

IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Tributación del biogás derivado de la depuración de aguas residuales usado como carburante para cogeneración.

NUM-CONSULTA	V3884-16
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	15/09/2016
NORMATIVA	Ley 38/1992, artículos 46, 47, 49, 50 y 51. Real Decreto 1165/1995, artículo 108.
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante realiza la gestión del ciclo integral del agua, que abarca distintas fases, entre las que se encuentra la depuración de aguas residuales en una estación depuradora. En el desarrollo de su actividad, convierte un porcentaje de materia orgánica en biogás (principalmente compuesto por metano y dióxido de carbono).</p> <p>El biogás generado es usado como carburante en un motor estacionario para la cogeneración de energía eléctrica y térmica. Una parte de esta energía térmica se vuelve a utilizar en la calefacción del fango para la obtención del biogás y, el resto, se disipa en forma de calor no aprovechable.</p> <p>Por otro lado, una parte del biogás producido se utiliza como combustible en dos calderas para efectuar el calentamiento del fango y otra parte se destruye, quemándose en una antorcha, para no emitir gases contaminantes a la atmósfera.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Tributación del biogás en el Impuesto sobre Hidrocarburos destinado al motor utilizado en cogeneración, del destinado a la caldera para calentar el fango y del que se destruye quemándose en la antorcha.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>I.- El artículo 46 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos. En su apartado 1, letra a), establece:</p> <p>"1. A efectos de esta Ley, se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos los siguientes productos:</p> <p>a) Los productos clasificados en los códigos NC 2705, 2706, 2707, 2709, 2710, 2711, 2712 y 2715."</p>

El “biogás” obtenido por transformación de biomasa residual a que se refiere la consultante es, en principio, un producto que se clasificaría en el código NC 2711.29.00, estando, por tanto, directamente incluido en el ámbito objetivo del **Impuesto sobre Hidrocarburos**.

La extracción de biogás constituye fabricación, conforme al artículo 4.10 de la Ley de Impuestos Especiales (en adelante, LIE), y configura el hecho imponible del **Impuesto sobre Hidrocarburos**, por lo que deberá realizarse en una fábrica, en régimen suspensivo, devengándose el **impuesto** a la ultimación de dicho régimen.

La obligación de inscripción en el registro territorial de los titulares de las fábricas respecto de dichos establecimientos y las garantías que han de prestarse se regulan en los artículos 40 y 43, respectivamente, del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio).

Por consiguiente, la instalación para la obtención del biogás en la estación depuradora deberá ser inscrita como fábrica de **hidrocarburos**, siendo su titular sujeto pasivo del **Impuesto sobre Hidrocarburos** en las condiciones establecidas en la LIE.

La Orden EHA/3363/2010, de 23 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el **Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos** y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del **Impuesto sobre el Valor Añadido** en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos (BOE de 30 de diciembre), recoge en su anexo VII las claves de actividad que identifican la actividad desarrollada en relación con los impuestos especiales de fabricación, encontrándose entre éstas la clave “H0 Las demás industrias que obtienen productos gravados”, del grupo primero del **Impuesto sobre Hidrocarburos**, clave que deberá formar parte del CAE del establecimiento de la consultante donde se fabrique el biogás.

Mientras no salga de la fábrica de **hidrocarburos**, el biogás obtenido se encuentra en régimen suspensivo; en esta situación y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6 de la LIE, el biogás no estará sujeto al **Impuesto sobre Hidrocarburos** en los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 47 de la LIE, que establece:

“1. No estarán sujetas al **impuesto** las operaciones de autoconsumo que impliquen:

- a) La utilización de **hidrocarburos** que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburante o combustible.
- b) La utilización de **hidrocarburos** como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de **hidrocarburos**.”.

El autoconsumo se define, en el apartado 3 del artículo 4 de la LIE, como “El consumo o utilización de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo.”.

Por lo tanto, en primer lugar, esta Dirección General entiende que no están sujetas al **impuesto** las siguientes operaciones realizadas en régimen suspensivo para obtener el biogás:

- El autoconsumo del biogás inyectado en la propia digestión de los fangos, para impulsar la materia hasta el digestor anaeróbico.
- El autoconsumo del biogás utilizado en la caldera para el calentamiento de los fangos.

II.- En segundo lugar, esta Dirección General entiende que tampoco está sujeta al **impuesto** la destrucción del biogás excedente quemado en la antorcha, cuando dicha antorcha se encuentre dentro de la propia fábrica de **hidrocarburos**, en tanto que dicha destrucción se realiza al amparo de lo dispuesto en el apartado 1.a) del artículo 47 de la LIE, y a la vista de que el apartado 2 del artículo 49 de la LIE señala que la utilización del biogás en este caso (quemado en la antorcha para aliviar la presión del gas) no constituye un uso ni como carburante ni como combustible, ya que, por definición:

“2. A efectos de este **impuesto** se considerará:

- a) Uso como carburante: la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** con fines de combustión en cualquier tipo de motor.
- b) Uso como combustible: la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción, que no constituya uso como carburante.”

Además, en el caso de que la antorcha se encuentre situada fuera de la fábrica de **hidrocarburos**, el biogás quemado en la antorcha se beneficiaría de la aplicación de la exención del **impuesto** establecida en el apartado 1 del artículo 51 de la LIE, en tanto que la combustión del biogás no se produce con fines de calefacción, por la misma razón que acaba de exponerse.

En este sentido el apartado 1 del artículo 51 de la LIE establece que estarán exentas en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

“1. La fabricación e importación de gas natural y de productos incluidos en el ámbito objetivo del **impuesto** comprendidos en su tarifa 2ª, que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible.”.

III.-En tercer lugar, se analiza la utilización de biogás en el motor de cogeneración.

Al respecto, la consultante manifiesta que la energía térmica producida en el motor de cogeneración se emplea en calentar los fangos para obtener el biogás y por ello plantea la posibilidad de no considerar sujeto al **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** el porcentaje de

biogás consumido en el motor de cogeneración que corresponde a la energía térmica utilizada en calentar los fangos y ello en virtud de lo dispuesto en el arriba transcrito apartado 1 del artículo 47 de la LIE.

Sin embargo, esta Dirección General entiende que la utilización del biogás consumido en el motor de cogeneración que realiza la consultante constituye un uso como carburante, y que dicha operación de autoconsumo se encuentra sujeta al **impuesto** y no exenta.

Ello de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 49 de la LIE, que establece:

“2. A efectos de este **impuesto** se considerará:

a) Uso como carburante: la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del **Impuesto sobre Hidrocarburos** con fines de combustión en cualquier tipo de motor.

b) Uso como combustible: la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción, que no constituya uso como carburante.”

En relación con la tributación del biogás por el **Impuesto sobre Hidrocarburos**, los epígrafes 2.12, 2.13.1 y 2.13.2 de la tarifa 2ª del **impuesto**, recogidos en el artículo 50.1 de la LIE, establecen los siguientes tipos de gravamen:

“Epígrafe 2.12. **Hidrocarburos** gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00 y productos clasificados en el código NC 2705, para uso general: el tipo establecido para el epígrafe 1.9.

Epígrafe 2.13.1 **Hidrocarburos** gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00 y productos clasificados en el código NC 2705, así como el biogás, destinados a usos distintos a los de carburante, o a usos como carburante en motores estacionarios: el tipo establecido para el epígrafe 1.10.1.

Epígrafe 2.13.2 **Hidrocarburos** gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00 y productos clasificados en el código NC 2705, así como el biogás, destinados a usos con fines profesionales siempre y cuando no se utilicen en procesos de generación y cogeneración eléctrica: el tipo establecido para el epígrafe 1.10.2.

Para la aplicación de estos dos últimos epígrafes se considera "biogás" el combustible gaseoso producido a partir de la biomasa y/o a partir de la fracción biodegradable de los residuos y que puede ser purificado hasta alcanzar una calidad similar a la del gas natural, para uso como biocarburante, o el gas producido a partir de madera.”

Los epígrafes 1.10.1 y 1.10.2 de la tarifa 1ª del **Impuesto**, del artículo 50 de la LIE, a que se refieren los epígrafes de la tarifa 2ª transcritos, establecen:

“Epígrafe 1.10.1 Gas natural destinado a usos distintos a los de carburante, así como el gas natural destinado al uso como carburante en motores estacionarios: 0,65 euros por gigajulio.

Epígrafe 1.10.2 Gas natural destinado a usos con fines profesionales siempre y cuando no se utilicen en procesos de cogeneración y generación directa o indirecta de energía eléctrica: 0,15 euros por gigajulio.

A efectos de lo previsto en este Epígrafe se considera gas natural destinado a usos con fines profesionales los suministros de gas natural efectuados para su consumo en plantas e instalaciones industriales, con exclusión del que se utilice para producir energía térmica útil cuyo aprovechamiento final se produzca en establecimientos o locales que no tengan la condición de plantas o instalaciones industriales. Asimismo, tendrá la consideración de gas natural destinado a usos con fines profesionales el gas natural utilizado en cultivos agrícolas.”

Sin embargo, el Epígrafe 2.13.2 del artículo 50 de la LIE, al venir referido al Epígrafe 1.10.2, excluye de la aplicación del tipo impositivo de 0,15 euros por gigajulio al biogás utilizado como carburante en un motor estacionario para la cogeneración de electricidad y energía térmica.

A este respecto, cabe destacar que el gas natural utilizado como carburante en un motor estacionario para la cogeneración de electricidad y energía térmica tiene un tratamiento fiscal específico. En concreto, el apartado 4 del artículo 50 de la LIE establece:

“4. En los suministros de gas natural destinado a ser utilizado en una planta de cogeneración de energía eléctrica y energía térmica útil, sujeta al requisito de acreditación del cumplimiento del rendimiento eléctrico equivalente a que se refiere la normativa de aplicación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, o que cumpla los requisitos que se establezcan reglamentariamente, se aplicarán los tipos impositivos regulados en los epígrafes 1.10.1 y 1.10.2 del apartado 1 de este artículo en función del porcentaje de gas natural que corresponda imputar a la producción de electricidad medida en bornes de alternador y a la energía térmica útil, conforme al procedimiento que se establezca reglamentariamente.”.

Si bien es cierto que el apartado 4 del artículo 50 de la LIE hace referencia al gas natural, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 2 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOUE de 31 de octubre), los productos energéticos distintos de aquellos para los cuales dicha Directiva especifica un nivel de imposición se gravarán, en función de su utilización con el mismo tipo impositivo aplicable al combustible o carburante equivalente.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior y puesto que en la LIE los tipos impositivos aplicables al biogás están referidos a los tipos impositivos del gas natural, se puede concluir que el apartado 4 del artículo 50 de la LIE también es, en supuestos equivalentes, de aplicación al biogás.

Así las cosas, por lo que respecta a la interpretación de los términos “suministros de gas natural efectuados para su consumo en plantas e instalaciones industriales” esta Dirección General viene manteniendo que el precepto se dirige al sector industrial. En efecto, procede

señalar que la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre) que incrementó el gravamen aplicable al gas natural destinado a usos distintos a los de carburante, así como el gas natural destinado al uso como carburante en motores estacionarios desde el tipo 0 euros por gigajulio a 0,65 euros por gigajulio, y de ahí, rebajó el montante de la carga tributaria que deben soportar los contribuyentes que lo utilicen con “fines profesionales”, acoge en la exposición de motivos el objetivo de la medida: “para mantener la competitividad del sector industrial, al amparo de lo establecido en la normativa comunitaria citada que permite diferenciar para un mismo producto el nivel nacional de imposición en determinadas circunstancias o condiciones estables, respetando los niveles mínimos comunitarios de imposición y las normas del mercado interior y de competencia, se establece una imposición reducida al gas natural para usos profesionales siempre que no se utilice en procesos de generación y cogeneración eléctrica”.

Al respecto, constituye una adecuada referencia como criterio general y objetivo, en orden a la identificación de los usuarios y su perfil económico, la normativa reguladora del **Impuesto** sobre Actividades Económicas (IAE). Por lo que aquí interesa, el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del **Impuesto** sobre Actividades Económicas (BOE de 29 de septiembre), incluye en su Anexo I una enumeración positiva y ordenada por divisiones y grupos de las diferentes actividades empresariales y de lo que comprende el desarrollo de dichas actividades.

Desde esta óptica de sistematización de la actividad económica, una segunda acotación de los términos “para su consumo en plantas e instalaciones industriales” ha de producirse en el marco de las actividades del IAE, de las que por tanto, deben extraerse todas las actividades que carezcan de conexión con actividades industriales, y para concretar aquellas que pueden tributar al tipo súper reducido, se han de citar específicamente las divisiones: 1. Energía y agua, excepto las agrupaciones de producción de energía eléctrica y ello, por imperativo de la norma, 2. Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados. Industria química, 3. Industrias transformadoras de los metales: Mecánica de precisión y 4. Otras industrias manufactureras.

En el escrito de la consulta la consultante no especifica en qué división del IAE está dada de alta, si bien por el tipo de actividad que realiza cabe presumir que estará dada de alta en el Epígrafe 921.4 “Servicio de alcantarillado, evacuación y depuración de aguas residuales”, por lo que la instalación donde se consume el biogás que la consultante produce y utiliza como carburante en la forma declarada, no puede considerarse una instalación industrial a los efectos buscados por las normas anteriores.

En principio, por tanto, la utilización del biogás para uso como carburante en un motor estacionario para la cogeneración de energía eléctrica y térmica y cuyo consumo se produce fuera de una planta o instalación industrial, queda excluida de la tributación recogida en el epígrafe 2.13.2, tributando al tipo impositivo establecido en el epígrafe 2.13.1; esta tributación, al venir referida a la del epígrafe 1.10.1 de la tarifa 1ª del **Impuesto**, es de

0,65 euros por gigajulio.

No obstante lo anterior, en la medida en que, por realizar una actividad de producción de energía eléctrica y energía térmica útil, la consultante deba estar dada de alta en los correspondientes Epígrafes del IAE (Epígrafes que, en su caso, están encuadrados dentro de la división primera), y por tanto, tenga dicha actividad el carácter de industrial de acuerdo con el criterio sentado por este Centro Directivo, entre otras, en las consultas vinculantes nº V0346-13 de fecha 06/02/2013, nº V1050-13 de fecha 02/04/2013, nº V1641-13 de fecha 17/05/2013, nº V2310-13 de fecha 11/07/2013, nº V0562-14 de fecha 03/03/2014, nº V1294-15 de fecha 28/04/2015 y nº V2090-15 de fecha 08/07/2015, la utilización del biogás para producir energía térmica útil podrá tributar al tipo impositivo establecido en el epígrafe 2.13.2, tributación que, al venir referida a la del epígrafe 1.10.2 de la tarifa 1ª del **Impuesto**, es de 0,15 euros por gigajulio.

El procedimiento para beneficiarse de este tratamiento fiscal específico viene regulado en los apartados 5, 6 y 7 del artículo 108 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en los siguientes términos:

“5. En los suministros de gas natural destinado a ser utilizado en una central de cogeneración de energía eléctrica y energía térmica útil, sujeta al requisito de acreditación del cumplimiento del rendimiento eléctrico equivalente a que se refiere la normativa de aplicación de la Ley del Sector Eléctrico, o en aquellas en las que dicho rendimiento haya sido debidamente auditado se aplicarán los tipos impositivos regulados en los epígrafes 1.10.1 y 1.10.2 del apartado 1 del artículo 50 de la Ley en función del porcentaje de gas natural que corresponda imputar a la producción de electricidad medida en bornes de alternador y a la obtención de energía térmica útil y siempre que el aprovechamiento final de esta se produzca en establecimientos industriales, conforme al procedimiento que se establece a continuación.

Para que los sujetos pasivos puedan aplicar el tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.10.2 del artículo 50.1 de la Ley, los titulares de las centrales estarán obligados a comunicarles, además de lo establecido en el apartado 4 de este artículo, el porcentaje provisional a aplicar sobre la cantidad suministrada de gas natural que va a utilizarse en la generación de electricidad y en la producción de energía térmica útil. Los sujetos pasivos deberán conservar dichas comunicaciones debidamente firmadas.

A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, el porcentaje provisional aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente y determinado en función del valor del rendimiento eléctrico equivalente aportado a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia o el valor auditado debidamente y de los consumos de gas natural realizados durante ese año.

En el supuesto de que el suministro de gas natural se realice a una central de cogeneración con una planta industrial asociada y cuyo punto de suministro fuese único, el sujeto pasivo podrá aplicar el tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.10.2, tanto a la cantidad de gas natural que deba imputarse a la producción de energía térmica útil como a la destinada

directamente a la planta industrial siempre que el titular de la central de cogeneración incluya en la declaración escrita la información relativa al porcentaje que corresponde a dichos usos, en los términos que se indican en los párrafos anteriores.

No obstante, cuando por circunstancias sobrevenidas o extraordinarias, el titular de la central de cogeneración justifique que la aplicación del porcentaje definitivo del año anterior en función del cual se le va a efectuar la repercusión de los tipos impositivos del gas natural difiere en gran medida del que efectivamente correspondería al año que esté en curso, podrá comunicar otro dato al sujeto pasivo previa autorización de la oficina gestora.

Los titulares de centrales de cogeneración de electricidad y energía térmica útil presentarán dentro del primer cuatrimestre natural de cada año, por los medios que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas mediante Orden Ministerial, todos los datos necesarios para la determinación de la cantidad de gas natural que corresponde imputar a la generación de electricidad medida en bornes de alternador y a la producción de energía térmica útil.

6. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas, determinado en función del porcentaje provisional comunicado por el consumidor final, no coincida con el importe de las cuotas que se hubieran debido repercutir conforme al porcentaje o cantidad definitiva utilizada.

A estos efectos, en los cuatro primeros meses de cada año natural los consumidores finales deberán comunicar a los sujetos pasivos y a la oficina gestora el porcentaje definitivo de gas natural sujeto a cada uno de los tipos establecidos en los epígrafes 1.10.1 y 1.10.2 del apartado 1 del artículo 50. Si en el plazo de los cuatro meses no se comunicara a los sujetos pasivos y a la oficina gestora nuevos datos, se considerará que no se ha producido variación alguna respecto de los porcentajes a aplicar sobre la cantidad suministrada de gas natural que va a utilizarse en la generación de electricidad y en la producción de energía térmica útil.

La rectificación deberá efectuarse por los sujetos pasivos una vez que les sea comunicado el porcentaje definitivo, y la regularización de la situación tributaria se efectuará en la autoliquidación correspondiente al período en que debe efectuarse dicha rectificación.

7. En los supuestos de autoconsumo de gas natural en unidades de cogeneración incluidas en instalaciones registradas como fábricas y depósitos fiscales, será de aplicación, mutatis mutandis, el procedimiento descrito en los apartados anteriores de este artículo.”.

En conclusión, al amparo de este procedimiento y en la medida en que la producción de energía térmica se realice en el marco de una actividad industrial en los términos expuestos en este apartado, la parte del biogás destinado a producir energía térmica tributará al tipo impositivo de 0,15 euros por gigajulio. Sin embargo, la parte del biogás destinado a producir electricidad deberá tributar al tipo impositivo de 0,65 euros por gigajulio.

IV.- En cuanto a la determinación de la base imponible, si bien la LIE no lo ha establecido de forma expresa, la ya reiterada Directiva 2003/96/CE al establecer los niveles mínimos de

imposición aplicables a los carburantes y combustibles, (cuadros B y C de su anexo I) exige que el poder energético del gas natural se cuantifique por su “valor calorífico bruto”.

Así las cosas, esta Dirección General entiende que, para determinar la base imponible del **Impuesto sobre Hidrocarburos**, el sujeto pasivo debe utilizar el poder calorífico superior (PCS) del producto fabricado, como medida del poder energético del biogás objeto de la operación sujeta.

Todo ello en conformidad con el criterio reiterado de este Centro Directivo establecido, entre otras, en las consultas vinculantes nº V1294-15 de fecha 28/04/2015 y nº V2346-15 de fecha 24/07/2015.

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