

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083795

DGT: 30-09-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2084/2022

SUMARIO:

Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Exenciones. Empresa instaladora de frío industrial que, con anterioridad al 1 de septiembre de 2022, ostentaba la condición de revendedor. Una empresa instaladora de frío industrial que, con anterioridad al 1 de septiembre de 2022, ostentaba la condición de revendedor. Por tanto, suministraba como revendedor el gas al cliente y tenía contratado con una empresa autorizada la destrucción del gas que retiraba, de forma que esta última certificaba la retirada del gas y la cantidad a destruir, aplicándose al cliente el impuesto por la diferencia entre el gas suministrado y el retirado. Una vez entrada en vigor la modificación de la Ley 16/2013 (Medidas en materia de fiscalidad medioambiental), con efectos 1 de septiembre de 2022, si la empresa realiza la operación de suministro y retirada de gas para la destrucción en septiembre, si quien le vende el gas a la consultante tuviera la condición de fabricante o almacenista de gases fluorados que los ha adquirido sin que se haya producido previamente el devengo del impuesto, y la consultante no estuviera autorizada como almacenista, el devengo se producirá en el momento que tenga lugar la entrega o puesta a disposición del gas a esta última y la consultante no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto. La empresa tampoco tendrá la consideración de contribuyente del impuesto si quien le suministra el gas realizó su adquisición intracomunitaria o importación. No obstante si estuviera autorizada como almacenista de gases fluorados, y quien se lo vende ostenta la condición de fabricante o almacenista de gases fluorados que los ha adquirido sin que se haya producido previamente el devengo del impuesto, el devengo del impuesto se producirá cuando la consultante realice la entrega de los gases fluorados a su cliente, 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. En este caso, tendrá la condición de contribuyente, y queda obligada a autoliquidar e ingresar el impuesto. Si realizara la operación de suministro y retirada de gas para la destrucción en agosto, se beneficiaría de la exención prevista en el art. 5.Siete.1.a) de la Ley 16/2013. El escenario es similar al que se produciría con la entrega en septiembre si tuviera la condición de almacenista de gases fluorados, por lo que a la operación descrita no se le podrá aplicar el supuesto de exención la exención prevista en el art. 5.Siete.1.f) de la Ley 16/2013, en su redacción anterior al 1 de septiembre de 2022 o, en su caso, la entrega a gestores de residuos para su destrucción a partir del 1 de septiembre no dará lugar a la posibilidad de deducir las cuotas del impuesto pagado respecto de los mismos.

PRECEPTOS:

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

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una empresa instaladora de frío industrial que, con anterioridad al 1 de septiembre de 2022, ostentaba la condición de revendedor. Por tanto, suministraba como revendedor el gas al cliente y tenía contratado con una empresa autorizada la destrucción del gas que retiraba, de forma que esta última certificaba la retirada del gas y la cantidad a destruir, aplicándose al cliente el impuesto por la diferencia entre el gas suministrado y el retirado.

Cuestión planteada:

Una vez entrada en vigor la modificación 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, con efectos 1 de septiembre de 2022, la consultante pregunta acerca de la aplicación del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI) en los siguientes dos supuestos:

Supuesto A: Realizar la operación de suministro y retirada de gas para la destrucción en septiembre.

Supuesto B: Realizar la operación de suministro y retirada de gas para la destrucción en agosto.

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 (en adelante, la Ley).

Así pues, según el apartado seis del artículo 5 de la Ley:

“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 apartado diez del artículo 5 de la Ley determina que serán contribuyentes del impuesto:

“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, de 17 de diciembre, que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto.

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

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.

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

Por su parte, el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley señala:

“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.”.

La letra b) del apartado cinco del artículo 5 de la Ley, define la figura de almacenista de gases fluorados en los siguientes términos:

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

En este sentido, el artículo 5 del Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero establece lo siguiente:

“1. A solicitud del interesado, la oficina gestora correspondiente a su domicilio fiscal podrá autorizar como almacenistas de gases fluorados a las personas físicas o jurídicas o a las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

2. El solicitante deberá figurar de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en el epígrafe correspondiente a la actividad que va a desarrollar, así como estar al corriente, junto con sus administradores, incluidos los de hecho, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y presentará ante la oficina gestora que corresponda una solicitud a la que acompañará:

- a) La documentación que, en su caso, acredite la representación.
- b) Memoria descriptiva de la actividad que prevé desarrollar.
- c) Identificación de la localización de los establecimientos en los que va a desarrollar las actividades y justificación documental del título de disposición de las mismas.
- d) La documentación acreditativa de las autorizaciones que, en su caso, corresponda otorgar a otros órganos administrativos.

3. La oficina gestora podrá requerir toda la documentación e información adicional que estime necesaria para resolver la solicitud. En el acuerdo de autorización podrán establecerse limitaciones y condiciones particulares de funcionamiento. La fecha de notificación del acuerdo de autorización será la que determine el momento a partir del cual comienza la eficacia de la misma.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá realizar comprobaciones en el establecimiento objeto de la solicitud, así como en el resto de locales u oficinas afectos a la actividad, sin necesidad de comunicación previa al titular del establecimiento. La oficina gestora denegará la solicitud si se constata la inexistencia o inadecuación de las instalaciones o la falta de medios materiales para el desarrollo de la actividad.

4. El mantenimiento de la autorización de almacenista de gases fluorados estará condicionado a que el volumen de ventas o entregas, realizadas aplicando el régimen previsto en el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, durante el año natural inmediato anterior, supere los 8.000 kilogramos de gases objeto del impuesto.

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

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

(...).

Sentado lo anterior, en el supuesto A, si quien le vende el gas a la consultante tuviera la condición de fabricante o almacenista de gases fluorados que los ha adquirido sin que se haya producido previamente el devengo del impuesto, y la consultante no estuviera autorizada como almacenista, el devengo se producirá en el momento que tenga lugar la entrega o puesta a disposición del gas a esta última y la consultante no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto. La consultante tampoco tendrá la consideración de contribuyente del impuesto si quien le suministra el gas realizó su adquisición intracomunitaria o importación.

No obstante, si la consultante estuviera autorizada como almacenista de gases fluorados, y quien se lo vende ostenta la condición de fabricante o almacenista de gases fluorados que los ha adquirido sin que se haya producido previamente el devengo del impuesto, el devengo del impuesto se producirá cuando la consultante realice la entrega de los gases fluorados a su cliente, de conformidad con lo indicado en el ya citado número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la ley, "(...) 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". En este caso, la consultante tendrá la condición de contribuyente, y queda obligada a autoliquidar e ingresar el impuesto.

En el supuesto B, en el que el suministro de gas se realizó en agosto de 2022, antes de la entrada en vigor de la modificación del IGFEI, el suministro a la consultante, de acuerdo con la actividad que describe, se beneficiaría de la exención prevista en la letra a) del número 1 del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, en su redacción anterior:

"1. Estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

- a) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto."

Y, por tanto, la consultante tendría la consideración de contribuyente de acuerdo con lo previsto en el apartado nueve del artículo 5 de la Ley en su redacción anterior al 1 de septiembre de 2022:

“1. Son contribuyentes del Impuesto los fabricantes, importadores, o adquirentes intracomunitarios de gases fluorados de efecto invernadero y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al Impuesto.”.

Produciéndose el devengo, en este caso, en el momento de la puesta de los productos objeto del impuesto a disposición del cliente, tal y como se señala en el apartado ocho del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, en su redacción anterior:

“1. El Impuesto se devengará en el momento de la puesta de los productos objeto del impuesto a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.”.

En consecuencia, el escenario es similar al que se produciría con la entrega en septiembre (supuesto A) si la consultante tuviera la condición de almacenista de gases fluorados.

Finalmente, en lo relativo al gas que se retira para su destrucción, debe tenerse en cuenta que en la redacción de la Ley a partir del 1 de septiembre no se contempla el supuesto previsto en el apartado catorce del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, en su redacción anterior:

“1. En las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos de liquidación, y en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, los contribuyentes podrán deducir las cuotas del Impuesto pagado respecto de los gases fluorados de efecto invernadero que acrediten haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública competente, a los efectos de su destrucción, reciclado o regeneración conforme a los controles y documentación requeridos por la legislación sectorial de residuos.”.

Ni tampoco la exención regulada en la letra f) número 1 del apartado siete del artículo 5 de la Ley:

“f) La primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero destinados a efectuar la recargas en equipos, aparatos o instalaciones de los que previamente se hayan extraído otros gases y se acredite haberlos entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración Pública competente para su destrucción, reciclado o regeneración. La cantidad de gas exenta no podrá ser superior a la que se haya extraído del equipo y entregado al gestor de residuos.”.

Por tanto, a la operación descrita por la consultante no se le podrá aplicar el supuesto de exención recogido en la letra f) del número 1 del apartado siete de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, en su redacción anterior al 1 de septiembre de 2022 o, en su caso, la entrega a gestores de residuos para su destrucción a partir del 1 de septiembre no dará lugar a la posibilidad de deducir las cuotas del impuesto pagado respecto de los mismos.

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.