

IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

PREGUNTAS FRECUENTES (Fuente: Agencia Tributaria)

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. ¿Cual 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. ¿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.**

5. ¿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 lo 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”.

6. ¿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).

7. ¿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.
- 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

8. ¿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.

9. ¿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*”

10. ¿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.

11. ¿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.