

TRIBUTACIÓN DEL BIOGÁS

NUM-CONSULTA V1294-15

ORGANO SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

FECHA-SALIDA 28/04/2015

NORMATIVA Ley 38/1992 art. 50

DESCRIPCION-HECHOS La consultante realiza la depuración de aguas residuales en una estación depuradora, estando encuadrada en el epígrafe 9214 "Servicio de alcantarillado, evacuación y depuración de aguas residuales" del Impuesto de Actividades Económicas. En el desarrollo de su actividad, convierte determinadas materias orgánicas en biogás (principalmente compuesto por metano y dióxido de carbono). El biogás generado es usado como carburante en un motor estacionario para cogeneración de energía eléctrica y térmica. La relación entre la energía eléctrica y térmica producidas viene determinada por las características técnicas del motor. Por otro lado, una parte del biogás producido se destina directamente a una caldera para efectuar el calentamiento del fango y otra parte se destruye, quemándose en una antorcha, para no emitir gases contaminantes a la atmósfera.

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 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: "1. A efectos de esta Ley, se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos los siguientes productos: a) Los productos clasificados en los códigos NC 2705, 2706, 2707, 2709, 2710, 2711, 2712 y 2715."

El "biogás" obtenido por transformación de biomasa residual a que se refiere la consultante es, en principio, un producto que se clasificaría, bien en el código NC 2705.00.00, bien en el 2711.29.00, estando, en ambos casos, 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, 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, conforme a los datos aportados por la consultante, 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 Ley de Impuestos Especiales.

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 Ley de Impuestos Especiales, 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 biocarburo, 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 Ley de Impuestos Especiales, 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.”

Por otro lado, el apartado 1 del artículo 51 de la Ley de Impuestos Especiales 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.”

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”.

Así las cosas, 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 superreducido, 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 concordancia con lo expuesto, esta Dirección General entiende 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. Por lo tanto, el biogás debe soportar el impuesto con aplicación, en función de su utilización, de los siguientes tipos impositivos:

- La utilización del biogás para uso como carburante en un motor estacionario y cuyo consumo se produce fuera de una planta o instalación industrial, queda excluida de la tributación por 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.

- La utilización del biogás directamente como combustible en la caldera para el calentamiento de los fangos tributaría también por el epígrafe 2.13.1, al tipo impositivo de 0,65 euros por gigajulio, como determina el epígrafe 1.10.1 de la tarifa 1ª del Impuesto. No obstante, si el calentamiento de los fangos es parte del proceso de extracción del biogás, esta Dirección General entiende que el biogás utilizado en calentar los fangos configura una operación de autoconsumo que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 47, apartado 1.b), de la Ley de Impuestos Especiales, no está sujeta al Impuesto sobre Hidrocarburos.

- Finalmente, el biogás quemado en la antorcha, cuyo calor emitido no es aprovechable, se beneficia de la aplicación de la exención del impuesto establecida en el apartado 1 del artículo 51 de la Ley de Impuestos

Especiales, en tanto que la combustión del biogás no se produce con fines de calefacción, ya que el apartado 2 del artículo 49 de la Ley de Impuestos Especiales define el uso como combustible como “la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción, que no constituya uso como carburante”,

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