

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

| | |
|------------------------------|---|
| Nº de consulta | V0075-23 |
| Órgano | SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente |
| Fecha salida | 20/01/2023 |
| Normativa | <p>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.</p> <p>Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.</p> |
| Descripción de hechos | <p>La consultante es una sociedad cuya actividad principal consiste en la comercialización de gases fluorados de efecto invernadero y, dentro de su actividad, realiza operaciones de regeneración; concretamente, recibe producto que se puede denominar residuo que es objeto de regeneración, de forma que recupera el gas fluorados contenido en el residuo para su posterior distribución.</p> <p>La consultante está inscrita en el Registro Territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y está autorizada como almacenista de gases fluorados a efectos del Impuesto.</p> |
| Cuestión planteada | En relación con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero se plantean varias cuestiones. |
| Contestación completa | <p>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 Ley16/2013, de29 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).</p> <p>Sentado lo anterior, se procede a dar respuesta a las cuestiones de la consultante:</p> <p>I. En relación con la base imponible de los productos que son objeto de regeneración y que han sido recibidos por la consultante vía adquisición intracomunitaria o importación, ¿debe tenerse en cuenta para la determinación de la base imponible el residuo que se recibe o el producto obtenido una vez realizada la actividad de regeneración?</p> <p>En el apartado Once del artículo 5 de la Ley se señala, en relación con la base imponible del impuesto, que:</p> <p>“1. La base imponible estará constituida por el peso de los gases objeto del impuesto, expresada en kilogramos”.</p> <p>Por otro lado, en el apartado Seis del artículo 5 de la Ley se regula el hecho imponible del impuesto en los siguientes términos:</p> <p>“1.Está sujeta al impuesto la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero.</p> <p>2.El hecho imponible se entenderá realizado tanto si dichos gases se presentan contenidos en envases o como incorporados en productos, equipos o aparatos”.</p> <p>Y en lo relativo al devengo, debe tenerse en cuenta lo previsto en el número 4 del apartado Nueve del artículo 5 de la Ley:</p> |

“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, dado que la consultante tiene la condición de almacenista de gases fluorados, el devengo del impuesto se difiere hasta el momento en el que esta realice la entrega o puesta a disposición del gas a quien no ostente la condición de almacenista; entrega que se producirá, de acuerdo con la operativa señalada, cuando se haya llevado a cabo la regeneración del gas. Por tanto, atendiendo al momento del devengo del impuesto, la base imponible del mismo estará constituida por la cantidad y la composición del gas que efectivamente es objeto de entrega.

II. En lo que respecta a compras nacionales, lo habitual es que ese residuo ya haya pagado el impuesto por el concepto de fabricación. No obstante, en la actividad de regeneración se mezclan todos los residuos sin distinguir el origen, por tanto, si la respuesta a la primera cuestión es determinar la base imponible con respecto al producto regenerado, ¿cómo debe la consultante realizar la determinación de la base imponible cuando entrega el producto regenerado, si parte del gas contenido era de adquisición nacional?

Debe tenerse en cuenta que, aquellos gases que se están beneficiando del régimen de diferimiento del devengo previsto en el ya citado número 4 del apartado Nueve del artículo 5 de la Ley no deben mezclarse con otros gases de origen distinto que ya tengan el impuesto devengado, de lo contrario no será posible garantizar la trazabilidad de estos gases que se encuentran acogidos a un régimen especial.

Entre las obligaciones establecidas para el almacenista de gases fluorados se encuentra la llevanza de una contabilidad, así en el número 4 del apartado Dieciséis del artículo 5 de la Ley se establece que:

“4. Sin perjuicio de las obligaciones contables establecidas por las normas mercantiles y otras normas fiscales, los contribuyentes que realicen la fabricación de los gases objeto del impuesto, los almacenistas y, en su caso, determinados importadores o adquirentes intracomunitarios de dichos gases, deberán llevar una contabilidad por medios electrónicos de los mismos, y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención.

Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que no es preciso el cumplimiento de la obligación anterior, así como los requisitos de la llevanza de dicha contabilidad”.

En esta contabilidad el almacenista de gases fluorados deberá registrar los distintos flujos de gases que entran y salen de sus instalaciones, diferenciando en la misma si el origen de los mismos ha sido una adquisición intracomunitaria, una importación o una adquisición nacional.

III. En los casos en que la consultante realizara introducciones de residuo vía adquisición intracomunitaria o importación que lleguen a almacenes de terceros que no ostenten la condición de almacenista de gases fluorados, ¿el impuesto se devengaría con la introducción del residuo según lo establecido para las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones, con independencia de que las operaciones de regeneración tuvieran lugar con posterioridad y ya en las instalaciones de la consultante autorizada como almacenista?

En aquellos casos en que la adquisición intracomunitaria se produzca por un tercero, distinto de la consultante, que no tenga la condición de almacenista de gases fluorados, el devengo se producirá de conformidad con lo previsto en el número 3 del apartado Nueve del artículo 5 de la Ley:

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

Siendo irrelevante a efectos del impuesto que posteriormente ese residuo vaya a ser objeto de regeneración en las instalaciones de la consultante. En consecuencia, en este último caso, la base imponible del impuesto se determinará a partir de la composición del gas que es objeto de adquisición intracomunitaria.

En este sentido, en aquellos casos en que no se conozca la cantidad y/o la composición de gas que efectivamente se contiene en el residuo se aplicarán, si fuera posible, las presunciones contenidas en los apartados Once y Doce, respectivamente, del artículo 5 de la Ley. Si las cantidades no pudieran determinarse a partir de las presunciones establecidas en el apartado Once del artículo 5 de la Ley, se utilizará la mejor información disponible en el momento de presentar la autoliquidación en base a la experiencia previa, sin perjuicio de que, posteriormente, pueda presentarse una autoliquidación complementaria o una solicitud de rectificación de autoliquidación.

IV. En aquellos casos en que la consultante realice la regeneración del gas como una prestación de servicios para otra sociedad, sin que adquiera la propiedad del producto en ningún momento, ¿quién será el sujeto pasivo del impuesto?

En el apartado Diez del artículo 5 de la Ley se determina que serán contribuyentes del impuesto:

“1.En los supuestos comprendidos en el número1 del apartado seis, son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo35.4 de la Ley58/2003, de17 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 artículo86 de la Ley37/1992, de28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.No obstante lo anterior, en los supuestos del número4 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 tanto, serán contribuyentes del impuesto quienes realicen la adquisición intracomunitaria o la importación de los residuos. En el caso de que los residuos sean de origen nacional, no se produce el hecho imponible del impuesto y, por tanto, no habrá contribuyente en relación con el mismo.

Debe tenerse en cuenta que, en el caso de que el contribuyente no se encuentre establecido en territorio español, se deberá nombrar un representante de conformidad con lo previsto en el apartado dieciséis del artículo 5 de la Ley:

“5.Los contribuyentes no establecidos en territorio español estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, y a efectuar dicho nombramiento, debidamente acreditado, con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya el hecho imponible de este impuesto.

Las personas físicas o jurídicas que representen a los contribuyentes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, con las excepciones que reglamentariamente se establezcan, deberán inscribirse en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero durante el mes siguiente a la entrada en vigor de la Orden reguladora del citado registro”.

V. Como consecuencia de la actividad de regeneración, además del producto resultante que es objeto de comercialización, se generan otros residuos que se envían a Francia o a Alemania. La consultante manifiesta que ostenta la condición de almacenista y que los residuos primitivos a partir de los que se realiza la regeneración fueron objeto de adquisición intracomunitaria o de importación. En este supuesto, ¿cuál es el tratamiento fiscal de los residuos enviados a otros Estados miembros?

Conforme establece la letra c) del apartado Siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, no . estará sujeto al 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.

La efectividad de lo previsto en las letras b) y c) quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva de los gases objeto del impuesto del territorio de aplicación del impuesto.”.

VI. Finalmente, la consultante desea conocer cual sería el tratamiento fiscal de los residuos enviados a otros Estados miembros si el Impuesto se hubiera devengado con anterioridad a su recepción.

Si la consultante adquiere residuos para regenerar cuyo devengo del Impuesto se ha producido con anterioridad a su adquisición, es porque no ostenta la condición ni de almacenista ni de contribuyente.

Por consiguiente, la consultante podrá solicitar la devolución prevista en la letra b) del número 1 del apartado Quince del artículo 5 de la Ley:

“b) Los adquirentes de los gases objeto del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación de aquel”.

En todo caso, se deberá poder acreditar, por cualquier medio de prueba admisible en derecho, que el impuesto correspondiente a esos gases ha sido previamente satisfecho así como el envío efectivo de los mismos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

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.