

Caso práctico sobre el tratamiento contable del impuesto especial de gases fluorados tras la modificación aprobada en el año 2022.

07/02/2025

Dr. Gregorio Labatut Serer.

Profesor Honorario de la Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>

En esta ocasión vamos a hacernos eco mediante un caso práctico sobre la consulta núm. 1 del BOICAC 140 de diciembre de 2024. La consulta versa sobre el tratamiento contable del impuesto sobre gases fluorados -según la redacción introducida por la Ley 14/2022, de 8 de julio- en una empresa dedicada a la reparación, mantenimiento, montaje y venta de equipos para su refrigeración, climatización, etc., que compra y vende gas refrigerante gravado por ese impuesto.

Este tema ya fue objeto de estudio por el ICAC en la consulta 2 del BOICAC número 98, de junio de 2014, se publicó la interpretación del ICAC sobre la contabilización del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero regulado en 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.

El criterio manifestado en dicha consulta se basaba en la circunstancia de que el Impuesto, de acuerdo con su regulación, era un tributo que gravaba, en fase única, el consumo de gases fluorados y que además debía repercutir el contribuyente -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- en la factura separadamente del resto de los conceptos comprendidos en ella.

En particular, de acuerdo con la redacción original de la Ley 16/2013, **el hecho imponible era la “primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria”.**

En ese contexto, el ICAC interpretó, sobre la base de lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) 12.^a Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), y otros Impuestos indirectos, del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que el Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero no formaba parte de los ingresos de la empresa, señalando además lo siguiente:

“Para reflejar el pasivo que origine al contribuyente el impuesto sobre el que se consulta se podrá **utilizar una subdivisión de la cuenta 475. “Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales”**, no siendo apropiado utilizar la subcuenta 4750. “Hacienda Pública, acreedora por IVA”, ya que el pasivo con la Hacienda Pública no se origina por causa del IVA, siendo irrelevante a

estos efectos que el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero pueda formar parte de la base imponible del IVA.”

En este sentido, cabe recordar que la NRV 12ª del PGC dispone que:

“Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la empresa y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.”

La Ley 14/2022, de 8 de julio, ha modificado la configuración del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero **al constituirse como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en territorio español de dichos gases y no sobre su consumo** como señalaba la anterior redacción de la Ley 16/2013.

En concreto, de conformidad con la nueva redacción del artículo 5. Seis. Hecho imponible, de la Ley 16/2013, “está sujeta al impuesto la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero”.

Sin embargo, según lo establecido en el artículo 5. Nueve. Devengo:

“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.

2. En los supuestos de importación, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

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.

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”.

La conclusión del ICAC es que, **a diferencia de la anterior regulación, la Ley ya no dispone que el impuesto deba ser objeto de repercusión**. Esta circunstancia determina que haya dejado de cumplirse el criterio previsto en el apartado 4 del artículo 34 Criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, **en cuya virtud, el impuesto quedaba excluido del importe neto de la cifra de negocios:**

"4. Conceptos excluidos de la cifra de negocios:

e) El importe de los impuestos especiales, deberá excluirse de la cifra de ventas del sujeto pasivo que venga obligado legalmente a repercutir a un tercero dichos impuestos."

A la vista de estos antecedentes, este Instituto interpreta que la calificación contable del impuesto tras la reforma del año 2022 es la de un gasto tributario sin que proceda por lo tanto reducir los ingresos de la sociedad en ese importe.

En consecuencia, el criterio previsto en la consulta 2 del BOICAC nº 98 ya no resulta de aplicación.

En nuestra opinión sería semejante al tratamiento que el ICAC da a consulta número 3 del BOICAC número 134/Junio 2023. Sobre el registro contable de una tarifa de pesca.

Veamos un caso práctico resuelto según la normativa anterior y la actual para ver las diferencias.

Una empresa utiliza para su producción gases fluorados de efecto invernadero», como hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF6).

En la venta que realiza de sus productos se incluye el consumo de 10 kilos de Hexafluoruro de azufre, el tipo impositivo es de 100 euros el kilo. El importe del producto vendido es de 50.000 euros.

La venta no se produce a un almacenista de gases fluorados.

La venta es la siguiente:

- Productos vendidos..... 50.000 euros.
- Impuesto sobre Gases fluorados. 10 kilos x 100 = 1.000 euros.
- IVA: 21 % sobre 51.000 10.710 euros.

TOTAL..... 61.710 EUROS.

Registrar la operación, de los dos modos siguientes:

- Caso 1. Según la Normativa anterior: Ley 16/2013, de 29 de octubre. consulta 2 del BOICAC número 98, de junio de 2014,



- Caso 2. Según la normativa actual: Ley 14/2022, de 8 de julio. Consulta núm. 1 del BOICAC número 140/diciembre 2024.

SOLUCIÓN:

Caso 1. Según la Normativa anterior: Ley 16/2013, de 29 de octubre. consulta 2 del BOICAC número 98, de junio de 2014,

El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero era un tributo que grava el consumo del citado producto y que debe repercutirse por el sujeto pasivo, dicho impuesto no formará parte de los ingresos de la empresa.

Podrá utilizar una subdivisión de la cuenta 475. "Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales".

Registro contable:

61.710	(430) Clientes	a (700) Ventas de productos	50.000
		a (4753) H.P. acreedora impuesto gases fluorados	1.000
		a (477) H.P. Iva repercutido	10.710

Caso 2. Según la normativa actual: Ley 14/2022, de 8 de julio. Consulta núm. 1 del BOICAC número 140/diciembre 2024.

El tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en territorio español de dichos gases y no sobre su consumo.

La diferencia de la anterior regulación, la Ley ya no dispone que el impuesto deba ser objeto de repercusión.

La calificación contable del impuesto tras la reforma del año 2022 es la de un gasto tributario sin que proceda por lo tanto reducir los ingresos de la sociedad en ese importe.

En el momento de la venta:

61.710	(430) Clientes	a (700) Ventas de productos	51.000
		a (477) H.P. Iva repercutido	10.710

En el momento en el que se devengue el impuesto:

1.000	(631) Otros tributos	a (4753) H.P. acreedora impuesto gases fluorados	1.000
-------	----------------------	---	-------

Lo mismo para años siguientes.

Espero que haya sido útil.



Un saludo cordial.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>

Profesor Honorario Universidad de Valencia.