

IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

Exención del impuesto en la instalación de gas en equipos nuevos.

NUM-CONSULTA	V1769-19
ORGANO	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior
FECHA-SALIDA	10/07/2019
NORMATIVA	Ley 16/2013, artículo 5.Siete.1.d). Real Decreto 1042/2013, artículos 2, 10, 14 y disposición adicional primera.
DESCRIPCION-HECHOS	Una empresa que dispone de código de actividad de los gases fluorados (CAF) instala aparatos y equipos nuevos con gases fluorados.
CUESTION-PLANTEADA	Forma de justificar el gas instalado a un equipo o aparato nuevo para cumplir la exención del apartado siete 1.d) del artículo 5 de la Ley 16/2013.
CONTESTACION-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>

“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.”.

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.
- b) El autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero. (...).”.

Por su parte, el apartado siete del artículo 5 recoge una serie de exenciones. En concreto, en el número 1 establece 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 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 RD 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (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. 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. 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 sus apartados 5 a 7, 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.

6. El Código de Actividad de los Gases Fluorados (CAF) es el código que identifica la actividad de los obligados tributarios por este impuesto y, en su caso, el establecimiento donde se ejerce la misma. Cuando en un mismo establecimiento se ejerzan distintas actividades, aquel tendrá asignados tantos códigos como actividades se desarrollen en el mismo. Asimismo, cuando una persona o entidad ejerza una misma actividad en varios establecimientos, tendrá asignados tantos códigos como establecimientos en los que desempeñe la actividad.

7. El código constará de 8 caracteres distribuidos en la forma siguiente:

- a) Los caracteres primero y segundo identifican a la oficina gestora en que se efectúa la inscripción en el registro territorial.
- b) Los caracteres tercero y cuarto identifican la actividad que desarrolla la persona o entidad inscrita.
- c) Los caracteres quinto, sexto y séptimo expresarán el número secuencial de inscripción, dentro de cada actividad, en el registro territorial de la oficina gestora a que se refiere la letra a). Estos caracteres pueden ser alfanuméricos.
- d) El carácter octavo será un dígito de control."

Los caracteres identificativos de la actividad que desarrolla la persona o entidad inscrita, en el caso de beneficiarios de la exención por incorporación en equipos o aparatos nuevos, son "GN", "GF" en el caso de fabricantes, importadores y adquirentes intracomunitarios de gases fluorados, y "GV" para otros revendedores, de acuerdo con la Orden HAP/369/2015, de 27 de febrero, por la que se aprueba el modelo 586 «Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero», y se establece la forma y procedimiento para su presentación, y se modifican las claves de actividad del impuesto recogidas en el anexo III de la Orden HAP/685/2014, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación» y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

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. 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. 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. Por su parte, el artículo 10 del RD 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el 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."

Por último, el artículo 14 del citado Real Decreto, en relación con la utilización de los gases fluorados de efecto invernadero para su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos, 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.”.

La Disposición adicional primera del RD 1042/2013 establece que “con efectos desde 1 de enero de 2018, se suprime la obligación de aportar una declaración suscrita o, en su caso, una comunicación suscrita para el disfrute de los beneficios fiscales a que hacen referencia los artículos 11, 12, 13, 14, 15, 17 y la disposición transitoria segunda de este Reglamento”.

De acuerdo con la información aportada por la consultante, se desconocen los caracteres correspondientes a la actividad que desarrolla y en virtud de la cual está inscrita en el correspondiente registro territorial de gases fluorados. No obstante, de acuerdo con los preceptos anteriormente transcritos, cabe concluir lo siguiente:

Si la consultante dispone de un código de actividad de los gases fluorados como beneficiaria de la exención prevista en el artículo 5.Siete.1.d) de la Ley 16/2013, estará actuando como consumidor final a efectos del Impuesto y, para poder beneficiarse de la exención indicada, deberá exhibir la tarjeta acreditativa de su inscripción en el Registro Territorial ante quien le realice la primera venta o entrega de los gases. Desde 1 de enero de 2018 ya no es necesario una declaración en la que consigne el destino de los gases adquiridos.

Además, deberá destinar los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación en equipos o aparatos nuevos y deberá conservar, durante el plazo de prescripción, la documentación acreditativa de la exención aplicada.

La posterior venta que realice de los aparatos nuevos con el gas ya incorporado será una operación no sujeta al impuesto.

Si la consultante dispone de un código de actividad de los gases fluorados como revendedor de gases fluorados, 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 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) 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.

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, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

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.

FIDE