

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 19-12-2024**N.º CONSULTA VINCULANTE: V2621/2024****SUMARIO:**

Impuestos medioambientales. IGFEI. Contribuyentes. Operador logístico. Una empresa se dedica a la adquisición y comercialización de gases licuados que se encuentran dentro del ámbito objetivo del IGFEI y está inscrita en el Registro Territorial del IGFEI y autorizada como almacenista de gases fluorados a efectos del Impuesto. Para una mayor rapidez en la venta de los gases fluorados, está considerando la posibilidad de enviar los productos sujetos al Impuesto a un almacén logístico cuya ubicación esté próxima a los clientes que han de servirse. El proveedor de servicios logísticos no adquiere en ningún momento la propiedad ni los riesgos de las mercancías que le envía la entidad consultante y simplemente almacena temporalmente dichos bienes en sus instalaciones hasta que se produzca el pedido por parte de los clientes de esta. Esta empresa ostenta la condición de almacenista de gases objeto del Impuesto y, en el ejercicio de su actividad, adquiere gases fluorados para comercializarlos dentro del territorio español, cuyos destinatarios pueden disponer o no del CAF de almacenista, por tanto el devengo no se produce en el momento de la adquisición de los gases por esta, sino en el momento en el que este último realice la entrega o puesta a disposición a quien no ostente tal condición o cuando se realice la utilización de los gases. La empresa para agilizar el suministro envía los gases objeto del Impuesto a un almacén logístico, no adquiriendo este en ningún momento la propiedad ni los riesgos de las mercancías, sino que simplemente almacena temporalmente dichos gases en sus instalaciones hasta que se produzca el pedido por parte de sus clientes. En este caso, para que la empresa pueda enviar en régimen suspensivo los gases fluorados a los establecimientos de los operadores logísticos para su posterior venta a sus clientes, es necesario que los mismos hayan sido autorizados por la oficina gestora correspondiente como establecimiento autorizado para desarrollar la actividad de almacenista de gases objeto del IGFEI. Para que la actividad de almacenista de gases fluorados puede ser desarrollada en los establecimientos de los operadores logísticos, deberá ser comunicada esta nueva situación a la oficina gestora. Por otra parte, el operador logístico que no realiza la fabricación, importación ni adquisición intracomunitaria de los gases objeto del Impuesto, ni ostenta la condición de almacenista de gases fluorados, por lo que no tiene la consideración de contribuyente a efectos de este Impuesto. No obstante, en el supuesto de tenencia irregular de los gases objeto del Impuesto por parte del operador logístico, bien los posea en sus almacenes, bien los comercialice o transporte, este adquirirá la condición de contribuyente con las obligaciones que ello supone.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una empresa que se dedica a la adquisición y comercialización de gases licuados que se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

La consultante está inscrita en el Registro Territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y está autorizada como almacenista de gases fluorados a efectos del Impuesto.

Para una mayor rapidez en la venta de los gases fluorados, la entidad consultante está considerando la posibilidad de enviar los productos sujetos al Impuesto a un almacén logístico cuya ubicación esté próxima a los clientes que han de servirse. El proveedor de servicios logísticos no adquiere en ningún momento la propiedad ni los riesgos de las mercancías que le envía la entidad consultante y simplemente almacena temporalmente dichos bienes en sus instalaciones hasta que se produzca el pedido por parte de los clientes de esta.

Cuestión planteada:

Síguenos en...

En relación con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, la consultante desea conocer cuál es el tratamiento fiscal del envío de los gases fluorados al almacén externo gestionado por el proveedor de servicios logísticos y si este está sujeto a alguna obligación a efectos del Impuesto.

Contestación:

Con efectos desde el 1 de septiembre de 2022, la normativa reguladora del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero fue modificada por la Disposición final primera de la Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública (BOE del 9 de julio), por la cual se da nueva redacción al 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 (en adelante, la Ley).

El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de dichos gases.

Así pues, según el apartado seis del artículo 5 de la Ley:

“1. Está sujeta al impuesto la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero.

2. El hecho imponible se entenderá realizado tanto si dichos gases se presentan contenidos en envases o como incorporados en productos, equipos o aparatos.”.

El apartado diez del artículo 5 de la Ley determina que serán contribuyentes del impuesto:

“1.En los supuestos comprendidos en el número 1 del apartado seis, son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto.

Se considerarán importadores quienes ostenten dicha condición conforme a lo establecido en el artículo 86 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.No obstante lo anterior, en los supuestos del número 4 del apartado nueve, son contribuyentes del impuesto los almacenistas de gases fluorados.

3.En los casos de tenencia irregular de los gases objeto del impuesto será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos gases.

4.En los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los gases objeto del impuesto que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, estarán obligados al pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los contribuyentes, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de la declaración previa a la que se refiere el apartado ocho; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes.”.

Por su parte, el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley señala:

“4.No obstante lo establecido en los apartados anteriores, cuando tras la fabricación de los gases objeto del impuesto estos sean objeto de entrega o puesta a disposición a un almacenista de gases fluorados, o cuando el fabricante, importador o el adquirente intracomunitario tenga la condición de almacenista, el devengo del impuesto se producirá en el momento en el que este último realice la entrega o puesta a disposición a quien no ostente tal condición o cuando se realice la utilización de los gases.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior el almacenista de gases fluorados deberá acreditar dicha condición ante el vendedor de los gases objeto del impuesto o ante la aduana de importación mediante la aportación de la correspondiente autorización de la oficina gestora.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia en menos de existencias de gases objeto del impuesto recibidos se debe a que los mismos han sido objeto de utilización por el almacenista, de entrega o de puesta a disposición por este, en el territorio de aplicación del impuesto a quien no ostenta la condición de almacenista. En este caso, el devengo se producirá en el momento del descubrimiento de la diferencia, salvo prueba en contrario.”.

La letra b) del apartado cinco del artículo 5 de la Ley, define la figura de almacenista de gases fluorados en los siguientes términos:

“La persona física o jurídica o entidad a la que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada por la oficina gestora, en los términos que reglamentariamente se establezcan, a adquirir los gases objeto del impuesto con aplicación del régimen previsto en el número 4 del apartado nueve.”.

Síguenos en...

En este sentido, el artículo 5 Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto (BOE de 31 de agosto), establece lo siguiente:

“1. A solicitud del interesado, la oficina gestora correspondiente a su domicilio fiscal podrá autorizar como almacenistas de gases fluorados a las personas físicas o jurídicas o a las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.
2. El solicitante deberá figurar de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en el epígrafe correspondiente a la actividad que va a desarrollar, así como estar al corriente, junto con sus administradores, incluidos los de hecho, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y presentará ante la oficina gestora que corresponda una solicitud a la que acompañará:

- a) La documentación que, en su caso, acredite la representación.
- b) Memoria descriptiva de la actividad que prevé desarrollar.
- c) Identificación de la localización de los establecimientos en los que va a desarrollar las actividades y justificación documental del título de disposición de las mismas.
- d) La documentación acreditativa de las autorizaciones que, en su caso, corresponda otorgar a otros órganos administrativos.

3. La oficina gestora podrá requerir toda la documentación e información adicional que estime necesaria para resolver la solicitud. En el acuerdo de autorización podrán establecerse limitaciones y condiciones particulares de funcionamiento. La fecha de notificación del acuerdo de autorización será la que determine el momento a partir del cual comienza la eficacia de la misma.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá realizar comprobaciones en el establecimiento objeto de la solicitud, así como en el resto de locales u oficinas afectos a la actividad, sin necesidad de comunicación previa al titular del establecimiento. La oficina gestora denegará la solicitud si se constata la inexistencia o inadecuación de las instalaciones o la falta de medios materiales para el desarrollo de la actividad.

4. El mantenimiento de la autorización de almacenista de gases fluorados estará condicionado a que el volumen de ventas o entregas, realizadas aplicando el régimen previsto en el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, durante el año natural inmediato anterior, supere los 8.000 kilogramos de gases objeto del impuesto.

Cuando el desarrollo de la actividad en el año anterior fuera inferior al año, el volumen de ventas o entregas se elevará al año.

Para la determinación del volumen de ventas o entregas no se tomarán en consideración los movimientos entre establecimientos del mismo almacenista.

5. Cualquier modificación ulterior en los datos consignados en la solicitud o que figuren en la documentación aportada deberá ser comunicada a la oficina gestora.

(...).”

Según manifiesta la consultante, ostenta la condición de almacenista de gases objeto del Impuesto y, en el ejercicio de su actividad, adquiere gases fluorados para comercializarlos dentro del territorio español, cuyos destinatarios pueden disponer o no del CAF de almacenista. Como la consultante ostenta la condición de almacenista, el devengo no se produce en el momento de la adquisición de los gases por esta, tal y como señala el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley, “(...) el devengo del impuesto se producirá en el momento en el que este último realice la entrega o puesta a disposición a quien no ostente tal condición o cuando se realice la utilización de los gases.”

Para agilizar el suministro, la consultante se está planteando la posibilidad de enviar los gases objeto del Impuesto a un almacén logístico, no adquiriendo este en ningún momento la propiedad ni los riesgos de las mercancías que le envía la entidad consultante y simplemente almacena temporalmente dichos gases en sus instalaciones hasta que se produzca el pedido por parte de los clientes de esta.

Sentado lo anterior, este Centro Directivo considera que, para que la entidad consultante pueda enviar en régimen suspensivo los gases fluorados a los establecimientos de los operadores logísticos para su posterior venta a sus clientes, es necesario que los mismos hayan sido autorizados por la oficina gestora correspondiente como establecimiento autorizado para desarrollar la actividad de almacenista de gases objeto del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Por lo tanto, para que la actividad de almacenista de gases fluorados puede ser desarrollada en los establecimientos de los operadores logísticos, deberá ser comunicada esta nueva situación a la oficina gestora, tal y como señala el apartado 5 del artículo 5 del Reglamento del Impuesto

sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, "Cualquier modificación ulterior en los datos consignados en la solicitud o que figuren en la documentación aportada deberá ser comunicada a la oficina gestora."

Por otra parte, la consultante también pregunta sobre las posibles obligaciones del operador logístico a efectos de este Impuesto. Al respecto, dicho operador no realiza la fabricación, importación ni adquisición intracomunitaria de los gases objeto del Impuesto. Asimismo, no ostenta la condición de almacenista de gases fluorados, por lo que no tiene la consideración de contribuyente a efectos de este Impuesto.

No obstante, el número 3 del apartado diez del artículo 5 de la Ley añade lo siguiente:

"3. En los casos de tenencia irregular de los gases objeto del impuesto será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos gases."

Por lo tanto, en el supuesto de tenencia irregular de los gases objeto del Impuesto por parte del operador logístico, bien los posea en sus almacenes, bien los comercialice o transporte, este adquirirá la condición de contribuyente con las obligaciones que ello supone.

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 Función Públicas.