

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFC050703

DGT: 07-03-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0631/2014

**SUMARIO:****Impuestos medioambientales. IGFEI.** Análisis de varias cuestiones relativas al Impuesto:*Contribuyentes.*

-Las empresas contempladas como consumidores finales (incluidas las automantenedoras de sus propios equipos) no tienen la consideración de contribuyentes y, por tanto, no tienen que autorrepercutirse el Impuesto por el gas que hayan comprado durante el año 2013.

-En el caso en que una empresa instaladora efectúe una recarga de refrigerante en la instalación de su cliente -un consumidor final que lo haya adquirido conforme a norma-, puesto que el consumidor ya habrá soportado el impuesto, repercutido en su día por el correspondiente proveedor, la empresa instaladora no tendrá que repercutir el impuesto en la facturación por el servicio prestado.

-Quienes teniendo la consideración de consumidor final -por ejemplo, quienes dispongan de certificado para la manipulación de equipos con sistemas frigoríficos de carga de refrigerante inferior a 3 kg de gases fluorados o para la manipulación de sistemas frigoríficos que empleen refrigerantes fluorados destinados a confort térmico de personas instalados en vehículos- adquieran gases fluorados con exención, deberán solicitar la inscripción en el registro territorial.

*Hecho imponible.*

-La cantidad de gas que haya sido objeto de entrega para efectuar la recarga en un equipo del que previamente se haya extraído la misma cantidad de dicho gas o de otro sujeto al Impuesto y que se acredite haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración Pública competente, no resultará gravada; sin embargo, si la cantidad de gas que se ha recargado es superior a la retirada, se tributará por la diferencia.

*Devengo.*

-En caso de robo de refrigerante, si con anterioridad a la comisión del mismo no se ha llegado a producir el hecho imponible que da lugar a la exigencia del Impuesto y, por tanto, tampoco se ha devengado el mismo, no se exigirá sobre los gases objeto del IGFEI que hayan sido sustraídos. No obstante, si el robo se perpetra sobre unos gases cuya venta o entrega previa a dicha acción ha dado lugar a la realización del hecho imponible y, se ha producido el devengo del Impuesto, la víctima del robo no podrá deducirse ni obtener la devolución de las cuotas soportadas por el IGFEI en relación con dichos gases.

-Respecto de los stocks de gas a 31.12.2013, en el caso de que la empresa tenga el carácter de consumidor final no estarán gravadas las existencias a 31 de diciembre de 2013; si se trata de un revendedor, estarán gravadas las ventas que realice a partir de 2014 (incluidas las existencias).

-El Impuesto se devenga en el momento de la puesta disposición de los productos objeto del mismo, debiendo ser expedidas las correspondientes facturas en el momento de realizarse la operación; por tanto, no cabe desfase temporal alguno entre la realización de la operación y la emisión de la correspondiente factura.

*Exenciones. Primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero, importados o adquiridos en equipos o aparatos nuevos.*

-Las modificaciones o la ampliación de una instalación existente no puede considerarse a efectos de la exención como «equipos y aparatos nuevos» que son puestos en servicio o funcionamiento por primera vez. No obstante, en el caso en que la legislación sectorial establezca que determinadas modificaciones en equipos o aparatos son de tal magnitud que lleven a la consideración de que la instalación resultante debe calificarse como nueva, consecuentemente, debe calificarse equipo o aparato nuevo a efectos del Impuesto, estando exentas las entregas de gases que se encuentren dentro del ámbito objetivo del mismo que vayan a ser destinados a la carga de dichos equipos o aparatos.

*Garantías.*

El hecho de que la instalación esté en garantía es irrelevante a efectos del Impuesto; si en una instalación se produjese una fuga que precisase de una recarga de gas y la misma estuviese cubierta por una garantía, tal recarga estaría sujeta al IGFEI y no podría acogerse a ningún supuesto de exención: si conforme a los términos de la garantía el que debe hacerse cargo de la recarga es el instalador, la recarga se calificaría como un autoconsumo, y si le correspondiera al propietario de la instalación, la recarga se calificaría como una primera venta o entrega, pero en ambos casos la operación estaría sujeta al Impuesto y formaría parte de la base imponible del IVA.

*Mermas.*

A pesar de que la norma no regula supuestos de no sujeción, de acuerdo con la misma es cierto que se pueden llegar a admitir pérdidas en la fabricación y manipulación de los gases fluorados que no superen una tolerancia de peso del +/- 1 por ciento; diferencias superiores no serán admisibles salvo que el límite de error de un pesaje se encuentre dentro de la tolerancia permitida de conformidad con el correspondiente certificado debidamente homologado del instrumento de medición. Las pérdidas y mermas que excedan de los límites permitidos estarán sujetas al Impuesto como autoconsumo. Las diferencias que, en su caso, resulten de los recuentos cuatrimestrales que están obligados a realizar los contribuyentes, se regularizarán en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha en que el recuento se haya realizado. La Ley no contempla la posibilidad de que las pérdidas o mermas ocurridas con posterioridad al devengo del Impuesto puedan minorar retroactivamente la base imponible, ni tampoco prevé devolución alguna de las cuotas devengadas por las mismas.

**PRECEPTOS:**

Ley 16/2013 (Medidas en materia de fiscalidad medioambiental), art. 5.Tres, Cinco.3, Seis, Siete, Ocho y Nueve.

RD 1042/2013 (Rgto. del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero), arts. 2, 4, 10, 12 y 14.

**Descripción sucinta de los hechos:**

Se plantean diversas cuestiones en relación con el Impuesto Sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

**Cuestión planteada:**

1.-¿Las empresa contempladas como consumidor final (incluidas las automantenedoras) y que hubieran comprado gas en 2013 al utilizar ese gas el año 2014 deberán autorepercibirse el impuesto?

2.- ¿Si una empresa instaladora tiene que efectuar una recarga en una instalación de un consumidor final y dicho consumidor tiene refrigerante de su propiedad, que acredite debidamente haberlo adquirido conforme con la legislación vigente (RD 138/2011, RD 795/2010, etc.) debe el instalador cargar en la facturación del servicio prestado el impuesto correspondiente al gas cargado, aunque dicho gas se lo facilite su cliente?

3.- ¿Si una empresa instaladora recupera gas de una instalación de su cliente para proceder al cambio de refrigerante en dicha instalación y dicho gas recuperado es nuevamente utilizado para otra instalación del mismo cliente, estará sujeto a impuesto? ¿Cómo se deberá documentar en este caso la recarga y la trazabilidad del refrigerante recuperado así utilizado en los sistemas y equipos existentes?

4.- ¿En el caso de robo de refrigerante podría mediante denuncia ante la Autoridad competente, deducirse el importe del impuesto correspondiente? En tal caso ¿qué trámites se deberían realizar, así como la documentación a presentar y proceso a seguir?

5.- En el caso de modificaciones o ampliaciones de una instalación existente ¿deber pagar impuesto la cantidad de gas cargado para tal fin o estará exento como carga de nueva instalación siempre que se justifique mediante la memoria o proyecto que obliga el RESIF RD 138/2011?

6.-Garantías. El concepto de garantía abarcará tanto a nuevas instalaciones como reparaciones, y en ambos casos la empresa instaladora es la que debe asumir la recarga del refrigerante. ¿Cómo debe documentarse a nivel de registro y trazabilidad las operaciones de recarga de gas por motivo de garantía? En este caso y dado que no se facturaría el gas al consumidor final entendemos que sería autoconsumo del instalador, pero en este caso no estaría sujeto a IVA ¿es correcto?

7.- Mermas por manipulación de gas. En los procesos de carga, recarga o trasvase de refrigerante de una botella a otra pueden darse mermas en estos procesos. ¿Podría considerarse aceptable como merma un porcentaje del gas utilizado y en este caso estaría exenta la cantidad de refrigerante no instalado por este concepto? En este caso y si no se acepta un porcentaje de merma ¿Cómo se documenta el descuadre entre refrigerante adquirido e instalado y en que concepto? ¿Cómo se liquidaría el impuesto? ¿Y que ocurriría con el IVA del impuesto?

**8.-** En el caso de pequeñas empresas con autorización para cargas < 3 kg. y que son consideradas consumidores finales, si dichas empresas quieren registrarse y obtener el nº CAF y cumplir con todos los requisitos que ello supone ya que ello les supondría poder comprar el gas con exención, ¿podrían hacerlo?

**9.-** Confirmar, si una empresa que decida no inscribirse en el registro y pagar y repercutir el impuesto en sus compras y ventas, en el caso de que importe desde la UE o desde terceros países gases fluorados estará obligada a inscribirse en el registro por esta razón. Es decir, las empresas que efectúen operaciones de importación deberán inscribirse en el registro y obtener la tarjeta CAF aunque decidan soportar el impuesto en sus adquisiciones en territorio español.

**10.-** En el caso de carga a barcos con bandera de otro país de la UE o de terceros países ¿estarán exentos o no sujetos a impuesto como si fuera una exportación, aunque la carga se haya realizado en territorio español?

**11.-** Dado que algunas oficinas territoriales están transmitiendo informaciones confusas con respecto a los stocks a 31.12.2013, rogamos confirmen de la obligación de aplicar el impuesto al gas en stock en dicha fecha y que sea facturado a partir del 1 de enero de 2014.

**12.-** Confirmar si el devengo del impuesto se considera a partir de la fecha de la factura.

#### **Contestación:**

**1.-** ¿Las empresa contempladas como consumidor final (incluidas las automantenedoras) y que hubieran comprado gas en 2013 al utilizar ese gas el año 2014 deberán autorepercutirse el impuesto

El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI) entró en vigor el 1 de enero de 2014 y, por lo tanto, sólo estarán sujetas al mismo las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de dicha fecha.

Las empresas contempladas como consumidores finales (incluidas las automantenedoras de sus propios equipos) adquieren 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. Los consumidores finales, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.Nueve 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), no tienen la consideración de contribuyentes y, por tanto, no tienen que autorepercutirse el impuesto por el gas que hayan comprado durante el año 2013.

**2.-** ¿Si una empresa instaladora tiene que efectuar una recarga en una instalación de un consumidor final y dicho consumidor tiene refrigerante de su propiedad, que acredite debidamente haberlo adquirido conforme con la legislación vigente (RD 138/2011, RD 795/2010, etc.) debe el instalador cargar en la facturación del servicio prestado el impuesto correspondiente al gas cargado, aunque dicho gas se lo facilite su cliente?

Los consumidores finales al adquirir el gas ya habrán soportado el impuesto, dado que al tener la condición de consumidor final el proveedor se lo habrá repercutido. La empresa instaladora, por tanto, ya no tendrá que repercutir el impuesto.

**3.-** ¿Si una empresa instaladora recupera gas de una instalación de su cliente para proceder al cambio de refrigerante en dicha instalación y dicho gas recuperado es nuevamente utilizado para otra instalación del mismo cliente, estará sujeto a impuesto? ¿Cómo se deberá documentar en este caso la recarga y la trazabilidad del refrigerante recuperado así utilizado en los sistemas y equipos existentes?

El apartado Seis del artículo 5 de la Ley 16/2013, establece que estará sujeta al impuesto la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria.

A su vez, en el apartado siete .1 del artículo 5 de la Ley 16/2013 se establecen un conjunto de exenciones, entre las cuales se encuentran las recogidas en las letras a) (reventa), b) (exportaciones y entregas intracomunitarias), d) y f) (incorporación en equipos y aparatos nuevos), cuyo objetivo es lograr que el impuesto grave únicamente las emisiones efectivas de gases fluorados de efecto invernadero a la atmósfera, de esta forma, el Impuesto recae sobre los gases que sean emitidos a la atmósfera en el momento en el que queda constancia de dicha emisión, que se infiere con la recarga en los equipos y sistemas que utilizan dichos gases.

En el caso señalado por el consultante se produce, por un lado, la retirada de un gas de un equipo y, por otro lado, la sustitución del mismo por otro gas de distintas características, sin que se realicen modificaciones en dicho equipo. Así, conforme a lo señalado en la norma reguladora del impuesto, se deberá producir el devengo del impuesto en la entrega de los gases destinados a la carga del equipo en la medida en la que se haya producido previamente una emisión de gases a la atmósfera. Por el contrario, cuando se extrae el gas de un equipo y, posteriormente, se procede a efectuar una nueva carga de gas en el mismo, nos encontramos ante una mera operación de sustitución de gases en los que no se ha producido emisión alguna.

Por ello, a pesar a que dicha operación no está contemplada expresamente en la norma debido a la imposibilidad de que la misma pueda abarcar toda la casuística que se pueda plantear en relación con la operativa relacionada con los gases objeto del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, la misma debe interpretarse en consonancia con el objetivo que se pretende conseguir con dicho impuesto: evitar la emisión de gases a la atmósfera.

Por tanto, la cantidad de gas que haya sido objeto de entrega para efectuar la recarga en un equipo del que previamente se haya extraído la misma cantidad de dicho gas o de otro sujeto al impuesto y se acredite haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración Pública competente, no resultará gravada por el impuesto. Sin embargo, si la cantidad de gas que se ha recargado es superior a la retirada, se tributará por la diferencia.

No obstante, si en el momento del devengo del impuesto, por la entrega de los gases fluorados, se ignora la cantidad de gases a retirar y, por ende, se desconoce si nos encontramos ante una operación de sustitución o ante una operación de recarga, se devengará el pago del impuesto por la totalidad de la entrega del gas fluorado; sin perjuicio de que con posterioridad, una vez se tenga constancia del gas retirado, se solicite la devolución del impuesto conforme a lo señalado en el artículo 19 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre.

4.- ¿En el caso de robo de refrigerante podría mediante denuncia ante la Autoridad competente, deducirse el importe del impuesto correspondiente? En tal caso ¿qué trámites se deberían realizar, así como la documentación a presentar y proceso a seguir?

El apartado Ocho del artículo 5 de la Ley 16/2013, regula el devengo del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero; según dicho precepto:

“1. El Impuesto se devengará en el momento de la puesta de los productos objeto del impuesto a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.

2. En los supuestos previstos en el número 3 del apartado seis, se entenderá devengado el Impuesto en el momento de la fabricación, importación o adquisición, salvo prueba fehaciente de la fecha en que se ha producido la irregularidad, en cuyo caso será esta el momento del devengo.

3. En los supuestos previstos en el número 3 del apartado siete, el Impuesto se devengará cuando se considere realizada la primera venta o entrega.”.

Sentado lo anterior, y para contestar a la pregunta formulada, es preciso distinguir si el IGFEI se ha devengado con anterioridad al robo o, por el contrario, se ha producido el robo sin que se haya devengado previamente el IGFEI.

Así, si con anterioridad a la comisión del robo no se ha llegado a producir el hecho imponible que da lugar a la exigencia del IGFEI y, por tanto, tampoco se ha devengado el impuesto; no se exigirá el IGFEI sobre los gases objeto del IGFEI que hayan sido sustraídos.

El robo de los gases fluorados que forman parte del ámbito objetivo del IGFEI no puede considerarse incluido dentro de los conceptos “venta o entrega” o “autoconsumo”.

Si bien el robo de los gases sujetos al IGFEI convierte a quien lo perpetra en un mero poseedor de éstos, no tiene como efecto facultar al autor del mismo para disponer de dichos gases en idénticas condiciones que su propietario. Por lo tanto, no puede considerarse que el robo constituya una transmisión entre la parte que es víctima del mismo y el autor de la infracción, en el sentido del apartado seis del artículo 5 de la Ley 16/2013 anteriormente transcrito.

En efecto, el principio de neutralidad fiscal no obliga en modo alguno a equiparar el robo de los gases fluorados objeto del IGFEI a una “entrega” y no constituye obstáculo alguno para la consideración de que dicho robo no constituya en cuanto tal una operación sujeta al IGFEI.

No obstante, si el robo se perpetra sobre unos gases cuya venta o entrega previa a dicha acción ha dado lugar a la realización del hecho imponible en virtud del cual se exige el IGFEI y, como tal, se ha producido el

devengo del impuesto, la víctima del robo no podrá deducirse ni obtener la devolución de las cuotas soportadas por el IGFEI en relación con dichos gases.

Ello debe interpretarse así porque en momento alguno la normativa aplicable en relación con el IGFEI prevé la posibilidad de deducir o devolver las cuotas soportadas del IGFEI por gases que con posterioridad a la repercusión de dicho impuesto han sido robados.

**5.** En el caso de modificaciones o ampliaciones de una instalación existente ¿deber pagar impuesto la cantidad de gas cargado para tal fin o estará exento como carga de nueva instalación siempre que se justifique mediante la memoria o proyecto que obliga el RESIF RD 138/2011?

Las modificaciones o la ampliación de una instalación existente no puede considerarse a efectos de la exención como “equipos y aparatos nuevos” que son puestos en servicio o funcionamiento por primera vez.

El apartado siete.1.d) del 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) establece que estará exenta en las condiciones que reglamentariamente se establezcan la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero efectuada a empresarios que destinen los gases a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos.

Por su parte, el apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013 define como equipos y aparatos nuevos, aquellos que son puestos en servicio o funcionamiento por primera vez.

Así, en el caso de que la legislación sectorial establezca que determinadas modificaciones en equipos o aparatos son de tal magnitud que lleven a la consideración de que la instalación resultante debe calificarse como nueva, consecuentemente, debe calificarse equipo o aparato nuevo en los términos establecidos en el apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/2013, estando exentas las entregas de gases fluorados de efecto invernadero que se encuentren dentro del ámbito objetivo del Impuesto que vayan a ser destinados a la carga de dichos equipos o aparatos y que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 10 y 14 del Reglamento del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero aprobado por el Real Decreto 1042/2013.

**6.-Garantías.** El concepto de garantía abarcará tanto a nuevas instalaciones como reparaciones, y en ambos casos la empresa instaladora es la que debe asumir la recarga del refrigerante. ¿Cómo debe documentarse a nivel de registro y trazabilidad las operaciones de recarga de gas por motivo de garantía? En este caso y dado que no se facturaría el gas al consumidor final entendemos que sería autoconsumo del instalador, pero en este caso no estaría sujeto a IVA ¿es correcto?

El hecho de que la instalación esté en garantía es irrelevante a efectos del Impuesto. Si en una instalación se produjese una fuga que precisase de una recarga de gas y la misma estuviese cubierta por una garantía, tal recarga estaría sujeta al IGFEI y no podría acogerse a ningún supuesto de exención.

En este supuesto habría que estar a los términos de la garantía para saber quien tiene que hacerse cargo de la recarga:

- Si le corresponde al instalador, la recarga se calificaría como un autoconsumo (artículo 5.Seis.1.b) de la Ley 16/2013).

- Si le corresponde al propietario de la instalación, la recarga se calificaría como una primera venta o entrega (artículo 5.Seis.1.a) de la Ley 16/2013).

En ambos casos la operación estaría sujeta al IGFEI y formaría parte de la base imponible del IVA.

**7. Mermas por manipulación de gas.** En los procesos de carga, recarga o trasvase de refrigerante de una botella a otra pueden darse mermas en estos procesos. ¿Podría considerarse aceptable como merma un porcentaje del gas utilizado y en este caso estaría exenta la cantidad de refrigerante no instalado por este concepto? En este caso y si no se acepta un porcentaje de merma ¿Cómo se documenta el descuadre entre refrigerante adquirido e instalado y en que concepto? ¿Cómo se liquidaría el impuesto? ¿Y qué ocurriría con el IVA del impuesto?

La Ley 16/2013 en su articulado no recoge expresamente ningún supuesto de no sujeción para las pérdidas o mermas de los gases objeto del Impuesto.

No obstante, el número 3 del apartado cinco del artículo 5 de la aludida Ley 16/2013 define el “potencial de calentamiento atmosférico de un preparado” como la “media ponderada derivada de la suma de las fracciones expresadas en peso de cada una de las sustancias a que se refiere el número 1 del apartado once multiplicadas por sus PCA con una tolerancia de peso de +/-1%.”.

En línea con este precepto y con el espíritu de la norma, se pueden llegar a admitir pérdidas en la fabricación y manipulación de los gases fluorados que no superen una tolerancia de peso del +/- 1%. Diferencias superiores no serán admisibles salvo que el límite de error de un pesaje se encuentre dentro de la tolerancia permitida de conformidad con el correspondiente certificado debidamente homologado del instrumento de

medición, de conformidad con el programa de certificación establecido por la Organización Internacional de Metrología Legal.

Por tanto, las pérdidas y mermas que se deban a circunstancias distintas del pesaje y en cantidades superiores a las anteriormente expuestas están sujetas al Impuesto en tanto que de las mismas se ha derivado una emisión de gases a la atmósfera y, por otra parte, la Ley no contempla un supuesto de no sujeción para las mismas.

8 De acuerdo con el apartado seis del artículo 5 de la Ley 16/2013 está sujeto al Impuesto “el autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero.”.

El aludido precepto establece que tiene la consideración de autoconsumo la utilización o consumo de los gases fluorados de efecto invernadero por los productores, importadores, adquirentes intracomunitarios y por quienes destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa.

Por su parte, el número 1 del apartado ocho del artículo 5 de la Ley 16/2013 establece que el Impuesto se devengará en el momento de su autoconsumo.

De conformidad con lo anterior, las pérdidas y mermas que excedan de los límites permitidos 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).

Por otra parte, según el número 3 del apartado seis del artículo 5 de la Ley 16/2013: “Se presumirá, salvo prueba en contrario, que los gases fluorados de efecto invernadero han sido objeto de ventas o entregas sujetas al Impuesto cuando los contribuyentes no justifiquen el destino dado a los productos fabricados, importados o adquiridos.”.

En este sentido, el artículo 4 del Real Decreto 1042/2013 establece que los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, revendedores, gestores de residuos y los beneficiarios de las exenciones a que se refieren las letras f) y g) del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, deberán llevar un registro de existencias de los productos objeto del impuesto por establecimiento. Efectuarán un recuento de las mismas el último día de cada cuatrimestre natural y, en su caso, regularizarán los saldos contables de las respectivas cuentas. Las diferencias que, en su caso, resulten de los referidos recuentos, se regularizarán en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha en que el recuento se haya realizado.

En cuanto a las pérdidas o mermas ocurridas con posterioridad al devengo del impuesto, la Ley no contempla la posibilidad de que las mismas puedan minorar retroactivamente la base imponible, ni tampoco prevé devolución alguna de las cuotas devengadas en dichos supuestos.

**8.** En el caso de pequeñas empresas con autorización para cargas < 3 kg. Y que son consideradas consumidores finales, si dichas empresas quieren registrarse y obtener el nº CAF y cumplir con todos los requisitos que ello supone ya que ello les supondría poder comprar el gas con exención, ¿podrían hacerlo?

Si el consultante únicamente dispone 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 tendrá la condición de consumidor final, por tanto, en sus compras de gases fluorados soportará la repercusión del impuesto.

Quienes tengan la consideración de consumidores finales no son contribuyentes del impuesto. En las facturas que emitan a sus clientes, deberán consignar la cantidad de gas fluorado expresada en kilogramos y el epígrafe que corresponda al gas fluorado incorporado al equipo o aparato, así como el importe del impuesto soportado. No obstante, quienes teniendo la consideración de consumidor final adquieran los gases fluorados con exención, deberá solicitar la inscripción en el registro territorial

**9.** Confirmar, si una empresa que decida no inscribirse en el registro y pagar y repercutir el impuesto en sus compras y ventas, en el caso de que importe desde la UE o desde terceros países gases fluorados estará obligada a inscribirse en el registro por esta razón. Es decir, las empresas que efectúen operaciones de importación deberán inscribirse en el registro y obtener la tarjeta CAF aunque decidan soportar el impuesto en sus adquisiciones en territorio español.

Son contribuyentes del Impuesto, entre otros, los importadores o adquirentes intracomunitarios de gases fluorados. De acuerdo con el artículo 2 del Real Decreto 1042/2013 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (BOE de 30 de diciembre) deben 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. 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).

**10.-** En el caso de carga a barcos con bandera de otro país de la UE o de terceros países ¿estarán exentos o no sujetos a impuesto como si fuera una exportación, aunque la carga se haya realizado en territorio español?

El ámbito de aplicación del IGFEI es todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

En este sentido, el número 2 del apartado seis del artículo 5 de la Ley 16/2013:

“2. No estarán sujetas al Impuesto las ventas o entregas de gases fluorados de efecto invernadero que impliquen su envío directo por el productor, importador o adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.

(...)”.

Por otra parte, la letra b) del número 1 del apartado siete del artículo 5 de la ley 16/2013 dispone que están exentas en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

“b) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero, incluidos los contenidos en productos, equipos o aparatos, a su envío o utilización fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.”.

A este respecto, el artículo 12 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 la que hace referencia la letra b) del número 1 del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, se aplicará conforme a las reglas siguientes:

Quienes realicen la primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero a empresarios que los utilicen o envíen fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto, 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 que el destino de los gases fluorados va a ser la utilización o el envío fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

La acreditación del envío fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto se efectuará mediante la aportación del correspondiente DUA de exportación o, en el caso de envíos con destino a otro Estado miembro, mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho. En particular, podrán tener dicha consideración el contrato, la factura o cualquier otro documento acreditativo del transporte.”.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se puede afirmar que es irrelevante a efectos de determinar la sujeción o no del impuesto, y en caso de sujeción, la correspondiente exención, si un barco tiene pabellón extranjero o no. Lo realmente importante a la hora de determinar si las entregas de gases efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto están no sujetas o están sujetas y exentas es el destino de dichos gases, esto es, si se van a consumir fuera de territorio español.

Por tanto, estarán exentas las entregas de los gases que, formando parte del ámbito objetivo de aplicación del IGFEI, se efectúen a barcos con pabellón español o extranjero, siempre que mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho y, de acuerdo con lo establecido en el anteriormente transcrito artículo 2 del Reglamento, el beneficiario de la exención pueda demostrar a quien le realice dicha entrega del gas que su envío o utilización va a ser fuera del territorio de aplicación del impuesto; esto es, fuera del territorio español.

**11.-** Dado que algunas oficinas territoriales están transmitiendo informaciones confusas con respecto a los stocks a 31.12.2013, rogamos confirmen de la obligación de aplicar el impuesto al gas en stock en dicha fecha y que sea facturado a partir del 1 de enero de 2014.

En el caso de la empresa tenga el carácter de consumidor final no estarán gravadas las existencias a 31 de diciembre de 2013. Si se trata de un revendedor, estarán gravadas las ventas que realice a partir de 2014 (incluidas las existencias).

**12.-** Confirmar si el devengo del impuesto se considera a partir de la fecha de la factura.

De acuerdo con el apartado ocho del artículo 5 de la Ley, el impuesto se devenga en el momento de la puesta de los productos objeto del impuesto a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.

Por otra parte, conforme al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

Por tanto, en principio, no habría desfase temporal entre la realización de la operación y la emisión de la correspondiente factura.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.