

TRIBUTACIÓN FUEL GAS

Tributación por el Impuesto sobre Hidrocarburos del fuel gas utilizado como combustible en unidades de cogeneración.

NUM-CONSULTA	V0121-17
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	23/01/2017
NORMATIVA	Ley 38/1992, art. 46, 47, 49, 50 y 51; Reglamento IIEE RD 1165/1995, art. 108.
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante, titular de dos refinerías, opera en el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos. En ambas refinerías existen unidades de cogeneración que utilizan como combustible gas natural y fuel gas. El fuel gas es un producto que se clasifica en el código NC 2711.29.00. La energía térmica (vapor de agua) producida en la cogeneración se utiliza para fines profesionales en las propias instalaciones de la refinería.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación por el Impuesto sobre Hidrocarburos del fuel gas utilizado como combustible en las unidades de cogeneración.
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> <p>La consultante indica que el fuel gas obtenido en la refinería se clasifica en el código NC 2711.29.00, estando, por tanto, directamente incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos.</p>

Mientras no salga de la fábrica de hidrocarburos, el fuel gas obtenido se encuentra en régimen suspensivo; en esta situación y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6 de la LIE, el fuel gas 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.”.

Ahora bien, esta Dirección General entiende que la utilización del fuel gas 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 fuel gas 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 fuel gas 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 fuel gas 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 fuel gas.

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”.

En principio, por tanto, la utilización del fuel gas 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 el supuesto planteado, la actividad de producción de energía eléctrica y energía térmica útil, se produce en las instalaciones de una refinería y, por tanto, tiene 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, por lo que la utilización del fuel gas 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 en las unidades de cogeneración se realiza en el marco de una actividad industrial, la parte del fuel gas destinada a producir energía térmica tributará al tipo impositivo de 0,15 euros por gigajulio. Sin embargo, la parte del fuel gas destinada a producir electricidad deberá tributar al tipo impositivo de 0,65 euros por gigajulio.

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