

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0043-21
Órgano	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente
Fecha salida	15/01/2021
Normativa	Ley 16/2013, artículo 5: apartados 5, 6, 7 y 9. Real Decreto 1042/2013, artículos 2 y 14.
Descripción de hechos	La consultante es una empresa española que se dedica a la ejecución y mantenimiento de proyectos de instalaciones. En el ejercicio de su actividad en relación con las obras de instalación, la empresa compra y vende gases fluorados de efecto invernadero destinados al funcionamiento inicial de los equipos y/o aparatos que componen los sistemas de climatización que integran los proyectos de obra.
Cuestión planteada	<ol style="list-style-type: none">1. Si está sujeta y exenta la primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero que se destinen a ser incorporados por primera vez en equipos o aparatos nuevos.2. Cuando no se realice la primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero a fabricantes de equipos o aparatos nuevos, cómo acreditar el carácter de equipo o aparato nuevo.
Contestación completa	<p>El 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 (BOE de 30 de octubre) crea el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI). Dicho impuesto se configura como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquellos productos comprendidos en su ámbito objetivo y grava, en fase única, el consumo de estos productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.</p> <p>Según el número 1 del apartado nueve del artículo 5 de la citada Ley, “son contribuyentes del Impuesto los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, gestores de residuos y los revendedores que realicen las ventas o entregas, importaciones, adquisiciones intracomunitarias o las operaciones de autoconsumo sujetas al Impuesto.”.</p> <p>En el apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013 se definen los conceptos de “revendedor” y de “consumidor final” a efectos de este impuesto. Así, se considera:</p> <p>“Consumidor final: La persona o entidad que adquiera los gases fluorados de efecto invernadero con el impuesto repercutido para su reventa, incorporación en productos, para uso final en sus instalaciones, equipos o aparatos, para la fabricación de equipos o aparatos o para la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos.</p> <p>(...).”.</p> <p>Por otra parte, se considera “revendedor”: “La persona o entidad que, por estar autorizada por la oficina gestora en los términos establecidos reglamentariamente, adquiera exentos los gases objeto del Impuesto para cualquiera de los siguientes fines:</p> <ol style="list-style-type: none">a) ser entregados a un consumidor final, a otra persona o entidad para su posterior comercialización en el ámbito territorial de aplicación del impuesto o para su uso o envío fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto,b) ser utilizados para efectuar una carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes.”.

El apartado seis del artículo 5, que configura el hecho imponible del impuesto, señala en su número 1:

“1. Está sujeta al Impuesto:

a) La primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención regulada en la letra a) del número 1 del apartado siete.”.

Puesto que el objetivo del impuesto es lograr que se graven únicamente las emisiones efectivas de gases fluorados de efecto invernadero a la atmósfera, a fin de que el Impuesto recaiga sobre los gases que se emiten a la atmósfera en el momento en el que queda constancia de dicha emisión, que se infiere con la recarga en los equipos y sistemas que utilizan dichos gases, la letra d) del número 1 del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, establece:

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

(...)

d) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos.”.

De acuerdo con las definiciones del apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013, tienen la consideración de “equipos y aparatos nuevos”: “aquellos equipos, aparatos e instalaciones que son puestos en servicio o funcionamiento por primera vez”.

El artículo 2 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, (BOE de 30 de diciembre), establece en su apartado 1 que “los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, revendedores, gestores de residuos, así como los beneficiarios de las exenciones a que se refieren los artículos 10 a 17 de este Reglamento y los beneficiarios de tipos impositivos reducidos a que se refiere la disposición transitoria segunda estarán obligados, en relación con los productos objeto del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, a inscribirse en el Registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el establecimiento donde ejerzan su actividad o, en su defecto, donde radique su domicilio fiscal. (...)”.

Añade dicho artículo 2, en su apartado 5, lo siguiente:

“5. Una vez efectuada la inscripción, la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro, sujeta al modelo aprobado por Resolución del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, en la que constará el «Código de Actividad de los Gases Fluorados» (CAF) que deberá consignarse en las autoliquidaciones y declaraciones recapitulativas de operaciones con gases fluorados presentadas, así como en las facturas en las que se documenten dichas operaciones.”.

Por su parte, el artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, relativo a las disposiciones generales aplicables a las exenciones previstas en el apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, señala que:

“1. Los adquirentes de los gases fluorados que resulten exentos de acuerdo con el apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, deberán conservar, durante el plazo de prescripción, junto con las facturas justificativas de la venta o entrega, toda la documentación acreditativa de la exención de la que se hayan beneficiado.

2. La aplicación de las exenciones queda condicionada a que el destino de los gases fluorados adquiridos sea efectivamente el que genera el derecho a la exención.”.

En relación con la utilización de los gases fluorados de efecto invernadero para su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos, el artículo 14 del citado Real Decreto dispone lo siguiente:

“La aplicación de la exención a que se refiere la letra d) del número 1 del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, se llevará a cabo conforme a las siguientes reglas:

Quienes realicen la primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero a fabricantes de equipos o aparatos nuevos, solicitarán a los mismos la presentación o exhibición de la tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro territorial y una declaración suscrita por estos en la que conste el destino de los gases fluorados adquiridos.

En los demás casos, el carácter de equipo o aparato nuevo se acreditará, conforme a la legislación sectorial, con el certificado de instalación o, en su defecto, de acuerdo con la factura, contrato, nota de pedido u otro documento acreditativo de la adquisición de los mismos.”.

En virtud de lo anteriormente expuesto, cabe señalar que, como la consultante dispone de un código de actividad de los gases fluorados como revendedor de dichos gases, la primera venta o entrega que le realicen, en virtud de la cual obtiene la posesión de los gases, estará exenta en base a la letra a) del número 1 del apartado Siete del artículo 5 de la ley 16/2013.

La posterior entrega de dichos gases que el revendedor realice para su incorporación en los equipos nuevos de su cliente estará también exenta en base al artículo 5.Siete.1.d) de la Ley 16/2013. El beneficiario de la exención (cliente titular del aparato nuevo y que no ostenta la condición de fabricante de equipos o aparatos nuevos) deberá acreditar ante la consultante el carácter nuevo del aparato, siendo suficiente, a tal efecto, el certificado de instalación conforme a la legislación sectorial o, en su defecto, la factura, contrato, nota de pedido u otro documento que acredite la adquisición de los equipos o aparatos.

Respecto de los medios de prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

En relación con los medios y valoración de pruebas hay que citar, también, el artículo 105.1 del mismo texto legal, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas.

En cualquier caso, serán los órganos gestores de este impuesto quienes deban pronunciarse acerca de eficacia probatoria de los medios de prueba, en su caso, propuestos por la consultante.

Asimismo, el beneficiario de la exención deberá conservar los justificantes del carácter nuevo del equipo o aparato durante el plazo de prescripción.

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.