

Fiscal

La Dirección General de Tributos aclara algunos aspectos relativos a la aplicación del impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero

Ante la nueva redacción del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, la Dirección General de Tributos ha emitido varias consultas vinculantes mediante las cuales resuelve algunas de las dudas planteadas por la aplicación del impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

IVÁN ESCRIBANO RUIZ

Abogado

Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero

y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Dirección General de Tributos, en sus consultas vinculantes V2067-22, de 27 de septiembre, y V2084-22 y V2085-22, ambas de 30 de septiembre, aclara algunos aspectos relativos a la aplicación del impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, teniendo en cuenta que la normativa reguladora del tributo ha sido modificada con efectos desde el 1 de septiembre del 2022. Dicho cambio normativo se produjo mediante 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 y pequeñas y medianas empresas (pymes) en la contratación pública. Por medio de

dicha disposición final se dio 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 ese contexto, el centro directivo aclara, mediante las referidas contestaciones a consultas, algunas cuestiones, de las cuales se pueden destacar las siguientes:

1. Hechos imponibles sujetos a gravamen y la figura del «almacenista de gases fluorados»

La nueva normativa ha modificado la estructura del impuesto de forma que,

actualmente, los hechos imponibles sujetos a gravamen son la fabricación, la importación, la adquisición intracomunitaria y la tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero. Se ha eliminado, por tanto, la figura del revendedor de gases fluorados y, por otro lado, se ha incorporado la del almacenista.

A esos efectos, de acuerdo con el artículo 5, apartado cinco, letra *b*, de la ley, se considerará almacenista de gases fluorados la persona física, jurídica o entidad a la que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria autorizada por la oficina gestora —requerirá, por tanto, la autorización previa de la oficina gestora y la inscripción en el Registro territorial del impuesto como almacenista (clave de actividad G4)— para adquirir los gases objeto del impuesto con aplicación del régimen de diferimiento previsto en el número 4 del apartado nueve del artículo 5.

Tal y como ha aclarado la Agencia Tributaria, en virtud del referido régimen de diferimiento, cuando tras la fabricación de los gases objeto del impuesto éstos sean entregados o puestos a disposición de un almacenista autorizado, o cuando el fabricante, importador o adquirente intracomunitario tenga la condición de almacenista, el devengo del impuesto se produce en el momento en el que el almacenista de gases fluorados realice la entrega o puesta a disposición de los gases adquiridos a quien no tenga tal condición o cuando los utilice. Ha de tenerse en cuenta que, para resultar aplicable este diferimiento del devengo del impuesto, el almacenista de gases fluorados deberá acreditar su condición ante el vendedor o ante la aduana de importación mediante la aportación de la correspondiente autorización de la oficina gestora.

2. Posibilidad de continuar aplicando el supuesto de no sujeción, previsto en la anterior regulación del impuesto, respecto a las pérdidas de gases derivadas de las imprecisiones de los instrumentos de medición

En la redacción anterior de la Ley 16/2013, se establecía la no sujeción al impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero relativa a las pérdidas de gases derivadas de las imprecisiones de los instrumentos de medición, supuesto que respondía a la existencia de la figura del revendedor y al hecho de que pudieran producirse tales pérdidas por el diferimiento que en esos casos se producía entre la realización del hecho imponible y el devengo del impuesto.

Actualmente, dada la configuración del hecho imponible, tal diferimiento sólo puede producirse en relación con la fabricación y en los supuestos en que intervenga la figura del almacenista de gases fluorados.

Pues bien, respecto de tales supuestos, resulta relevante la presunción *iuris tantum* establecida en los números 1 y 4 del apartado nueve de la ley, de donde se deduce que, si se acredita por cualquier medio de prueba admisible en derecho que las diferencias en menos de existencias de gases objeto del impuesto son debidas a las imprecisiones de los instrumentos de medición, estas pérdidas seguirán estando no sujetas al impuesto.

3. Sujeción al impuesto de la importación o adquisición intracomunitaria de gas regenerado o reciclado, así como de gas residuo para valorizar y posteriormente regenerar

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado dos del artículo 5 de la ley en relación con el ámbito objetivo del impuesto, la norma

no distingue entre «gases regenerados, reciclados o gases vírgenes», lo cual, unido a la definición del hecho imponible recogida en el citado artículo 5, en su apartado seis, conduce a concluir que «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». Asimismo, aclara la Dirección General de Tributos, el gas residuo importado para valorizar debe tributar.

4. No sujeción del gas regenerado o reciclado dentro de territorio español

No obstante lo señalado respecto de la importación, de acuerdo con la definición contenida en el artículo 5, apartado cinco, letra e, de la ley, «[n]o 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».

Tal y como señala el centro directivo, en estos casos, en los que el hecho imponible relativo a la fabricación no se producirá, ya habrá tributado el gas virgen fabricado en territorio español o el gas introducido en el territorio español mediante la importación o adquisición intracomunitaria.

5. Aspectos que tener en cuenta respecto del gas precargado comprado antes del 1 de septiembre del 2022

5.1. Obligación de comunicación

El apartado dieciocho del artículo 5 de la ley obliga, entre otros aspectos, a la «comunicación del saldo de existencias» y señala que durante el mes de

septiembre del 2022 debieron presentar una comunicación de la cantidad de gases fluorados existentes en las instalaciones a 1 de septiembre de dicho año (declaración de existencias) los siguientes sujetos:

- los fabricantes de gases fluorados;
- quienes tuviesen la condición de revendedores conforme a la normativa anterior;
- los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos y se beneficien de la exención prevista en el citado artículo 5, apartado siete, número 1, letra b, en la redacción anterior.

La falta de presentación en plazo o la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de la comunicación anterior será constitutiva de una infracción cuya sanción consistirá en una sanción pecuniaria fija de quinientos euros, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Cabe advertir que la comunicación que se ha de presentar no se sujeta a un modelo oficial y que deberá comprender la totalidad de los gases fluorados existentes en sus instalaciones, tanto el que se contenga a granel como el que esté incorporado en los equipos precargados o aparatos. En ese sentido, debió proporcionarse información sobre la identidad y la cantidad, expresada en kilogramos, de todos los gases fluorados existentes en las instalaciones. A estos efectos, la comunicación de la denominación comercial, el

epígrafe y el código de gestión de los gases fluorados, se entiende suficiente para su identificación.

5.2. *Obligaciones relativas a la liquidación y tipo de gravamen aplicable*

En lo relativo a la liquidación del impuesto, tal y como establece el ya citado apartado dieciocho del artículo 5 de la ley, únicamente los revendedores que no tengan la condición de almacenistas deberán presentar, en el periodo comprendido entre el 1 de septiembre y el 30 de noviembre, una autoliquidación con las cuotas correspondientes a las existencias de gases fluorados que hubiese en sus instalaciones a fecha 1 de septiembre del 2022; asimismo, deberán efectuar simultáneamente el pago de la deuda tributaria resultante. Esta obligación se refiere a la totalidad del gas declarado en la comunicación anterior, lo que incluye tanto el gas a granel como el ya incorporado en equipos.

Para la presentación de esta autoliquidación resultará aplicable la disposición transitoria segunda 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.

Finalmente, en lo relativo al tipo impositivo aplicable a los gases regenerados incluidos en la citada comunicación de existencias, el tipo impositivo aplicable será el vigente a 1 de septiembre del 2022, fecha de la entrada en vigor de la nueva redacción del impuesto, fijado en el apartado doce del artículo 5 de la ley.

6. **Aplicación del impuesto en relación con operaciones de suministro y retirada de gas para la destrucción**

6.1. *Operaciones de suministro*

- a) Operaciones realizadas en septiembre, tras la entrada en vigor del texto legal modificado

En este caso, si quien le vende el gas al revendedor tuviera la condición de fabricante o almacenista de gases fluorados y los hubiera adquirido sin haberse producido previamente el devengo del impuesto, y el revendedor no estuviera autorizado como almacenista, el devengo se entendería producido cuando tuviera lugar la entrega o puesta a disposición del gas. El revendedor no tendrá la consideración de contribuyente del impuesto en ese caso ni, tampoco, en el supuesto de que el suministrador del gas hubiera realizado su adquisición intracomunitaria o importación.

No obstante, si el revendedor estuviera autorizado como almacenista de gases fluorados y quien se los vende fuera fabricante o almacenista habiéndolos adquirido sin que se hubiera producido previamente el devengo del impuesto, éste se producirá cuando el revendedor-almacenista realice la entrega de los gases a su cliente, de conformidad con lo indicado en el ya citado número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la ley. En este caso, por tanto, el revendedor-almacenista tendrá la condición de contribuyente, y

quedará obligado a autoliquidar e ingresar el impuesto.

- b) Operaciones efectuadas antes de la entrada en vigor de la modificación del impuesto

Junto con el caso anterior, las consultas de la Dirección General de Tributos analizadas abordan también las consecuencias fiscales de las operaciones descritas, pero en este caso realizadas en el mes de agosto del 2022 y, por tanto, antes de la entrada en vigor de la modificación del impuesto.

En ese contexto, el centro directivo entiende que el suministro al revendedor tendría las consecuencias fiscales previstas en la redacción anterior de la ley del impuesto, de forma que el revendedor podría beneficiarse de la exención prevista en la letra a del número 1 del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, en su redacción anterior; 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 del 2022—, y el devengo se entendería producido 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—.

En consecuencia, el escenario es similar al que se produciría con la entrega tras la entrada en vigor de la modificación legal del impuesto, siempre que el revendedor tuviera la condición de almacenista de gases fluorados.

6.2. Operaciones de retirada de gas para su destrucción

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

Por tanto, a la operación de retirada de gas para su destrucción 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 del 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 ellos.