
IMPUESTO SOBRE GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

NUM-CONSULTA V0468

ORGANO SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

FECHA-SALIDA 21/02/2014

NORMATIVA Artículo 5 de la Ley 16/2013 Real Decreto 1042/2013

DESCRIPCION-HECHOS Un instalador que dispone del certificado para la manipulación de equipos con sistemas frigoríficos de carga de refrigerante superior a 3 kilogramos adquiere gases fluorados de efecto invernadero para la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes.

CUESTION-PLANTEADA A efectos del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, ¿tiene la condición de "revendedor" o de "consumidor final"?

CONTESTACION-COMPLETA 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.

Según el número 1 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley 16/2013:
"1. Son contribuyentes del Impuesto los 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.”.

Por su parte, el artículo 1 del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (BOE de 30 de diciembre) define los conceptos de “revendedores” y “consumidor final”.

Son “revendedores”: “Las personas o entidades que adquieran los gases fluorados de efecto invernadero para ser entregados a otra persona o entidad para su posterior comercialización o a un consumidor final, incluidas las que los utilicen o envíen fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.”.

Se considera “consumidor final”: “La persona o entidad que adquiera los gases fluorados de efecto invernadero con el impuesto repercutido para su incorporación en productos o para uso final en sus instalaciones, equipos o aparatos; asimismo, tendrá dicha consideración la persona o entidad que adquiera los gases fluorados de efecto invernadero para su uso en la fabricación de equipos o aparatos, así como en la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes y disponga únicamente del certificado para la manipulación de 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 lo establecido en el Anexo I del Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan.

A estos efectos, se entiende por «vehículos» cualquier medio de transporte de personas o mercancías, exceptuando ferrocarriles, embarcaciones y aeronaves e incluyendo maquinaria móvil de uso agrario o industrial.”.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, los instaladores/manipuladores que únicamente dispongan del certificado para la manipulación de 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 lo establecido en el Anexo I del Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan, siempre tendrán la condición de consumidores finales.

Asimismo, puede tener la consideración de consumidor final el instalador, que no disponiendo de los anteriores certificados, recibe los gases fluorados objeto del IGFEI con el impuesto repercutido al no estar inscrito en el registro territorial.

Para tener la condición de revendedor y, por tanto, no soportar la repercusión del impuesto en la compra del gas fluorado 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 Código de Actividad de los Gases Fluorados (CAF) que deberá ser facilitado al vendedor del gas para que este pueda realizar la entrega del mismo sin la repercusión del impuesto.

Sentada la diferencia entre “revendedor” y “consumidor final” conviene aclarar que, de acuerdo con el número 1 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, son contribuyentes del impuesto los revendedores que realizan operaciones sujetas y no exentas.

En este sentido, el número uno del apartado seis del artículo 5 de la aludida Ley 16/2013 dispone:

“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.”.

Por su parte, el número 1 del apartado siete establece:

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

a) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto.

A los efectos de aplicación de esta exención, no se considerará que los empresarios destinan los gases fluorados de efecto invernadero para su reventa, cuando su adquisición tenga por objeto la utilización o el uso de los gases en la fabricación, carga, recarga, reparación o mantenimiento de productos, equipos o aparatos para ser objeto de venta o entrega, sin perjuicio de lo establecido en la letra d).”.

De acuerdo con el anterior precepto, y en conexión con la definición de revendedor anteriormente expuesta, estará exenta la primera venta o entrega de gases fluorados efectuada a revendedores.

No obstante, no se considerará que los empresarios destinan los gases fluorados para su reventa y, por tanto, los adquirentes deben soportar la repercusión del impuesto cuando “su adquisición tenga por objeto la utilización o el uso de los gases en la fabricación, carga, recarga, reparación o mantenimiento de productos, equipos o aparatos para ser objeto de venta o entrega” salvo que se trate de equipos o aparatos nuevos cuya operación esté exenta (letra d) del número 1 del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013).

Es decir, la entrega de gases fluorados de efecto invernadero para ser utilizados en la fabricación, carga, recarga, reparación o mantenimiento de productos, equipos o aparatos para posteriormente ser vendidos esos productos, equipos o aparatos con el gas incorporado, no se considerará operación exenta.

Así, quienes adquieran los gases fluorados de efecto invernadero para ser utilizados en la fabricación, carga, recarga, reparación o mantenimiento de productos, equipos o aparatos para proceder a la venta de dichos productos, equipos o aparatos con el gas incorporado tienen la condición de consumidores finales.

CONTESTACION- COMPLETA

Por tanto, a la vista de lo anterior, y en contestación a la pregunta planteada en relación con la consideración de contribuyente o no de una empresa instaladora que hace cargas de gases fluorados superiores a 3 kilogramos en virtud de un certificado distinto del que le habilita para la manipulación de sistemas frigoríficos que empleen refrigerantes fluorados destinados a confort térmico de personas instalados en vehículos conforme a lo establecido en el Anexo I del Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los

utilizan, se pueden dar las siguientes situaciones:

- Que el instalador/manipulador adquiera el gas fluorado para utilizarlo en sus propias instalaciones, equipos o aparatos; en este caso el instalador tiene la consideración de consumidor final y adquirirá el gas con el impuesto repercutido; no ostentando, por tanto, la condición de contribuyente.

- Que el instalador/manipulador adquiera el gas fluorado para utilizarlo en las instalaciones, equipos o aparatos de su cliente. En este supuesto caben dos formas de operar:

- a) Si el instalador/manipulador adquiere el gas fluorado con el impuesto repercutido está actuando como consumidor final.

- b) Si el instalador/manipulador se inscribe como revendedor 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, en la compra del gas fluorado suministra su CAF correspondiente al vendedor del gas, ostentará la condición de contribuyente y la entrega del gas que le realiza el vendedor se tratará como una operación sujeta y exenta.

En conclusión, y en contestación a la cuestión planteada:

- El consultante deberá soportar el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero en las compras de los gases objeto del Impuesto que realice a su proveedor siempre y cuando no esté inscrito en el registro territorial y no le exhiba la tarjeta acreditativa de la inscripción en dicho registro al proveedor.

Adicionalmente, según el artículo 6 del Real Decreto 1042/2013, el

consultante en las facturas que emita a sus clientes con ocasión de operaciones de fabricación, carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos, deberá consignar la cantidad expresada en kilogramos y el epígrafe que corresponda al gas fluorado incorporado al equipo o aparato, de acuerdo con el apartado once del artículo 5 de la Ley 16/2013, así como el importe del impuesto soportado.

- No obstante, si el consultante se inscribe en el registro territorial y, en sus compras de gases fluorados objeto del Impuesto, le exhibe al proveedor la tarjeta acreditativa de la inscripción en dicho registro, al tener la condición de revendedor, dichas compras estarán exentas del impuesto.

Salvo que proceda la aplicación de alguna de las exenciones legalmente previstas, cuando se devengue el impuesto en las sucesivas ventas que el consultante realice de los gases, deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto del impuesto, quedando estos obligados a soportarlas, en los términos establecidos en el apartado trece del artículo 5 de la Ley 16/2013 y estará obligado a presentar cuatrimestralmente una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.

Asimismo, deberá llevar un registro de existencias de los productos objeto del impuesto en los términos establecidos en el artículo 4 del Real Decreto 1042/2013 y comunicar a las oficinas gestoras con anterioridad al 31 de marzo de 2014 la cantidad, expresada en kilogramos, y el epígrafe que corresponda, de acuerdo con el apartado once del artículo 5 de la Ley 16/2013, de los gases fluorados almacenados a fecha 1 de enero de 2014.

Finalmente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 5 del Real Decreto 1042/2013, cuando realice operaciones de compra, venta o entrega de gases

fluorados que resulten exentas o no sujetas, de acuerdo con lo establecido en el apartado siete y en el primer párrafo del número 2 del apartado seis del artículo 5 de la Ley 16/2013, deberán presentar una declaración recapitulativa de dichas operaciones.

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.