

INFORME AEAT SOBRE IMPUESTO GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

PREGUNTAS FRECUENTES

1. ***¿Cuántos Códigos de Actividad de los Gases Fluorados (en adelante, CAF) necesita un contribuyente que es titular de varios establecimientos?***

Conforme a lo dispuesto en el artículo 2.6 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (en adelante, RIGFEI), aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, *"cuando una persona o entidad ejerza una misma actividad en varios establecimientos, tendrá asignados tantos códigos como establecimientos en que desempeñe la actividad"*.

2. ***¿Cuáles son las consecuencias para un revendedor que no se inscriba en el registro territorial, tal y como exige el artículo 2 del RIGFEI?***

El artículo 2.1 del RIGFEI dispone que, entre otros, los revendedores y los beneficiarios de la exención prevista en el artículo 5.Siete.1.a) de la Ley 16/2013 *"...estarán obligados, en relación con los productos objeto del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora..."*.

La falta de la correspondiente inscripción determinará que el empresario adquirente de los gases fluorados de efecto invernadero (en adelante, GFEI) tendrá, a efectos del impuesto, la condición de consumidor final y que deberá soportar la repercusión del impuesto no pudiendo beneficiarse de la exención prevista en el artículo 5.Siete.1.a) 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, Ley 16/2013), por la que se crea el IGFEI.

Conviene recordar que, sin perjuicio de lo exigido en los artículos 10 y 11 del RIGFEI, para tener la condición de revendedor y no soportar la repercusión del impuesto en la

adquisición del GFEI, el adquirente debe estar inscrito en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el establecimiento donde ejerza su actividad o, en su defecto, donde radique su domicilio fiscal y obtener el CAF, que deberá ser facilitado al vendedor del gas para que este pueda realizar la entrega sin repercusión del impuesto.

3. *¿Cuál es tratamiento de las pérdidas de gases fluorados?*

La Ley 16/2013, en su articulado, no recoge ningún supuesto de no sujeción para las pérdidas de dichos gases. Las pérdidas están sujetas en tanto que de las mismas se ha derivado una emisión a la atmósfera, que es lo que este impuesto quiere gravar en última instancia.

Estarán sujetas al impuesto como autoconsumo y se deben declarar en el cuatrimestre en el que se produzcan (artículos 5.Seis.1.b) y 5.Ocho.1 de la Ley 16/2013).

En el supuesto de que las pérdidas sean descubiertas en un recuento efectuado por la Administración se presumirá, salvo prueba en contrario, que los GFEI han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto y se imputarán al cuatrimestre en el que entiendan devengadas las cuotas (artículos 5.Seis.3 y 5.Ocho.2 de la referida Ley 16/2013).

4. *Cuando el artículo 2.2 del RIGFEI regula la inscripción en el registro territorial hace referencia al "epígrafe correspondiente a la actividad a desarrollar". ¿Se está refiriendo a algún epígrafe en concreto?*

No. Evidentemente deberá tratarse de una actividad relacionada con los GFEI.

En todo caso, será la oficina gestora, a la vista del epígrafe en particular en el que esté dado de alta el contribuyente en el Impuesto de Actividades Económicas y de la memoria descriptiva de la actividad que debe adjuntarse a la solicitud, quien deberá valorar esta circunstancia a los efectos de proceder o no a la correspondiente inscripción en el registro territorial.

5. *A los efectos de lo dispuesto en el artículo 2 del RIGFEI, la presentación de la solicitud y demás documentación para la correspondiente inscripción en el Registro territorial podrá efectuarse:*

Acudiendo personalmente a cualquier Registro Público, mediante correo certificado o a través de la sede electrónica de la A.E.A.T. con certificado de usuario.

6. ***¿La declaración de existencias a la que hace referencia la disposición transitoria tercera del RIGFEI está sujeta a modelo?***

No, no está sujeta a ningún modelo.

7. ***¿Será necesario disponer de varios CAF en el caso de que en el mismo establecimiento se ejerzan varias actividades?***

El artículo 2.6 del RIGFEI dispone que "...cuando en un mismo establecimiento se ejerzan distintas actividades, aquel tendrá asignados tantos códigos como actividades se desarrollen en el mismo....".

No obstante, a la vista de la configuración de los CAF en la propuesta de Resolución en la que se regulan los mismos, creemos que será excepcional dicha exigencia.

8. ***¿Tienen los GFEI incluidos en el ámbito objetivo del impuesto algún nombre comercial comúnmente conocido que permita su fácil identificación?***

No, la denominación comercial es distinta según el fabricante.

En el Reglamento de seguridad para instalaciones frigoríficas aprobado por Real Decreto 138/2011, de 4 de febrero, los distintos gases fluorados se identifican con la letra "R" seguida de un número ya que cada fabricante tiene su propio nombre comercial.

Esta tabla se renueva periódicamente mediante la correspondiente publicación en el B.O.E. cuando en el mercado aparecen nuevos gases fluorados

9. ***Un consumidor final sin CAF, ¿tiene derecho a devolución?***

Sí, tiene derecho a la devolución prevista en el artículo 5.Catorce.2 de la Ley 16/2013.

El artículo 2.1 del RIGFEI no exige la inscripción en el registro territorial de los consumidores finales, salvo en el caso en que pudieran resultar beneficiarios de exención o tipo reducido.

10. ***¿Cuál es la situación tributaria, a efectos del impuesto, de las empresas comercializadoras y distribuidoras de GFEI que actúan como meros intermediarios y que, en la mayoría de los casos, carecen de establecimientos desde los que ejercen su actividad?***

Conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 795/2010, de 16 de julio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos así como la certificación de los profesionales que los utilizan:

- No precisan del certificado de manipulación
- Deberán cumplir con las obligaciones específicas previstas para la distribución y comercialización de gases fluorados (artículo 9 del Real Decreto 795/2010) y
- Será obligatoria su inscripción en el registro territorial (artículo 2.1 del RGFEI).

En caso de operar sin establecimiento, las empresas comercializadoras y distribuidoras de gases fluorados deberán de inscribirse en "*el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación donde radique su domicilio fiscal*".

11. ¿Cuál es el ámbito territorial de validez de las certificaciones en las que se reconoce la capacidad para manipular gases fluorados a las que se refiere el artículo 4 del Real Decreto 795/2010, de 16 de julio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan?

Conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del referido artículo, dichas certificaciones tendrán validez en toda España y en la Unión Europea, según establece el artículo 5 del Reglamento (CE) 842/2006, del Parlamento Europeo y del Consejo.

12. ¿Qué instaladores tendrán la consideración de consumidores finales?

Sin perjuicio de los instaladores titulares de un certificado para la manipulación de equipos con sistemas frigoríficos de carga igual o superior a 3 kilogramos que no se inscriban en el correspondiente registro territorial, conforme a lo dispuesto en el artículo 1 del RIGFEI, en todo caso tendrán la consideración de consumidores finales "*quienes dispongan únicamente de un certificado para manipular equipos con sistemas frigoríficos de carga de refrigerante inferior a 3 kilogramos de gases fluorados o para la manipulación de sistemas frigoríficos que empleen refrigerantes fluorados destinados a confort térmico de personas instalados en vehículos conforme a los establecido en el Anexo I del Real Decreto 795/2010, de 16 de julio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases*

fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan".

13. ¿Cuál es la situación, a efectos del impuesto, del instalador/manipulador de GFEI titular de un certificado distinto de los mencionados en el artículo 1.1 del RIGFEI?

Con esta pregunta se hace referencia a los instaladores /manipuladores con un certificado para manipular más de 3 kilogramos de GFEI y distinto del necesario para manipular los sistemas frigoríficos instalados en vehículos y destinados al confort térmico de las personas.

Atendiendo al destino de los gases adquiridos podemos distinguir:

- Que el instalador/manipulador adquiera los GFEI para su "*uso final en sus instalaciones, equipos o aparatos*". En este caso el instalador/manipulador tiene la consideración de consumidor final y adquiere el gas "*con el impuesto repercutido*" (artículo 1.1 del RIGFEI).
- Que el instalador/manipulador adquiera los GFEI para su uso en los "*equipos o aparatos de sus clientes*" y esté inscrito en el registro territorial como revendedor. En este caso el instalador/manipulador tiene la consideración de revendedor y adquiere el GFEI sujeto y exento en los términos del artículo 5.Siete.1.a) de la Ley 16/2013.
- Que el instalador/manipulador adquiera los GFEI para su uso en los "*equipos o aparatos de sus clientes*" y no esté inscrito en el registro territorial como revendedor. En este caso el instalador/manipulador tiene la consideración de consumidor final y adquiere el gas "*con el impuesto repercutido*" (artículo 1.1 del RIGFEI).

14. ¿Cuándo resulta de aplicación el segundo párrafo del artículo 5.Siete.1.a) de la Ley 16/2013?

Este artículo dispone que estarán exentas del IGFEI las primeras ventas o entregas de productos objeto del impuesto efectuadas a empresarios que los destinen a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, es decir las primeras ventas o entregas a los revendedores definidos en el artículo 1.5 del RIGFEI.

En el segundo párrafo de este apartado 1.a) de la citada Ley se precisa que los empresarios que adquieran GFEI para su utilización o uso en la fabricación, carga,

recarga, reparación o mantenimiento de productos, equipos o aparatos que posteriormente **van a ser objeto de venta o entrega**, no son revendedores de GFEI (lo serán, en su caso, de los productos, equipos o aparatos que vendan), sino consumidores finales y, en consecuencia, no les es aplicable este supuesto de exención, debiendo soportar la repercusión del impuesto.

Es decir, primero adquieren los GFEI y, posteriormente, transmiten los productos, equipos o aparatos en los que dichos GFEI se han incorporado. A efectos del IGFEI, la posterior transmisión de los productos, equipos o aparatos no se considera como una transmisión de los GFEI en ellos incorporados o, dicho de otro modo, los GFEI no son objeto de reventa.

Si los equipos o aparatos en los que van a cargarse estos GFEI tuvieran la consideración de "nuevos", estos empresarios podrían beneficiarse del supuesto de exención establecido en el artículo 5.Siete.1.d) de la Ley 16/2013.

15. ¿Cuándo resulta de aplicación el segundo párrafo del artículo 5.Siete.1.a) de la Ley 16/2013?

Este artículo dispone que estarán exentas del IGFEI las primeras ventas o entregas de productos objeto del impuesto efectuadas a empresarios que los destinen a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, es decir las primeras ventas o entregas a los revendedores definidos en el artículo 1.5 del RIGFEI.

En el segundo párrafo de este apartado 1.a) de la citada Ley se precisa que los empresarios que adquieran GFEI para su utilización o uso en la fabricación, carga, recarga, reparación o mantenimiento de productos, equipos o aparatos que posteriormente **van a ser objeto de venta o entrega**, no son revendedores de GFEI (lo serán, en su caso, de los productos, equipos o aparatos que vendan), sino consumidores finales y, en consecuencia, no les es aplicable este supuesto de exención, debiendo soportar la repercusión del impuesto.

Es decir, primero adquieren los GFEI y, posteriormente, transmiten los productos, equipos o aparatos en los que dichos GFEI se han incorporado. A efectos del IGFEI, la posterior transmisión de los productos, equipos o aparatos no se considera como una transmisión de los GFEI en ellos incorporados o, dicho de otro modo, los GFEI no son objeto de reventa.

Si los equipos o aparatos en los que van a cargarse estos GFEI tuvieran la consideración de "nuevos", estos empresarios podrían beneficiarse del supuesto de exención establecido en el artículo 5.Siete.1.d) de la Ley 16/2013.

16. *¿Existe obligación de comunicar las existencias de GFEI en poder de consumidores finales a 1 de enero de 2014?*

La Disposición transitoria tercera del RIGFEI regula la obligación de los contribuyentes a este impuesto de comunicar a las oficinas gestoras la cantidad de los GFEI almacenados a 1 de enero de 2014.

Los consumidores finales, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.Nueve de la Ley 16/2013, no tienen la consideración de contribuyentes, de lo que resulta que la obligación de la referida disposición transitoria no les es de aplicación.

17. *¿Cuál es el tratamiento que, a efectos de este impuesto, debe darse a las empresas automantenedoras de sus equipos?*

Las empresas automantenedoras de sus propios equipos son consumidores finales en la medida en que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.1 del RIGFEI, adquieren los GFEI "con el impuesto repercutido para su para uso final en sus instalaciones, equipos o aparatos".

Por consiguiente, no precisan CAF ni deberán emitirse una factura, ya que no les es de aplicación el artículo 6 del RIGFEI.

18. *¿Qué entendemos por GFEI, a los efectos del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero?*

Son gases fluorados de efecto invernadero, a efectos del impuesto, los incluidos dentro de su ámbito objetivo conforme al artículo 5.Dos de la Ley 16/2013.

19. *¿Cómo tributa la importación de GFEI?*

La importación de GFEI no está sujeta al impuesto en la medida en que no es hecho imponible, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.Seis de la Ley 16/2013.

20. *¿Debe el importador de gases fluorados tener CAF?*

Sí, en la medida en que así lo exige expresamente el artículo 2.1 del RIGFEI

21. ¿Cómo tributa la adquisición intracomunitaria de GFEI?

La adquisición intracomunitaria de GFEI no está sujeta en la medida en que no es hecho imponible, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.Seis de la Ley 16/2013.

22. ¿Debe el adquirente intracomunitario de GFEI tener CAF?

Sí, en la medida en que así lo exige expresamente el artículo 2.1 del RIGFEI

23. ¿Cómo se usa la tarifa 1ª prevista en el artículo 5. Once de la Ley 16/2013?

La Ley establece tres tarifas en función de que el hecho imponible (primera venta o entrega o autoconsumo) tenga por objeto gases puros (tarifa 1ª), preparados (tarifa 2ª) o gases reciclados o regenerados (tarifa 3ª).

En la tarifa 1ª, la denominación del gas permite determinar el epígrafe que le corresponde y la cuota del impuesto, que se fija en función del potencial de calentamiento atmosférico del gas (PCA) y se expresa en euros por kilogramo.

En este sentido resulta importante constatar que los gases con un PCA igual o inferior a 150 tienen tipo cero, ya que el gas está no sujeto (artículo 5.Seis de la Ley 16/2013), que el poliuretano tiene un tipo reducido durante 2014, 2015 y 2016 (artículo 5.Dieciocho de la Ley 16/2013 y disposición transitoria segunda del RIGFEI) y que las tarifas del impuesto se aplicaran de forma porcentual durante 2014 y 2015 (artículo 5.Dieciocho de la Ley 16/2013).

24. ¿Quién es el contribuyente en caso de cambio de destino de un gas que haya disfrutado de exención?

Conforme a lo dispuesto en el artículo 5.Nueve.2 de la Ley 16/2013, "*....tendrán la consideración de contribuyentes los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a usos distintos de los que generan el derecho a la exención en el ámbito territorial de aplicación Impuesto*".

25. ¿A qué sistemas fijos de extinción de incendios hace referencia el artículo 5.Siete.2 de la Ley 16/2013?

Sin perjuicio de que existan otros, conforme a la información suministrada por el sector de instaladores, los sistemas fijos de extinción de incendios pueden ser por rociadores

automáticos y agua pulverizada, por agua nebulizada, por espuma fija, por polvo, por agentes extintores gaseosos, por aerosoles condensados y por control de humo y de calor.

Sólo los sistemas fijos de extinción de incendios por agentes extintores gaseosos utilizan gases fluorados.

26. *¿Qué CAF precisa un revendedor de GFEI que se limite a efectuar las operaciones descritas en el artículo 1.5 del RIGFEI? ¿Podrá efectuar ventas exentas, total o parcialmente o aplicar tipos reducidos? ¿Tendrá que repercutir el impuesto y efectuar autoliquidaciones del mismo?*

Este revendedor precisará obtener un CAF de revendedor en cada uno de los establecimientos desde los que efectúe dichas operaciones, y tendrá la consideración de contribuyente, tal como dispone el artículo 5.Nueve.1 de la Ley 16/2013.

En el caso de que las ventas o entregas de GFEI tengan como destinatario a otro revendedor o a empresarios que los destinen como materia prima para su transformación química o que destinen dichos gases a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos o que se destinen a la fabricación de medicamentos, tales operaciones se podrán beneficiar de alguno de los supuestos de exención establecidos en el artículo 5.Siete.1 de la Ley 16/2013 en las condiciones establecidas reglamentariamente (siempre que los destinatarios dispongan del CAF que acredite su condición y exhiban la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial).

Si los destinatarios de las ventas o entregas de GFEI fueran los empresarios o profesionales a que se refiere el artículo 5.Siete.2 de la Ley 16/2013, el revendedor podrá repercutir el impuesto aplicando la exención a la que se refiere el precepto, siempre que se cumplan las condiciones establecidas reglamentariamente (que los destinatarios le exhiban la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial).

En el caso de que las ventas o entregas de GFEI, dentro del ámbito territorial de aplicación del impuesto, lo sean a otros destinatarios distintos de los anteriores, el revendedor deberá repercutir el total importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los GFEI, quedando éstos obligados a soportarlas (artículo 5.Trece.1 de la Ley 16/2013).

No obstante, si los destinatarios de las ventas o entregas de GFEI fueran los fabricantes de poliuretano a que se refiere el segundo párrafo del artículo 5. Dieciocho de la Ley 16/2013, el revendedor podrá repercutir el impuesto aplicando el tipo impositivo reducido al que se refiere el precepto durante los ejercicios 2014, 2015 y 2016, siempre que los destinatarios le exhiban la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial.

Además, destacar que para los ejercicios 2014 y 2015, los tipos impositivos que se aplicarán serán los resultantes de multiplicar los tipos regulados en el apartado once del artículo 5 de la Ley 16/2013 por los coeficientes 0,33 y 0,66, respectivamente (artículo 5. Dieciocho de la citada Ley).

Finalmente, según dispone el artículo 5.Quince.1 de la referida Ley, los contribuyentes estarán obligados a presentar cuatrimestralmente una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.

27. *¿Qué ocurriría si el revendedor a que hace referencia la pregunta anterior, además de las operaciones señaladas, utilizase parte de los GFEI que adquiere para el automantenimiento de sus equipos?*

Se trataría de un autoconsumo y se produciría el devengo del impuesto conforme al artículo 5.Ocho.1 de la Ley 16/2013.

Si se tratara de la primera carga de GFEI en equipos o aparatos nuevos propios, entendemos que se trataría de un autoconsumo no sujeto o exento.

En los demás casos, se trataría de autoconsumos sujetos y no exentos y las cuotas del IGFEI deberían incluirse en la autoliquidación a que se refiere el artículo 5.Quince.1 de la Ley 16/2013.

28. *Una empresa cuenta con establecimientos obligados a inscribirse en el registro territorial del IGFEI ubicados en varias Comunidades Autónomas. ¿Debe obtener un certificado, en cada Comunidad Autónoma, que acredite su competencia para manipular equipos e inscribirse en el registro integrado industrial de cada una de ellas?*

A tenor de la información que se nos ha suministrado, los certificados que acreditan la competencia para manipular equipos tienen alcance nacional, por lo que basta con

obtener dicho certificado en cualquier Comunidad Autónoma, sea la correspondiente al domicilio social de la empresa o la correspondiente a cualquiera de sus establecimientos.

Otro tanto parece que ocurre con la inscripción en el registro integrado del Ministerio de Industria. Solo se precisa inscribirse una vez

29. *¿Cómo deben proceder las Oficinas Gestoras ante solicitudes improcedentes para la inscripción en el registro territorial del IGFEI?*

Deberán proceder a la denegación expresa de lo solicitado, razonando los motivos y señalando los preceptos legales o reglamentarios en que se basa dicha denegación. Como en todas las resoluciones denegatorias, deberá informarse al solicitante de los recursos que caben contra la resolución, indicando el órgano ante el que deben interponerse y los plazos para poder hacerlo.

Fuente: Agencia Tributaria