributo.

MATIZ

El texto del art. 20 remite a los acuerdos del «*artículo 11.2 del Real Decreto 229/2006, de 24 de febrero*». Ese artículo **fue derogado** por el Real Decreto 451/2020, de 10 de marzo. Su disposición final segunda dispone que la referencia «*se entenderá hecha al artículo 5 de este Real Decreto*» (Ref. BOE-A-2020-4667). En el examen puede aparecer la cita antigua (art. 11.2) literal en la ley, pero materialmente hoy debe leerse **art. 5**.

Artículo 21 de la Ley 15/2012 · Contribuyentes

Son contribuyentes del impuesto las **personas físicas o jurídicas** y las **entidades** a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean **titulares de las instalaciones** en las que se realicen las actividades señaladas en el artículo 19.

Aquí el contribuyente no es quien produjo los residuos, sino quien es **titular de la instalación centralizada** donde se almacenan. Es la diferencia subjetiva clave respecto del impuesto sobre la producción, cuyo contribuyente era el explotador de la central que genera el material (art. 16).

6. Cuantificación del impuesto sobre el almacenamiento (Capítulo V, arts. 22 a 26)

Fijados el hecho imponible (art. 19), las exenciones (art. 20) y los contribuyentes (art. 21), los artículos siguientes del Capítulo V completan la figura con su base, su tipo, su período y su liquidación. La base imponible es **triple**, porque distingue tres tipos de material almacenado.

Artículo 22 de la Ley 15/2012 · Base imponible

1. Constituye la base imponible del impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas:
 - a) La **diferencia entre el peso del metal pesado** contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la **finalización y al inicio** del período impositivo, expresado en **kilogramos**.
 - b) La **diferencia entre el volumen** de residuos radiactivos de **alta actividad**, distintos del combustible nuclear gastado, o de **media actividad y vida larga**, almacenados a la **finalización y al inicio** del período impositivo, expresado en **metros cúbicos**.
 - c) El **volumen** de residuos radiactivos de **media actividad** no incluidos en el apartado b), y de **baja o muy baja actividad**, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo, expresado en **metros cúbicos**.
2. La base imponible definida en este artículo se determinará **para cada instalación** en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible de este impuesto.

La base no es una magnitud única, sino **tres magnitudes** que se cuantifican por separado, y todas **instalación por instalación**:

- a) **Combustible gastado** — **diferencia entre existencias** de metal pesado (kg) al cierre menos al inicio del período.
- b) **Residuos de alta actividad, o de media actividad y vida larga** — **diferencia entre existencias** de volumen (m³) al cierre menos al inicio del período.
- c) **Residuos de media (no incluidos en b), baja o muy baja actividad** — no es diferencia de existencias, sino un **flujo**: los m³ **introducidos** en la instalación durante el período.

La distinción es fina pero decisiva: las letras a) y b) miden lo que **queda** almacenado (stock, saldo neto del año); la letra c) mide lo que **entra** (flujo).

Artículo 23 de la Ley 15/2012 · Base liquidable en el almacenamiento centralizado de residuos de media, baja y muy baja actividad

1. En el almacenamiento centralizado de residuos de media, baja y muy baja actividad, a que se refiere el apartado 1.c) del artículo 22, la **base liquidable** se obtendrá por aplicación a la base imponible de un **coeficiente multiplicador K de reducción**, de acuerdo con la siguiente expresión:
$$BL = K \times BI.$$

Solo para la tercera magnitud de la base —los residuos de media, baja y muy baja actividad de la letra c)— la ley intercala una **base liquidable**: el volumen introducido se multiplica por un **coeficiente reductor K**, que premia los tratamientos de reducción de volumen (compactación e incineración) previos al almacenamiento definitivo, ponderando los volúmenes compactables, incinerables y mixtos por sus respectivos factores de reducción. Para las magnitudes de las letras a) y b) no hay coeficiente K: base imponible y base liquidable coinciden.

Artículo 24 de la Ley 15/2012 · Tipo impositivo y cuota tributaria

1. La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible, o a la base liquidable de acuerdo con lo establecido en el artículo 23, los siguientes tipos impositivos:

- a) En el almacenamiento de **combustible gastado** a que se refiere el apartado 1.a) del artículo 22, el tipo será de **70 euros por kilogramo de metal pesado**.
- b) En el almacenamiento de **residuos radiactivos** a que se refiere el apartado 1.b) del artículo 22, el tipo será de **30.000 euros por metro cúbico** de residuo radiactivo.
- c) En el almacenamiento de residuos radiactivos a que se refiere el apartado 1.c) del artículo 22:
- 1.º Para residuos radiactivos de **baja y media actividad**, el tipo será de **10.000 euros por metro cúbico**.
- 2.º Para residuos radiactivos de **muy baja actividad**, el tipo será de **2.000 euros por metro cúbico**.

A cada magnitud de la base corresponde su propio tipo específico: **70 €/kg** de metal pesado para el combustible gastado; **30.000 €/m³** para los residuos de alta actividad o media y vida larga; y, para el tercer grupo —donde se aplica sobre la base *liquidable*—, **10.000 €/m³** los de baja y media actividad y **2.000 €/m³** los de muy baja actividad. La cuota total es la suma de lo que arroja cada tramo.

EJEMPLO

⑦ **Cuota del impuesto sobre el almacenamiento.** Una instalación centralizada presenta en el año estos datos por cada magnitud del art. 22:

Magnitud (art. 22)	Base	Tipo (art. 24)	Cuota parcial
a) Combustible gastado: metal pesado a fin menos a inicio	500 kg	70 €/kg	35.000 €
b) Residuos alta / media y vida larga: volumen a fin menos a inicio	3 m ³	30.000 €/m ³	90.000 €

c) Baja y media actividad introducida (base liquidable, K = 0,8)	100 m ³ → BL 80 m ³	10.000 €/m ³	800.000 €
c) Muy baja actividad introducida (base liquidable, K = 0,8)	50 m ³ → BL 40 m ³	2.000 €/m ³	80.000 €
Total			1.005.000 €

Se aprecian los tres rasgos del tributo: las magnitudes a) y b) se calculan como **diferencia de existencias** (no como flujo); la magnitud c) se mide por lo **introducido** en el período y solo ella pasa por el **coeficiente K** (aquí 0,8, que reduce 100 y 50 m³ a 80 y 40 m³ de base liquidable); y cada categoría lleva su tipo, por lo que la cuota final es la suma de los cuatro renglones.

Artículo 25 de la Ley 15/2012 · Período impositivo y devengo

1. El **período impositivo** coincidirá con el **año natural**, *salvo* en el supuesto de **cese** del contribuyente en el desarrollo de las actividades [...], en cuyo caso finalizará en el día en que se entienda producido dicho cese.
2. El impuesto se **devengará el último día del período impositivo**.

El período es el **año natural**, con devengo el 31 de diciembre (o el día del cese). Aquí no hay «ciclo de reactor»: el almacenamiento sigue siempre el calendario natural, como los residuos del impuesto sobre la producción.

Artículo 26 de la Ley 15/2012 · Liquidación y pago

1. Los contribuyentes estarán obligados a **autoliquidar** el impuesto e ingresar la cuota resultante en el plazo de los **primeros 20 días naturales siguientes al devengo** del impuesto [...].

2. En los **primeros 20 días naturales** de los meses de **abril, julio y octubre**, los contribuyentes [...] deberán efectuar un **pago fraccionado** a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo en curso [...].

La autoliquidación se ingresa en los **20 primeros días naturales siguientes al devengo**, y a lo largo del año se hacen **tres pagos fraccionados** —en abril, julio y octubre—, calculados sobre las magnitudes de la base correspondientes al trimestre natural anterior y aplicando los tipos del art. 24. El **art. 27** remite la potestad sancionadora a la Ley 58/2003, General Tributaria.

MATIZ

Contraste de calendario dentro de la Ley 15/2012: el impuesto sobre el **almacenamiento** tiene **tres** pagos fraccionados (abril, julio y octubre), frente a los **dos** (junio y diciembre) del impuesto sobre la **producción** (arts. 17 quáter y 18 quáter). No confunda las dos series de meses.

RECUERDA

Dos impuestos, una misma materia. Ambos son **directos y reales** (art. 12) y se aplican en **todo el territorio español**, salvo los regímenes forales de País Vasco y Navarra (art. 13). **Producción** (arts. 15-18 *quáter*): contribuyente = quien **produce** (explotador de la central; propietario responsable solidario); dos bases —kg de metal pesado a 2.190 €/kg (combustible gastado, período = **ciclo del reactor**) y m³ de residuos a 6.000 €/m³ baja/media y 1.000 €/m³ muy baja (período = **año natural**)—; devengo el último día del período; autoliquidación en 20 días naturales + pagos fraccionados en **junio y diciembre**. **Almacenamiento** (arts. 19-26): hecho imponible = **inmovilizar** combustible gastado y residuos en **instalación centralizada** (varios orígenes); exentos los residuos **médicos/científicos** y de **incidentes excepcionales** (calificados por el Consejo de Seguridad Nuclear; remisión al derogado art. 11.2 RD 229/2006 que hoy se lee **art. 5**); contribuyente = **titular** de la instalación; base **triple** (art. 22: kg de metal pesado y m³ de alta/media-larga por diferencia de existencias; m³ de media/baja/muy baja introducidos, con **coeficiente K** del art. 23); tipos **70 €/kg**, **30.000 €/m³**, **10.000 €/m³** (baja/media) y **2.000 €/m³** (muy baja) (art. 24); período = **año natural** (art. 25); autoliquidación en los 20 días naturales siguientes al devengo + pagos fraccionados en **abril, julio y octubre** (art. 26).

TEMA 32

Epígrafe 4 — El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

1. Naturaleza, ámbito de aplicación y definiciones (apartados Uno a Cinco)

El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero es el más joven de los tributos medioambientales estatales que se estudian en este tema. Su regulación no está en una ley propia, sino en un **único artículo 5 de la Ley 16/2013**, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental. Ese artículo fue **íntegramente reescrito con efectos desde el 1 de septiembre de 2022** y se estructura, de forma peculiar, en apartados numerados con ordinales en letra —Uno, Dos, Tres..., hasta Veintiuno—, cada uno de los cuales cumple la función de un artículo (naturaleza, hecho imponible, base, tipo, etc.). La reforma de 2022 no fue un simple retoque de tipos, sino un cambio de modelo que se proyecta de principio a fin, porque es una fuente clásica de trampa para quien estudió la versión anterior.

El apartado Uno fija la naturaleza del tributo.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Uno (Naturaleza)

El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero es un tributo de naturaleza **indirecta** que recae sobre la **utilización** en el territorio español de dichos gases.

Tres notas definen la figura. Es un impuesto **indirecto**, porque grava una manifestación indirecta de capacidad económica —el uso de unos productos— y no la renta o el patrimonio de quien lo soporta. Recae sobre la **utilización** de los gases, lo que revela su finalidad **ambiental o extrafiscal**: no busca principalmente recaudar, sino desincentivar el empleo de sustancias con un elevado poder de calentamiento del clima, de acuerdo con

el principio de «quien contamina, paga». Y su ámbito espacial es **el territorio español**, como precisa el apartado Tres.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Tres (Ámbito de aplicación)

1. El Impuesto se aplicará en **todo el territorio español**.
2. Lo dispuesto en el número anterior se entenderá *sin perjuicio* de los **regímenes tributarios forales** de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios del **País Vasco** y en la **Comunidad Foral de Navarra**.

Este impuesto se aplica en **todo** el territorio español, **incluidas Canarias, Ceuta y Melilla**, que aquí no quedan excluidas: por eso las definiciones de «importación» del apartado Cinco contemplan expresamente la entrada de gases en esos territorios como hechos gravados. La única salvedad es la de los regímenes forales de País Vasco y Navarra, y la del apartado Cuatro, que respeta los tratados y convenios internacionales incorporados al ordenamiento interno conforme al artículo 96 de la Constitución.

El objeto del impuesto —qué gases grava— lo delimita el apartado Dos.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Dos (Ámbito objetivo)

A los efectos de este Impuesto, tienen la consideración de «gases fluorados de efecto invernadero»: Los **hidrofluorocarburos (HFC)**, **perfluorocarburos (PFC)** y el **hexafluoruro de azufre (SF₆)** que figuran en el **anexo I del Reglamento (UE) n.º 517/2014** del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los gases fluorados de efecto invernadero y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 842/2006, así como las **mezclas** que contengan cualquiera de esas sustancias.

El ámbito objetivo se define por remisión al **anexo I del Reglamento (UE) 517/2014**, norma europea que enumera las sustancias y, sobre todo, les asigna su potencial de calentamiento. Quedan gravados tres grandes familias de gases —los HFC (los refrigerantes de

aires acondicionados y frigoríficos, como el R-134a), los PFC y el hexafluoruro de azufre (SF₆, usado en aparataje eléctrica)— y, además, las **mezclas** que contengan cualquiera de ellos. La clave es que la remisión al Reglamento europeo trae consigo el dato que hace funcionar todo el tributo: el PCA de cada gas.

El apartado Cinco es el diccionario del impuesto. Recoge un extenso catálogo de definiciones de las que interesa destacar tres —hecho imponible, potencial de calentamiento y las magnitudes de la base— y varias más de las que dependen las exenciones y el devengo.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Cinco, letra i) (Potencial de calentamiento atmosférico)

i) «Potencial de calentamiento atmosférico» o «**PCA**»: Potencial de calentamiento climático de un gas de efecto invernadero respecto al del **dióxido de carbono (CO₂)**, calculado en términos de potencial de calentamiento a lo largo de **cien años de 1 kilogramo** de gas de efecto invernadero respecto al de **1 kilogramo de CO₂**, según lo dispuesto en el anexo I del Reglamento (UE) n.º 517/2014. El PCA de una **mezcla** se calcula como la **media ponderada** de la suma de las fracciones en peso de cada uno de los gases fluorados objeto del impuesto multiplicados por sus PCA.

El **PCA** es la pieza central del nuevo modelo. Mide cuántas veces calienta más el clima un kilogramo de un gas fluorado que un kilogramo de CO₂ a lo largo de cien años. Un PCA de 1.430 significa que un kilo de ese gas equivale, en efecto invernadero, a 1.430 kilos de CO₂. De ahí nace el concepto de **toneladas de CO₂ equivalente**: multiplicando los kilogramos del gas por su PCA se obtiene la cantidad de CO₂ que produciría el mismo calentamiento. Ese es el nexo entre la magnitud física del gas y su daño ambiental, y es lo que el tipo impositivo del apartado Doce convierte en dinero. Para las mezclas, el PCA se obtiene como media ponderada de los PCA de sus componentes según su fracción en peso.

Otras definiciones del apartado Cinco resultan operativas más adelante y se separan término a término:

- La «**adquisición intracomunitaria**» [letra a)] es la obtención del poder de disposición sobre los gases expedidos desde otro Estado miembro con destino al adquirente en el territorio de aplicación —salvo Canarias, Ceuta y Melilla—.
- La «**fabricación**» [letra e)] es la obtención de productos objeto del impuesto, con dos exclusiones expresas que recoge la cita siguiente.
- La «**importación**» [letra f)] cubre la entrada de los productos desde fuera del territorio aduanero de la Unión con despacho a libre práctica y —dado que el impuesto sí alcanza a Canarias, Ceuta y Melilla— también la entrada de los gases en esos territorios en los términos que la propia letra describe.
- La «**tenencia irregular**» [letra l)] es la posesión, comercialización, transporte o utilización de los gases cuando quien los tiene no acredita haberlos fabricado, importado, adquirido intracomunitariamente o adquirido en el territorio, ni que están bajo vigilancia aduanera.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Cinco, letra e) (Fabricación)

e) «**Fabricación**»: La obtención de productos objeto del impuesto.

No tendrá la consideración de fabricación la realización de operaciones de **reciclado** y **regeneración** de gases fluorados de efecto invernadero. *Tampoco tendrá* la consideración de fabricación la **obtención de mezclas**.

Es un matiz importante: reciclar o regenerar un gas ya existente, o mezclar gases, **no es fabricar** a efectos del impuesto, de modo que esas operaciones no realizan por sí mismas el hecho imponible por la vía de la fabricación.

MATIZ

La reforma de 1 de septiembre de 2022 cambió el modelo. En su redacción anterior, el impuesto se calculaba con una **tarifa propia en euros por kilogramo** que la Ley asignaba directamente a cada gas, con un tope de 100 €/kg. Desde el 1 de septiembre de 2022, el artículo 5 fue **reescrito por entero** y el importe ya *no* figura como una tabla de €/kg por sustancia. Ahora el tipo se **calcula** aplicando el coeficiente **0,015 al PCA** de cada gas (apartado Doce), de suerte que la carga sigue al daño climático (a las toneladas de CO₂ equivalente) y no a una cifra fija por producto. Quien estudie manuales o esquemas previos a esa fecha encontrará la vieja tarifa de euros por kilogramo por gas: está **derogada**. Lo que se mantiene es el **límite máximo de 100 euros por kilogramo**. Cuidado también con la estructura del precepto: no hay «artículos», sino **apartados en ordinales de letra** (Uno a Veintiuno).

2. Hecho imponible, no sujeción y exenciones (apartados Seis a Ocho)

El apartado Seis define qué operaciones hacen nacer el impuesto.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Seis (Hecho imponible)

1. Está sujeta al impuesto la **fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular** de los gases fluorados de efecto invernadero.
2. El hecho imponible se entenderá realizado tanto si dichos gases se presentan **contenidos en envases** o como **incorporados en productos, equipos o aparatos**.

El hecho imponible se realiza por cuatro vías: **fabricar, importar, adquirir intracomunitariamente o poseer irregularmente** los gases. El impuesto grava el gas con independencia de su presentación: da igual que venga en una bombona (contenido en envases) o

ya cargado dentro de un frigorífico, un equipo de aire acondicionado o un cuadro eléctrico (incorporado en productos, equipos o aparatos). Por eso el apartado Once prevé cantidades presuntas de gas para multitud de aparatos.

El apartado Siete recoge los supuestos que **quedan fuera** del impuesto.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Siete (Supuestos de no sujeción)

No estará sujeta al impuesto:

- a) La fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los gases objeto del impuesto con un **PCA igual o inferior a 150**.
- b) La **fabricación** de aquellos gases objeto del impuesto que se destinen a ser **enviados directamente** por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un **territorio distinto al de aplicación** del impuesto.
- c) El **envío fuera** del ámbito territorial de aplicación del impuesto de los gases fluorados de efecto invernadero a los que se haya aplicado el régimen previsto en el número 4 del apartado nueve.

El primer supuesto de no sujeción es el de mayor calado práctico: los gases con un **PCA igual o inferior a 150** quedan directamente fuera del impuesto. Es coherente con el modelo ambiental —un gas de bajo potencial de calentamiento apenas contamina—, y explica por qué muchos refrigerantes de nueva generación no tributan. Los otros dos supuestos responden a la lógica territorial: no se grava lo que se fabrica para enviarse fuera del territorio de aplicación (letra b) ni el envío al exterior de gases a los que ya se aplicó el régimen de almacenista (letra c), condicionado en ambos casos a que se acredite la salida efectiva del territorio.

No debe confundirse la **no sujeción** con la **exención**: en la no sujeción la operación queda fuera del hecho imponible y la obligación tributaria ni siquiera nace; en la exención la operación está sujeta —realiza el hecho imponible— pero la ley dispensa de pagar. Las exenciones van en el apartado Ocho.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Ocho (Exenciones)

1. Estarán **exentas** en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan:
 - a) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser utilizados como **materia prima** para su transformación química en un proceso en el que estos gases son *enteramente alterados* en su composición. [...]
 - b) La importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser comercializados para su **destrucción**. [...]
 - c) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser usados en **equipos militares**. [...]
 - d) La **adquisición intracomunitaria** de los gases objeto del impuesto y que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación [...], se destinen a ser **enviados directamente** [...] a un territorio distinto al de aplicación del impuesto. [...]
 - e) La importación o adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto contenidos en los productos que formen parte del **equipaje personal de los viajeros** procedentes de un territorio tercero, *siempre que* no constituyan una **expedición comercial**. [...]
 - f) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto destinados a ser incorporados en los **buques o aeronaves** que realicen navegación marítima o aérea **internacional**, excluida la privada de recreo.

El denominador común de todas ellas es que el gas **no se libera a la atmósfera para su uso ordinario** en el territorio, con lo que decae la causa del impuesto. Caso por caso:

- **a) Materia prima:** gas que se transforma químicamente en el proceso y deja de ser el gas gravado.

- **b) Destrucción:** gas importado o adquirido en la UE para ser destruido.
- **c) Equipos militares:** gas destinado a su uso en ellos.
- **d) Reexpedición:** adquisición intracomunitaria que se envía fuera del territorio antes de vencer el plazo de autoliquidación.
- **e) Viajeros:** franquicia del equipaje personal sin fin comercial (no ampara los recipientes para recargar equipos).
- **f) Buques y aeronaves:** gas incorporado a los que hacen navegación internacional.

Casi todas quedan condicionadas a que se acredite el destino efectivo dado a los gases [Ocho.2], y quien realiza la primera entrega debe recabar del adquirente una **declaración previa** sobre el destino, conservándola durante el plazo de prescripción del artículo 66 de la Ley 58/2003.

A estas exenciones se suman dos **regímenes especiales temporales**: el del **hexafluoruro de azufre** para sistemas eléctricos, exento hasta el **31 de diciembre de 2023** (apartado Diecinueve), y el de los gases para **inaladores dosificadores** de ingredientes farmacéuticos, exento hasta el **31 de diciembre de 2026** (apartado Veinte).

EJEMPLO

⑧ **No sujeción por PCA bajo frente a exención por destino.** Una empresa realiza dos operaciones en el mismo trimestre.

Operación	Gas / destino	Regla	Resultado
Importa 400 kg de un refrigerante con PCA 120	Uso ordinario	Apartado Siete a): $PCA \leq 150$	No sujeta: la obligación no nace
Adquiere en la UE 300 kg de un gas con PCA 3.000 para destruirlo	Comercializado para su destrucción	Apartado Ocho b): exención	Sujeta pero exenta: cuota 0 €

En el primer caso no hay siquiera hecho imponible, porque el gas de bajo potencial de calentamiento está fuera del ámbito del tributo. En el segundo el hecho imponible sí se realiza —hay adquisición intracomunitaria de un gas gravado—, pero la ley exime del pago por su destino a destrucción, quedando

la empresa obligada a acreditar ese destino efectivo y a etiquetar los recipientes conforme al artículo 12 del Reglamento (UE) 517/2014.

3. Devengo y contribuyentes (apartados Nueve y Diez)

El apartado Nueve fija el **devengo** de forma distinta según la vía por la que se realice el hecho imponible:

- **Fabricación:** en la primera entrega o puesta a disposición del adquirente (o cuando el fabricante los utiliza), con la regla del pago anticipado si lo hubiera.
- **Importación:** cuando se devengan los derechos de importación según la legislación aduanera.
- **Adquisición intracomunitaria:** el **día 15 del mes siguiente** al inicio de la expedición o transporte, salvo que antes se expida la factura, en cuyo caso se adelanta a la fecha de esta.
- **Tenencia irregular:** cuando se constata.

Especial relevancia tiene el número 4, que introduce la figura del almacenista.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Nueve, número 4 (Régimen del almacenista)

4. *No obstante* lo establecido en los apartados anteriores, *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.
[...]

El **almacenista de gases fluorados** —definido en el apartado Cinco b) como quien está autorizado por la oficina gestora a adquirir los gases con este régimen— funciona como un eslabón que difiere el devengo: mientras el gas circula entre operadores autorizados el impuesto no se exige, y solo se devenga cuando el almacenista lo entrega a quien

no es almacenista o lo utiliza. Es el equivalente funcional del **régimen suspensivo** de los impuestos especiales —el mecanismo por el que, mientras el producto circula o se almacena entre operadores autorizados, el impuesto queda «en suspenso» y no se exige hasta su salida al consumo—.

El apartado Diez identifica a los contribuyentes.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Diez (Contribuyentes y demás obligados tributarios)

1. En los supuestos comprendidos en el número 1 del apartado seis, son **contribuyentes** del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003 [...] que realicen la **fabricación, importación o adquisición intracomunitaria** de los gases objeto del impuesto. [...]
2. *No obstante* lo anterior, en los supuestos del número 4 del apartado nueve, son contribuyentes del impuesto los **almacenistas** de gases fluorados.
3. En los casos de **tenencia irregular** de los gases objeto del impuesto será contribuyente **quien posea, comercialice, transporte o utilice** dichos gases.

El contribuyente cambia según la vía del hecho imponible:

- **Fabricación, importación o adquisición intracomunitaria:** quien realiza esa operación.
- **Régimen del almacenista (apartado Nueve.4):** el **almacenista** de gases fluorados.
- **Tenencia irregular:** quien posee, comercializa, transporta o utiliza los gases sin justificar su origen.

El número 4 añade una regla de traslado de la obligación en los casos de exención por destino: hasta que el contribuyente justifique la recepción por el adquirente facultado (mediante la declaración previa del apartado Ocho), es él quien responde del pago. A partir de esa recepción, la obligación recae sobre el adquirente.

4. Base imponible, tipo impositivo y cuota íntegra (apartados Once a Trece)

La base imponible es una magnitud física muy sencilla.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Once (Base imponible)

1. La base imponible estará constituida por el **peso** de los gases objeto del impuesto, expresada en **kilogramos**.
2. *No obstante* lo anterior, en el caso de productos, equipos o aparatos que contengan gases [...] 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 [...] a) Refrigeradores y congeladores domésticos: **0,250 kilogramos** por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW [...] f) Aire acondicionado para vehículos de turismo: **0,600 kilogramos** por vehículo [...].

La base es el **peso en kilogramos** del gas. Cuando el gas viene incorporado en un aparato y no se conoce la cantidad exacta, el número 2 fija una larga tabla de **cantidades presuntas** (0,250 kg por kW en frigoríficos domésticos, 0,600 kg por turismo, 5 kg por autobús, etc.), que operan salvo prueba en contrario. Sobre esos kilogramos se aplica el tipo del apartado Doce, que es donde vive la novedad del modelo.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Doce (Tipo impositivo)

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**.

En el caso de productos, equipos o aparatos que contengan gases objeto del impuesto y se *desconozca* su potencial de calentamiento atmosférico, se presumirá, *salvo prueba en contrario*, que el tipo impositivo a aplicar es de **100 euros por kilogramo**.

El tipo ya no es una cantidad fija por gas, sino el resultado de una **fórmula**: $\text{tipo (€/kg)} = 0,015 \times \text{PCA}$, con un **límite máximo de 100 €/kg**. El coeficiente 0,015 encierra la lógica ambiental del impuesto: como el PCA expresa los kilogramos de CO₂ equivalente por cada kilogramo de gas, multiplicar por 0,015 €/kg equivale a gravar el daño climático a razón de **15 euros por tonelada de CO₂ equivalente** ($0,015 \text{ €/kg} \times 1.000 \text{ kg/t} = 15 \text{ €/t}$). Cuanto más calienta el gas —mayor PCA—, más alto es su tipo, hasta el tope de 100 €/kg, que se alcanza cuando el PCA supera 6.666,67 (porque $0,015 \times 6.666,67 = 100$). Si el gas viene en un aparato del que se desconoce el PCA, se presume el tipo máximo de 100 €/kg. La **cuota íntegra** es, sin más, la aplicación del tipo a la base (apartado Trece).

EJEMPLO

⑨ **Cálculo de cuota: de los kilogramos a la cuota pasando por el CO₂ equivalente.** Un contribuyente fabrica y entrega **50 kg** de un gas fluorado cuyo PCA, según el anexo I del Reglamento (UE) 517/2014, es **2.000**.

- **Base imponible** (apartado Once): 50 kg.
- **Toneladas de CO₂ equivalente**: $50 \text{ kg} \times 2.000 = 100.000 \text{ kg CO}_2 \text{ eq} = 100 \text{ toneladas de CO}_2 \text{ equivalente}$.
- **Tipo impositivo** (apartado Doce): $0,015 \times 2.000 = 30 \text{ €/kg}$ (por debajo del tope de 100 €/kg).
- **Cuota íntegra** (apartado Trece): $50 \text{ kg} \times 30 \text{ €/kg} = 1.500 \text{ €}$.

Comprobación por la vía ambiental: $100 \text{ t CO}_2 \text{ eq} \times 15 \text{ €/t} = 1.500 \text{ €}$. Los dos caminos coinciden, porque el coeficiente 0,015 €/kg por unidad de PCA equivale a 15 € por tonelada de CO₂ equivalente. Ahí se ve el sentido del impuesto: paga en proporción al calentamiento que provoca el gas, no a su volumen.

EJEMPLO

⑩ **Aplicación del tope de 100 €/kg.** Comparamos dos gases sobre una misma base de 10 kg.

Gas	PCA	Tipo teórico (0,015 × PCA)	Tipo aplicable	Cuota (10 kg)
Gas A	4.000	$0,015 \times 4.000 = 60 \text{ €/kg}$	60 €/kg	$10 \times 60 = \mathbf{600 \text{ €}}$
Gas B	8.000	$0,015 \times 8.000 = 120 \text{ €/kg}$	100 €/kg (tope)	$10 \times 100 = \mathbf{1.000 \text{ €}}$

El gas A tributa por la fórmula, porque su tipo teórico (60 €/kg) no llega al límite. El gas B tiene un PCA tan alto que la fórmula arrojaría 120 €/kg, pero el apartado Doce **corta en 100 €/kg**: por encima de un PCA de 6.666,67 el tipo se congela en el tope y la cuota crece solo con los kilogramos. Es el mismo límite de 100 €/kg que ya existía antes de la reforma de 2022, la única pieza del régimen anterior que sobrevive.

5. Deducciones, devoluciones y normas de gestión (apartados Catorce a Dieciséis)

El impuesto grava el gas que se utiliza en el territorio, así que, cuando el gas ya gravado sale de él, la Ley articula dos mecanismos para no penalizar esa salida:

- **Deducciones (apartado Catorce):** en la autoliquidación de cada periodo, el contribuyente resta de las cuotas devengadas el impuesto pagado por los gases que él (o un tercero por su cuenta) haya **enviado fuera del territorio**, previa prueba de la salida y del pago. Si la deducción supera las cuotas del periodo, el exceso se **compensa** en autoliquidaciones posteriores durante **cuatro años**.
- **Devoluciones (apartado Quince):** para importadores y adquirentes que **no sean contribuyentes** y acrediten el envío de los gases fuera del territorio (o el destino que habría dado lugar a la exención de buques y aeronaves de la letra f). Además, cabe pedir la **devolución del saldo** a favor cuando, en el último periodo del año natural, las deducciones superan las cuotas devengadas.

La lógica es la misma que la de una exportación en el IVA: el tributo recae sobre el uso interno, no sobre lo que abandona el territorio.

Las normas de gestión están en el apartado Dieciséis.

Artículo 5 de la Ley 16/2013 · Apartado Dieciséis (Normas generales de gestión)

1. Los contribuyentes estarán obligados a **autoliquidar e ingresar** el impuesto. El **periodo de liquidación** coincidirá con el **trimestre natural**.

No obstante, en las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la **deuda aduanera** según lo dispuesto en la normativa aduanera.
[...]

3. En los términos que se determinen reglamentariamente, los contribuyentes que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases [...], así como los almacenistas de los mismos, estarán obligados a **inscribirse en el Registro territorial** del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. [...]

La inscripción a la que se refiere este número deberá efectuarse **con anterioridad al inicio de la actividad** [...].

4. [...] los contribuyentes que realicen la fabricación [...], los almacenistas y, en su caso, determinados importadores o adquirentes intracomunitarios [...], deberán llevar una **contabilidad por medios electrónicos** de los mismos [...].

La gestión descansa en tres pilares:

- **Autoliquidación trimestral:** el contribuyente calcula e ingresa el impuesto por trimestres naturales, salvo en la importación, que se liquida como la deuda aduanera.
- **Registro territorial:** fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios y almacenistas deben inscribirse **antes de iniciar la actividad**.

- **Contabilidad electrónica** de los gases y, en su caso, de las materias primas.

A ello se añade la obligación de los no establecidos de **nombrar representante** ante la Administración (apartado Dieciséis.5). El incumplimiento de estas obligaciones se sanciona en el apartado Diecisiete —por ejemplo, la falta de inscripción en el Registro con multa fija de **1.500 euros**—. La referencia al «código de actividad» propia de los impuestos especiales se corresponde aquí con la **inscripción registral y el código de identificación** que la oficina gestora asigna en el Registro territorial, sin el cual no puede operarse con el régimen de almacenista.

EJEMPLO

⑪ **Gestión: alta en el Registro y primera autoliquidación.** Una empresa proyecta iniciar el 1 de octubre la actividad de importación de gases fluorados con PCA superior a 150.

- **Antes** del 1 de octubre debe **inscribirse en el Registro territorial** del impuesto (apartado Dieciséis.3): la inscripción es previa al inicio de la actividad, no posterior.
- Desde el alta queda obligada a llevar **contabilidad electrónica** de los gases (apartado Dieciséis.4).
- Realizadas las importaciones del cuarto trimestre, el impuesto correspondiente a la **importación** se liquida con la **deuda aduanera** en cada despacho; por las eventuales adquisiciones intracomunitarias o entregas presentará la **autoliquidación del trimestre natural** (octubre-diciembre).
- Si no se hubiera inscrito antes de empezar, incurriría en la infracción grave del apartado Diecisiete, con **multa fija de 1.500 €**.

RECUERDA

Impuesto **indirecto y ambiental** del artículo 5 de la Ley 16/2013, reescrito con efectos **1 de septiembre de 2022** y estructurado en apartados **Uno a Veintiuno**. Se aplica en **todo** el territorio español (incluidas Canarias, Ceuta y Melilla; salvedad foral de País Vasco y Navarra). **Objeto**: HFC, PFC y SF6 del anexo I del Reglamento (UE) 517/2014, y sus mezclas. **Hecho imponible**: fabricar, importar, adquirir intracomunitariamente o tener irregularmente los gases (en envases o en aparatos). **No sujeción** estrella: gases con **PCA $\leq$ 150**. **Base**: peso en kilogramos. **Tipo**: $0,015 \times \text{PCA}$ €/kg, con **tope de 100 €/kg** (equivale a 15 € por tonelada de CO₂ equivalente). **Cuota** = base $\times$ tipo. **Gestión**: inscripción **previa** en el Registro territorial, contabilidad electrónica y **autoliquidación trimestral** (en importación, con la deuda aduanera). **Atención**: la vieja tarifa en €/kg por cada gas quedó **derogada** en 2022; ahora todo pasa por el **PCA**.

TEMA 32

Epígrafe 5 — El Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados

1. Naturaleza, ámbito objetivo y territorial (arts. 9 a 12)

El Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados es la figura que cierra el bloque de tributos medioambientales. A diferencia de los impuestos especiales de fabricación —indirectos, que gravan el consumo—, este es un tributo que recae sobre quien **extrae** los hidrocarburos del subsuelo, y grava el valor de un recurso que es de titularidad pública. Su naturaleza la fija el artículo 9.

Artículo 9 de la Ley 8/2015 · Naturaleza

El Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados es un tributo de carácter **directo** y naturaleza **real** que grava el **valor de los productos de dominio público** gas, petróleo y condensados extraídos en el ámbito de aplicación del impuesto, *una vez realizado* el **primer tratamiento de depuración y separación** de los mismos.

Como el IVPEE y los impuestos nucleares, es un tributo **directo** y **real**: directo porque grava una manifestación inmediata de capacidad económica —el valor del producto extraído por su titular— sin trasladarse jurídicamente a un tercero, y real porque se define por referencia a un objeto —los hidrocarburos extraídos— sin atender a las circunstancias personales del contribuyente. El precepto añade un matiz temporal decisivo: no se grava el bruto en cabeza de pozo, sino el producto **una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación**, esto es, tras retirar el agua y demás sustancias ajenas.

El ámbito objetivo remite en bloque a la normativa sectorial.

Artículo 10 de la Ley 8/2015 · Ámbito objetivo

Constituye el ámbito objetivo de este Impuesto los **hidrocarburos líquidos y gaseosos** regulados en la **Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos**.

El impuesto no define por sí mismo los productos gravados: se apoya en la Ley 34/1998, de manera que lo que sea gas, petróleo o condensado a efectos sectoriales lo es también a efectos fiscales. El ámbito territorial es igualmente singular.

Artículo 11 de la Ley 8/2015 · Ámbito territorial

1. El Impuesto se aplicará en **todo el territorio español**. A estos efectos, se entiende incluido en el territorio español el **subsuelo del mar territorial, zona económica exclusiva, plataforma continental** y de los demás fondos marinos que estén *bajo la soberanía nacional*.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá *sin perjuicio* de los regímenes tributarios **forales** de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios del **País Vasco** y en la Comunidad Foral de **Navarra**.

La extensión al subsuelo marino no es un detalle: gran parte de la extracción de hidrocarburos en España se produce mar adentro, y por eso la Ley se molesta en incluir expresamente el mar territorial, la zona económica exclusiva y la plataforma continental. La cláusula foral (ap. 2) es la salvedad habitual respecto de País Vasco y Navarra. El artículo 12 completa el cuadro remitiendo a los tratados y convenios internacionales incorporados al ordenamiento conforme al artículo 96 de la Constitución.

MATIZ

El impuesto distingue con nitidez entre **explotación en tierra** y **explotación marina**, distinción que después reaparece en la escala de gravamen (art. 17) con tipos más bajos para la extracción marina. Al incluir el subsuelo del mar territorial, la zona económica exclusiva y la plataforma continental dentro del «territorio español», la Ley evita que la extracción *offshore* quede fuera de gravamen por hallarse fuera de las aguas interiores.

2. Hecho imponible y contribuyentes (arts. 13 y 14)

El hecho imponible es la extracción misma, acotada a un marco concesional preciso.

Artículo 13 de la Ley 8/2015 · Hecho imponible

1. Constituye el hecho imponible la **extracción** en el territorio español de **gas, petróleo y condensados**, en las **concesiones de explotación** de yacimientos de hidrocarburos a las que hace referencia el **título II de la Ley 34/1998**, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos.
2. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en este capítulo, salvo los definidos en él, se estará a lo dispuesto en la **normativa del sector de hidrocarburos** de carácter estatal.

Lo gravado es la extracción realizada al amparo de una **concesión de explotación** (título II de la Ley 34/1998), no cualquier actividad exploratoria. El apartado 2 fija una regla interpretativa de cierre: los términos técnicos no definidos en la Ley se entienden según la normativa sectorial de hidrocarburos. Los contribuyentes se identifican por referencia a ese hecho imponible.

Artículo 14 de la Ley 8/2015 · Contribuyentes

Son contribuyentes del impuesto las **personas jurídicas y entidades** que realicen las actividades señaladas en el artículo anterior.

Solo pueden serlo **personas jurídicas y entidades** —no personas físicas—, lo que es coherente con que la titularidad de una concesión de explotación de hidrocarburos recaea, en la práctica, sobre sociedades y operadores. Es contribuyente quien extrae, es decir, el titular de la concesión que realiza la actividad del artículo 13.

3. Base imponible: el valor de la extracción (art. 15)

La base imponible traduce la extracción a una cifra en euros: el valor de lo extraído.

Artículo 15 de la Ley 8/2015 · Base imponible

1. La base imponible del impuesto estará constituida por el **valor de la extracción** del gas, petróleo y condensados.

Se entenderá por valor de la extracción la **suma del valor de los productos** incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que hayan sido extraídos durante el período impositivo *una vez realizado* el primer tratamiento de depuración y separación.

[...] A estos efectos, el valor de la extracción se calculará aplicando al **precio de referencia** aprobado mediante orden del Ministro de Industria, Energía y Turismo, el **volumen total de producto extraído**. Dicho volumen se expresará:

- a) **Petróleo y condensados**: en *barriles* de petróleo [...].
- b) **Gas natural**: en *metros cúbicos*, medidos a cero grados centígrados de temperatura y un bar de presión.

[...] El **precio de referencia** de cada producto será el resultado de calcular la **media aritmética de los precios de los doce meses** en cada periodo impositivo. [...]

2. La base imponible [...] se determinará **para cada concesión de explotación** en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 13.

La mecánica es sencilla en su esqueleto: **valor = precio de referencia × volumen extraído**. El volumen se mide en los dispositivos de medición (art. 8), tomando el volumen en cabeza de pozo minorado en el agua, el CO₂ y las demás sustancias ajenas retiradas en la depuración. El petróleo y los condensados se expresan en **barriles**, el gas natural, en **metros cúbicos** medidos a 0 °C y 1 bar. El precio de referencia no lo fija el mercado día a día, sino una **orden ministerial** que toma la **media aritmética de los precios de los doce meses** del período. Y la base se calcula **concesión por concesión** (ap. 2), lo que importa porque la escala del artículo 17 depende del volumen extraído en cada una.

4. Período impositivo, devengo, escala y cuota (arts. 16 a 18)

Artículo 16 de la Ley 8/2015 · Período impositivo y devengo

1. El **período impositivo** coincidirá con el **año natural**, *salvo* en el supuesto de **cese** del ejercicio de la actividad de la concesión de explotación, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido dicho cese.
2. El impuesto se **devengará el último día del período impositivo**.

El período es el año natural y el devengo se produce el último día, salvo cese anticipado. Sobre la base así fijada se aplica la escala del artículo 17, que es doble: una para el petróleo y los condensados y otra para el gas.

Artículo 17 de la Ley 8/2015 · Escala de gravamen

1. Cuando la producción sea **petróleo y condensados**, el impuesto se exigirá de acuerdo con la siguiente escala de gravamen:

Barriles extraídos en el período	Explotación en tierra	Explotación marina
Hasta 365.000	2 %	1 %
Desde 365.001 hasta 3.650.000	6 %	5 %
Más de 3.650.000	8 %	7 %

2. En el caso del **gas**, el impuesto se exigirá de acuerdo con la siguiente escala de gravamen:

Volumen extraído en el período	Marina (convencional)	Tierra (convencional)	Tierra (no convencional)
Hasta 32.850.000 m ³	1 %	3 %	1 %
De 32.850.000 hasta 164.250.000 m ³	3 %	4 %	3 %
Más de 164.250.000 m ³	4 %	5 %	4 %

[...] se entenderá como extracción **no convencional** aquélla que requiere la previa aplicación de técnicas de **fracturación hidráulica de alto volumen**, consistentes en la inyección en un pozo de 1.000 m³ o más de agua por fase de fracturación, o de 10.000 m³ o más de agua durante todo el proceso [...] y como **convencional**, aquélla que se realiza mediante el uso de las restantes técnicas.

Artículo 18 de la Ley 8/2015 · Cuota íntegra

La **cuota íntegra** es la cantidad resultante de **aplicar a la base imponible** la escala de gravamen establecida en el artículo anterior.

Un punto que suele confundirse: la base imponible es un **valor** (en euros), pero el tramo de la escala se elige por el **volumen extraído** (barriles o metros cúbicos). Es decir, se mira cuántos barriles o metros cúbicos ha dado la concesión para saber en qué fila caemos, y el tipo porcentual de esa fila se aplica al valor de la extracción. La escala rebaja el tipo en la extracción **marina** frente a la de **tierra**, y en el gas grava más suavemente la extracción **no convencional** (fracturación hidráulica) que la convencional en tierra.

EJEMPLO

⑫ **Cuota de una concesión de petróleo en tierra.** Una sociedad titular de una concesión extrae en el año **300.000 barriles** de petróleo en una explotación **en tierra**. El precio de referencia aprobado por orden ministerial (media de los doce meses) es de **60 € por barril**.

- Base imponible (art. 15): $300.000 \text{ barriles} \times 60 \text{ €/barril} = \mathbf{18.000.000 \text{ €}}$.
- Tramo (art. 17.1): $300.000 \leq 365.000 \rightarrow$ explotación en tierra $\rightarrow \mathbf{2 \text{ \%}}$.
- Cuota íntegra (art. 18): $18.000.000 \times 0,02 = \mathbf{360.000 \text{ €}}$.

Si esa misma extracción fuera **marina**, el tipo del primer tramo sería del 1 % y la cuota bajaría a **180.000 €**. La distinción tierra/marina duplica la carga en el primer tramo.

EJEMPLO

⑬ **Gas: convencional frente a no convencional.** Una concesión **en tierra** extrae **20.000.000 m³** de gas natural en el año, con un precio de referencia de **0,25 € por m³**.

- Base imponible: $20.000.000 \text{ m}^3 \times 0,25 \text{ €/m}^3 = \mathbf{5.000.000 \text{ €}}$.
- Tramo (art. 17.2): $20.000.000 \leq 32.850.000 \text{ m}^3$.

- Si es **convencional** (tierra): tipo del 3 % → cuota = $5.000.000 \times 0,03 = 150.000 \text{ €}$.
- Si es **no convencional** (fracturación hidráulica de alto volumen): tipo del 1 % → cuota = $5.000.000 \times 0,01 = 50.000 \text{ €}$.

Con idéntica base, calificar la extracción como no convencional divide la cuota por tres en este tramo. La calificación depende del volumen de agua inyectado (1.000 m³ o más por fase, o 10.000 m³ o más en todo el proceso).

5. Liquidación, pago fraccionado y régimen sancionador (arts. 19 y 20)

Artículo 19 de la Ley 8/2015 · Liquidación y pago

1. Los contribuyentes estarán obligados a **autoliquidar** el impuesto e ingresar la cuota en los **primeros 20 días naturales del mes de abril** del año *posterior* al del devengo del impuesto [...].
2. Dentro de los **20 primeros días naturales del mes de octubre** del año *del* devengo del impuesto, los contribuyentes deberán efectuar un **pago fraccionado a cuenta** de la liquidación correspondiente al período impositivo en curso [...].

La **base** para calcular el pago fraccionado se determinará en función del **valor de la extracción durante los seis primeros meses** de cada año natural [...]. La **cuantía** del pago fraccionado será el resultado de aplicar a la base [...] la correspondiente **escala de gravamen** recogida en el artículo 17.

El sistema es de **autoliquidación** con un **pago fraccionado a cuenta**. Hay que tener presentes dos ventanas temporales distintas, ambas de 20 días naturales pero en años distintos: el pago fraccionado se hace en **octubre del propio año** del devengo, sobre el valor de la extracción del primer semestre; y la autoliquidación definitiva se presenta en

abril del año siguiente, sobre el valor de todo el período. El precio de referencia del pago fraccionado toma la media de los seis primeros meses.

EJEMPLO

⑭ **Las dos citas con Hacienda de una concesión (procedimiento).** Extracción del período impositivo 2025 (año natural), devengada el 31 de diciembre de 2025.

- **Octubre de 2025** (días 1 a 20 naturales): **pago fraccionado** a cuenta, calculado sobre el valor de la extracción de **enero a junio de 2025**, aplicando la escala del art. 17 con el precio de referencia semestral.
- **Abril de 2026** (días 1 a 20 naturales): **autoliquidación** anual definitiva, sobre el valor de la extracción de todo 2025, deduciendo lo ya ingresado como pago fraccionado.

Órgano y modelos: los que establezca el Ministro de Hacienda; el precio de referencia lo aprueba por orden el Ministro de Industria, Energía y Turismo.

Artículo 20 de la Ley 8/2015 · Infracciones y sanciones

Las **infracciones tributarias** relativas al presente impuesto serán calificadas y sancionadas de conformidad con lo previsto en la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**.

El régimen sancionador no es propio: se remite en bloque a la Ley General Tributaria.

MATIZ

El capítulo regulador de este impuesto (arts. 9 a 20 de la Ley 8/2015) **no contempla exenciones específicas** ni un régimen sancionador propio: la cuota resulta directamente de aplicar la escala al valor de la extracción, y las infracciones se rigen por la LGT. Es un tributo de estructura muy simple —valor $\times$ tipo—, cuya única complejidad práctica reside en la fijación del **precio de referencia** por orden ministerial y en la correcta **calificación** de la extracción (tierra/marina, convencional/no convencional), de la que depende el tramo.

RECUERDA

Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados (Ley 8/2015, arts. 9-20). **Naturaleza:** directo y real; grava el valor de productos de dominio público extraídos, tras el primer tratamiento de depuración y separación (art. 9). **Hecho imponible:** extracción en concesiones de explotación del título II de la Ley 34/1998 (art. 13). **Contribuyentes:** personas jurídicas y entidades que extraen (art. 14). **Base:** valor de la extracción = precio de referencia (media de 12 meses, orden ministerial) $\times$ volumen (barriles el petróleo; m³ a 0 °C y 1 bar el gas), por concesión (art. 15). **Cuota:** escala del art. 17 aplicada a la base —el tramo lo marca el volumen, el tipo se aplica al valor—; petróleo 2/6/8 % en tierra y 1/5/7 % marina; gas hasta 5 %, con tipo menor para la extracción no convencional (art. 18). **Período:** año natural; devengo el último día (art. 16). **Gestión:** autoliquidación en los 20 primeros días de abril del año siguiente y pago fraccionado a cuenta en los 20 primeros días de octubre del año del devengo (art. 19). Sanciones: LGT (art. 20). El ámbito territorial incluye el subsuelo del mar territorial, la ZEE y la plataforma continental, sin perjuicio de los regímenes forales (art. 11).

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP

El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android

**EN LA WEB**app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android