

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083794

DGT: 27-09-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2067/2022

SUMARIO:

Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. *Asociación de empresas de frío y sus tecnologías.* La nueva normativa ha modificado la estructura del impuesto y con la configuración actual los hechos imponible sujetos a gravamen son la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero, esto ha conllevado la eliminación de la figura del revendedor de gases fluorados y la incorporación de la del almacenista de gases fluorados. El diferimiento entre la realización del hecho imponible y el devengo del impuesto solo puede darse ahora en el hecho imponible fabricación y en los supuestos en que intervenga la figura del almacenista de gases fluorados. En consecuencia, si se acredita, por cualquier medio de prueba admisible en derecho, que las diferencias en menos de existencias de gases objetos del impuesto son debidas a las imprecisiones de los instrumentos de medición, estas pérdidas seguirán estando no sujetas al impuesto. No se distingue, por tanto, entre gases regenerados, reciclados o gases vírgenes. Todos forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Por tanto, la importación o adquisición intracomunitaria de gases fluorados, con independencia de que tengan la condición de reciclados o regenerados supondrá la realización del hecho imponible del impuesto. La obtención de gas regenerado o reciclado en el territorio de aplicación del impuesto, no estará sujeta ya que dichas operaciones no tienen la consideración de fabricación y, por tanto, no se produce dicho hecho imponible. Previamente, ya habrá tributado el gas virgen fabricado en territorio español o el gas introducido en el territorio español mediante la importación o adquisición intracomunitaria. Debe tenerse en cuenta que estará sujeto al impuesto la importación del gas fluorado. Por tanto, el gas residuo importado para valorizar debe tributar. No tendrá la consideración de fabricación «la realización de operaciones de reciclado y regeneración de gases fluorados de efecto invernadero», y por tanto el hecho imponible fabricación no se producirá en este caso.

PRECEPTOS:

Ley 16/2013 (Medidas en materia de fiscalidad medioambiental), art. 5.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una asociación que representa, promueve y defiende los intereses de las empresas de frío y sus tecnologías.

Cuestión planteada:

En relación con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero se plantean una serie de cuestiones relacionadas con la sujeción al Impuesto de las pérdidas de gases derivadas de las imprecisiones de los instrumentos de medición y con los gases regenerados o reciclados.

Contestación:

Con efectos desde el 1 de septiembre de 2022 la normativa reguladora del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero ha sido modificada por la Disposición final primera de la Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública, por la cual se da nueva redacción al artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Sentado lo anterior, se procede a dar respuesta a las preguntas de la consultante:

I. ¿Sigue vigente la no sujeción relativa a las pérdidas de gases derivadas de las imprecisiones de los instrumentos de medición?

En la redacción anterior de la Ley 16/2013 el supuesto de no sujeción que se menciona era necesario por la existencia de la figura del revendedor, en tanto que se producía un diferimiento entre la realización del hecho imponible y el devengo del impuesto en el cual se podían producir estas pérdidas.

Sin embargo, la nueva normativa ha modificado la estructura del impuesto y con la configuración actual los hechos imposables sujetos a gravamen son la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero, esto ha conllevado la eliminación de la figura del revendedor de gases fluorados y la incorporación de la del almacenista de gases fluorados.

Por tanto, el citado diferimiento entre la realización del hecho imponible y el devengo del impuesto solo puede darse ahora en el hecho imponible fabricación y en los supuestos en que intervenga la figura del almacenista de gases fluorados.

En este sentido, en los números 1 y 4 del apartado Nueve de la Ley se establece la siguiente presunción iuris tantum:

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

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

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

(...)

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.

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

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

En consecuencia, si se acredita, por cualquier medio de prueba admisible en derecho, que las diferencias en menos de existencias de gases objetos del impuesto son debidas a las imprecisiones de los instrumentos de medición, estas pérdidas seguirán estando no sujetas al impuesto.

II. ¿La importación o adquisición intracomunitaria de gas regenerado o reciclado está sujeta al impuesto y si es así el tipo impositivo es el mismo que para el gas virgen?

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el apartado Dos del artículo 5 de la Ley: “(...) Los hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF6) que figuran en el anexo 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.”

No se distingue, por tanto, entre gases regenerados, reciclados o gases vírgenes. Todos forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

De acuerdo con lo previsto en el apartado seis del artículo 5 de la Ley constituye el hecho imponible del impuesto:

“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.”

Por tanto, la importación o adquisición intracomunitaria de gases fluorados, con independencia de que tengan la condición de reciclados o regenerados supondrá la realización del hecho imponible del impuesto.

En lo relativo al tipo impositivo, en el apartado doce del artículo 5 se señala:

“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.”

III. ¿El gas regenerado o reciclado dentro de territorio español está sujeto a impuesto?

Como se ha indicado en la pregunta anterior, no se distingue, a efectos del impuesto, entre gases regenerados, reciclados o gases vírgenes. Todos forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

No obstante, de acuerdo con la definición contenida en la letra e) del apartado Cinco del artículo 5 de la Ley:

“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”.

Por tanto, la obtención de gas regenerado o reciclado en el territorio de aplicación del impuesto, no estará sujeta ya que dichas operaciones no tienen la consideración de fabricación y, por tanto, no se produce dicho hecho imponible.

Previamente, ya habrá tributado el gas virgen fabricado en territorio español o el gas introducido en el territorio español mediante la importación o adquisición intracomunitaria.

IV. Si una empresa importadora, importa gas residuo para valorizar y posteriormente regenerar este residuo ¿esta importación está sujeta al impuesto o bien estará sujeto a impuesto el gas regenerado que posteriormente se comercializará en el territorio español? O bien ¿No estará sujeto ya que el tratamiento de regeneración se realiza en España?

Debe tenerse en cuenta de nuevo el apartado seis del artículo 5 de la Ley, en el que se regula el hecho imponible, de acuerdo con el cual, estará sujeto al impuesto la importación del gas fluorado. Por tanto, el gas residuo importado para valorizar debe tributar.

No tendrá la consideración de fabricación “la realización de operaciones de reciclado y regeneración de gases fluorados de efecto invernadero”, tal y como se describe en la letra e) del apartado cinco del artículo 5 de la Ley. En consecuencia, el hecho imponible fabricación no se producirá en este caso.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.