

IMPUESTO SOBRE GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

Régimen fiscal aplicable en equipos de refrigeración nuevos.

NUM-CONSULTA	V1583-18
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	07/06/2018
NORMATIVA	Ley 16/2013, 29 octubre, art. 5. cinco, siete, nueve Real Decreto 1042/2013.
DESCRIPCION-HECHOS	La empresa consultante se dedica a la instalación, montaje y reparación de frío industrial. Como consecuencia de su actividad adquiere gases fluorados objeto del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI) que utiliza para cargar equipos de refrigeración nuevos. Para ello, está autorizada por la oficina gestora correspondiente..
CUESTION-PLANTEADA	Régimen fiscal aplicable en relación con el IGFEI a los gases fluorados que se insertan en los equipos o aparatos de refrigeración nuevos.
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, 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.”

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:

“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.

(...).”

Por su 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:

- 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.”

Sentado lo anterior, cabe destacar que el hecho imponible se configura en el apartado seis del artículo 5 de la Ley 16/2013, de la siguiente manera:

“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.

b) El autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero. Tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo de los gases fluorados de efecto invernadero por los productores, importadores, adquirentes intracomunitarios, o empresarios a que se refiere la letra anterior.

(...).

A continuación, en el apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013 se recogen una serie de exenciones, de tal forma que:

“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 siempre que estos tengan la condición de revendedores de acuerdo con lo establecido en el apartado cinco del artículo cinco de la Ley 16/2013.

(...)

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 los preceptos anteriores, y en conexión con la definición de revendedor anteriormente expuesta, estará exenta la primera venta o entrega de gases fluorados efectuada a revendedores. Por otra parte, estarán sujetas y no exentas las ventas o entregas efectuadas a los consumidores finales, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención regulados en el apartado siete del artículo 5 la Ley 16/2013.

Se precisa que, conforme a la normativa expuesta, los empresarios que adquieran gases fluorados de efecto invernadero 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 gases fluorados (lo serán, en su caso, de los productos, equipos o aparatos que vendan), sino consumidores finales y, en consecuencia, no les es aplicable el supuesto de exención de la letra a) del número 1 del apartado siete del referido artículo 5, debiendo soportar la repercusión del impuesto.

Es decir, en principio, 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, se considerará una operación sujeta y no exenta, teniendo, quienes adquieren dichos gases fluorados, la condición de consumidores finales.

Por otra parte, cuando se adquieran los gases fluorados para recargar equipos o aparatos de refrigeración de clientes, la venta o entrega en virtud de la cual se adquieren los gases fluorados estará sujeta y exenta del Impuesto siempre que el adquirente tenga la condición de revendedor. Es decir, el adquirente de los gases fluorados esté inscrito en el registro territorial y disponga de CAF. No obstante, si los equipos o aparatos en los que van a cargarse los gases fluorados tuvieran la consideración de “nuevos”, sería de aplicación a la adquisición de los mismos el supuesto de exención establecido en el artículo 5.Siete.1.d) de la Ley 16/2013 anteriormente enunciado.

De acuerdo con el número 2 del apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013 tienen la condición de “equipos o aparatos nuevos”, aquellos equipos, aparatos e instalaciones que son puestos en servicio o funcionamiento por primera vez.

En este sentido, el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, establece:

“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.”.

Adicionalmente, el artículo 10 del Real Decreto 1042/2013 dispone:

“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 consignado en la declaración suscrita por el adquirente.”.

En el escrito presentado, la consultante manifiesta que entrega a sus clientes equipos que tienen la consideración de nuevos, cargando dichos equipos con gases fluorados objeto del IGFEI. En este caso, cabe señalar que, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente, estará sujeta y exenta la venta de gases fluorados destinados a ser utilizados para hacer recargas en equipos o aparatos de refrigeración nuevos. Es decir, la venta o entrega en virtud de la cual la consultante adquiere los gases fluorados para efectuar la carga de gases en los equipos o aparatos nuevos estará sujeta y exenta del Impuesto. No resultando, por tanto, sujeta la posterior entrega de los equipos cargados con los correspondientes gases a sus clientes por no tener ya la consideración esta operación de “primera venta o entrega”.

Adicionalmente, el apartado trece del artículo 5 de la referenciada Ley establece la repercusión del impuesto en los términos siguientes:

“1. Los contribuyentes deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto del Impuesto, quedando estos obligados a soportarlas.

2. La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella. Cuando se trate de operaciones no sujetas o exentas, se hará mención de dicha circunstancia en el referido documento, con indicación del precepto de este artículo en que se basa la aplicación de tal beneficio.

3. No procederá la repercusión de las cuotas resultantes en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de actas de inspección y en los de estimación indirecta de bases.”.

En consecuencia, cuando la consultante adquiera los gases fluorados que va a utilizar para la carga de los equipos de aire acondicionado lo hará al amparo de una exención, por su condición de consumidor final que adquiere gases para incorporarlos en equipos o aparatos nuevos que serán objeto de entrega. Es decir, en la factura que el proveedor de gases fluorados le emita a la empresa consultante se deberá hacer mención a la no repercusión por ser una operación exenta, con indicación del precepto en que se basa dicha exención (apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013).

En relación con la entrega posterior por parte de la consultante de los equipos o aparatos nuevos con la correspondiente carga del gas fluorado, dicha operación no estará sujeta al impuesto por no tener la consideración de “primera venta o entrega”.

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.