

COGENERACIÓN

Exención de Impuestos Especiales al gas natural.

NUM-CONSULTA	V3063-19
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	30/10/2019
NORMATIVA	Ley 38/1992 art. 51-2-c) RIIEE RD 1165/1995 art. 103 y 108
DESCRIPCION-HECHOS	<p>Sistema de cogeneración que produce energía eléctrica, vapor y calor, que se utilizan en el proceso productivo de la fábrica en que se encuentra instalada. Dicho sistema tiene incorporada una caldera de recuperación, de manera que el calor de los gases de combustión que provienen de la turbina de gas natural es utilizado para el funcionamiento de esa caldera.</p> <p>La caldera de recuperación cuenta además con unos quemadores de postcombustión, alimentados con gas natural, que contribuyen a producir, además del vapor que necesita la fábrica, calor útil que se reaprovecha para el secado de subproductos.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Si la exención establecida en la letra c) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) es aplicable a todo el gas natural consumido en tales instalaciones de cogeneración, incluido el gas natural consumido en la caldera de recuperación.
CONTESTACION-COMPLETA	La letra c) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, redactada por el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (BOE de 6 de octubre), contempla la siguiente exención con efectos desde el 7 de octubre de 2018:

“Además de las operaciones a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 53, las siguientes operaciones:

(...)

2. La fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a:

(...)

c) La producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

A los efectos de la aplicación de esta exención se consideran:

"Central eléctrica": La instalación cuya actividad de producción de energía eléctrica queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento hayan sido autorizados con arreglo a lo establecido en el título IV de dicha Ley.

"Central combinada": La instalación cuya actividad de producción de electricidad o de cogeneración de energía eléctrica y calor útil para su posterior aprovechamiento energético queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento han sido autorizados con arreglo a lo establecido en el título IV de dicha Ley.”.

La consultante dispone de instalaciones industriales que tienen incorporados sistemas de cogeneración que utilizan gas natural para generar electricidad y energía térmica útil. En concreto, esta generación de electricidad y calor tiene lugar a través de la cogeneración mediante el empleo de gas natural en turbinas para tal fin. La planta de cogeneración en ciclo simple produce energía eléctrica, vapor y calor necesarios para el proceso productivo.

El calor útil que produce la turbina de gas es utilizado junto con un aporte adicional de gas natural para el funcionamiento de la caldera de recuperación, dando como resultado vapor de agua que es utilizado en la planta industrial y

una parte excedentaria de calor útil residual, que se reaprovecha en el secadero para la producción de subproductos.

Se trata por tanto de instalaciones de cogeneración en las que se produce energía eléctrica, vapor de agua y calor, pero que tiene lugar en lo que puede describirse como un proceso con dos fases diferenciadas:

Una primera, en la que el gas natural consumido produce electricidad y calor en una turbina.

Y otra adicional, tras esa combustión, en la que una caldera de recuperación aprovecha el calor de los gases procedentes de la turbina y, con el aporte adicional de nuevo gas natural inyectado en los quemadores con que cuenta dicha caldera, se encarga de producir calor útil para para la planta de proceso asociada a la instalación, tanto en forma del vapor que requiere la planta como, adicionalmente, para el secado de subproductos.

La consultante desea saber si la aplicación de la exención regulada en la letra c) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley 38/1992 resulta de aplicación a todo el gas natural consumido en las instalaciones de cogeneración, incluido el gas natural consumido en la caldera de recuperación, que según la consultante es parte integrante del proceso de cogeneración.

Respecto del gas utilizado como combustible en el turbogenerador, cabe señalar que podrá gozar de la exención regulada en la letra c) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley 38/1992, puesto que se destina a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

Para poder aplicar dicho beneficio fiscal al gas empleado en el caso objeto de la consulta, cogeneración con turbina de gas, se deberán cumplir los requisitos formales recogidos en el apartado 5 del artículo 103 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado mediante el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio:

“5. Para que sea de aplicación de la exención establecida en la letra c) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley deberá ser solicitada previamente de la oficina gestora por el titular de las centrales de producción eléctrica o de las centrales combinadas de cogeneración de electricidad y energía térmica útil, y

autorizada por dicha oficina gestora mediante la inscripción en el correspondiente registro territorial.”.

No obstante lo anterior, respecto del gas introducido en la caldera de recuperación, puesto que no se destina a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor, sino que es destinado exclusivamente a la generación de vapor de agua y calor, este Centro Directivo considera que no puede gozar de la exención regulada en la letra c) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley 38/1992.

De esta manera, no puede aplicarse la citada exención al gas natural utilizado en la caldera de recuperación en la fase de postcombustión, pues no se destina a ninguno de los fines que exige el art. 51.2.c) de la LIE:

ni a la producción de electricidad,

ni a la producción de electricidad en centrales combinadas,

ni a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

Sometido por tanto a tributación, y considerada la finalidad a que se destina, lo estará al tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.10.2 del artículo 50 de la LIE:

“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.”.

Únicamente estará exento, en definitiva, el gas natural consumido en la primera fase, que es el que se utiliza para alimentar la turbina de gas y el único que contribuye a generar tanto energía eléctrica como energía térmica.

De la información aportada por la consultante parece deducirse que el suministro de gas natural a la instalación industrial cuenta con diferentes puntos de suministro, por lo que la consultante puede conocer los consumos de gas natural en los diferentes usos. De no así, habría que acudir a lo que señala el artículo 50.4 LIE:

“4. En los suministros de gas natural a instalaciones con un único punto de suministro y destinado a ser utilizado como combustible tanto a usos profesionales, como a otros usos, 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 utilizado en cada uno de los distintos usos, conforme al procedimiento que se establezca reglamentariamente.”.

Para poder aplicar el tipo impositivo establecido en el establecido en el epígrafe 1.10.2 del artículo 50 de la LIE, el apartado 4 del artículo 108 del Reglamento de los Impuestos Especiales señala:

“4. Para que los sujetos pasivos puedan aplicar el tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.10.2, los consumidores finales estarán obligados a comunicar a quienes realicen los suministros de gas natural a título oneroso en el supuesto previsto en el párrafo primero del apartado 14 del artículo 7 de la Ley o, en su caso, a los titulares de fábricas, depósitos fiscales o almacenes fiscales a través de cuyas instalaciones se efectúe el suministro, con anterioridad a que éste se produzca, el uso con fines profesionales del gas natural. Una copia de esta comunicación deberá ser también enviada por los consumidores finales a la oficina gestora correspondiente al domicilio donde esté ubicada la instalación en la que se consuma el gas natural.

Cualquier modificación del destino del gas natural que suponga un cambio del tipo impositivo aplicable, deberá ser objeto de comunicación al sujeto pasivo y a la oficina gestora por cualquier medio del que quede constancia, bajo exclusiva responsabilidad de los consumidores finales.

Mientras no tenga lugar una nueva comunicación, se tomará en consideración la información contenida en la comunicación inicial.”.

Por su parte, el apartado 6 del citado artículo 108 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece:

"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 de la Ley. Si en el plazo de los cuatro meses no se comunicaran 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.

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."

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.