

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/04297/2018/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **15/07/2021**

Asunto:

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Sujeto pasivo en caso de fabricación irregular. Determinación del sujeto pasivo en el caso de que el titular de la actividad y sea distinto del titular del establecimiento. Biogás.

Criterio:

Esta cuestión sobre la determinación del sujeto pasivo en el caso de que el titular de la actividad y sea distinto del titular del establecimiento, ha sido resuelta recientemente por las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, dictadas en los recursos de casación 5322/2019 y 6783/2019, de fechas 23 y 25 de marzo de 2021, que traen causa de la liquidación de Impuestos Especiales de Hidrocarburos por la generación de biogás sin cumplir los requisitos exigidos para ser considerados como fábrica a efectos del Impuesto (supuestos de fabricación irregular).

Considera el TS que lo relevante a la hora de determinar quién es el sujeto pasivo del impuesto en los casos de fabricación irregular, es acudir al que lleva a cabo la actividad, que es el que fabrica y utiliza el producto, y no al titular del establecimiento en el que se desarrolla la misma.

Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
35.4

Ley 38/1992 Impuestos Especiales IIEE
5.1
51.2.c)
8.2.a)

Conceptos:

Actividad/explotación económica

Biogás

Fábrica

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Impuestos Especiales IIEE

Sujetos pasivos

Titularidad

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

PROCEDIMIENTO: 00-04297-2018

CONCEPTO: RESTO IIEE (HIDROCARBUROS, TABACO Y ELECTRICIDAD)

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación de fecha 12 de julio de 2018, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), derivado del acta en disconformidad A02-...3, relativa al Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2013 a 2016, por importe de 1.733.017,76 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Consta en todo lo actuado que en fecha 8 de febrero de 2018, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, efectuó propuesta de liquidación respecto de la entidad **XZ SA**, mediante acta de disconformidad A02- ...3 relativa al concepto Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2013 a 2016, en la que se proponía la siguiente regularización:

- Cuota: 1.589.204,17 euros.
- Intereses de demora: 187.931,63 euros.
- Deuda a ingresar: 1.777.135,80 euros.

El acta deriva de la fabricación de biogás por la reclamante sin la preceptiva inscripción en el correspondiente Registro Territorial de los Impuestos Especiales como fábrica de hidrocarburos y sin el Código de Actividad y Establecimiento (CAE) correspondiente durante los periodos objeto de comprobación en las instalaciones depuradoras -EDAR- de INSTALACION_1, INSTALACION_2, INSTALACION_3, INSTALACION_4, INSTALACION_5, INSTALACION_6 e INSTALACION_7, INSTALACION_8, gestionadas por la entidad **XZ SA**. Por ello, la Inspección procede a regularizar la fabricación de biogás en los ejercicios comprobados en la medida en que la falta de la preceptiva autorización implica la fabricación de un hidrocarburo por quien no tiene la condición de fábrica a efectos de la normativa de Impuestos Especiales y, por tanto, fuera del régimen suspensivo del impuesto.

A juicio de la Inspección, lo anterior determina que proceda la exigibilidad del impuesto especial por el biogás fabricado durante los ejercicios comprobados, aplicando el tipo impositivo de 1,15 euros por gigajulio establecido en el epígrafe 2.12 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para el biogás de uso general.

SEGUNDO.- En fecha 12 de julio de 2018 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes confirmó la propuesta consignada en el acta, desestimando las alegaciones planteadas por la entidad.

TERCERO.- Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso, el 9 de agosto de 2018, la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número R.G.: 00/4297/2018, alegando, en síntesis lo siguiente:

- La obtención del código de actividad y establecimiento (CAE) no es requisito imprescindible para la aplicación de exenciones y tipos impositivos reducidos cuando se justifica el fin para el que se establecen.
- Los titulares de la actividad de obtención de biogás a partir del tratamiento y limpieza de aguas residuales son los siguientes organismos Públicos (titulares de las EDAR): Canal de Isabel II, Agencia Catalana del Agua y Consorcio del Besós de Tordera, teniendo éstos la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Hidrocarburos.
- Improcedencia de la sujeción a gravamen de la producción de biogás destinado a generar electricidad: infracción del derecho de la Unión Europea.
- En caso de desestimación de las anteriores alegaciones, debería considerarse los usos del biogás para la aplicación de los tipos impositivos reducidos o los supuestos de exención.

CUARTO.- El 2 de julio de 2020 se recibió escrito de alegaciones complementarias en el que la entidad, considerando la existencia de circunstancias sobrevenidas de incuestionable trascendencia, reiteraba la alegación relativa a la consideración de sujetos pasivos señalando que **XZ SA**, no es la obligada al pago del tributo por no ser sujeto pasivo del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Subsidiariamente, y para el caso de no tener en consideración la alegación anterior, vuelve a solicitar se aplique el tipo impositivo correspondiente al uso o destino dado al biogás obtenido.

QUINTO.- El 27 de abril de 2021, se recibe nuevo escrito de alegaciones complementarias en el que la entidad solicita, en relación con el biogás que se destina a la producción de electricidad, se aplique el criterio de la STS de 23 de marzo de 2021, esto es, el reconocimiento de la aplicación de la exención obligatoria acorde con el efecto directo vertical del artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si el acuerdo dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, citado en el encabezamiento, se encuentra ajustado a Derecho.

TERCERO.- Alega en primer lugar la interesada que el hecho de que las EDAR no estuvieran debidamente inscritas en el Registro Territorial de la correspondiente Oficina Gestora de Impuestos Especiales y no dispusieran del CAE, constituye un incumplimiento formal que no puede desmerecer su actividad de fabricación de hidrocarburos y aplicación de las exenciones o tipos reducidos cuando se acredita que se han destinado a los fines para los que están establecidos.

Sostiene, en este sentido, que resulta de aplicación la doctrina fijada por el Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018 en relación a los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales. Entiende que aun cuando la producción de biogás se ha realizado fuera del régimen suspensivo cabe aplicar los supuestos de no sujeción contemplados en el artículo 47 de la Ley de Impuestos Especiales, así como, en su caso, para el biogás quemado en la antorcha, la exención que recoge el artículo 51.1 de la citada norma.

Sobre el carácter sustantivo y esencial del requisito de inscripción en el Registro Territorial, así como sobre la obtención del correspondiente Código de Actividad y Establecimiento (CAE), de los establecimientos en los que se fabrican productos objeto de impuestos especiales, se ha pronunciado este Tribunal en numerosas ocasiones (véase resolución de 25 de enero de 2011, R.G.: 4282/2010, y resolución de 20 de noviembre de 2014, R.G.: 2925/2014, dictada esta última en recurso de alzada para la unificación de criterio), doctrina confirmada a su vez por los tribunales de justicia (por todas, sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2011, rec. 451/2010).

Por otro lado, y en relación con la posible oposición a este criterio que puede derivarse de la sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de febrero de 2018 (rec. 914/2017), es doctrina de este Tribunal lo consignado en recientes resoluciones de 29 de enero de 2019 (R.G. 9769/2015 y R.G. 6212/2015), en el siguiente sentido:

"En consecuencia, y de acuerdo con lo expuesto, la inscripción del establecimiento de la reclamante en el Registro Territorial de Impuestos Especiales es un requisito de carácter sustantivo y esencial para poder adquirir la consideración de fábrica a efectos de lo dispuesto en la normativa de Impuestos Especiales.

A juicio de este Tribunal Central, frente a esta conclusión no resulta oponible lo señalado recientemente por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de febrero de 2018 (rec. 914/2017), en la medida en que la falta de inscripción en el registro territorial desde el comienzo de la actividad no es un incumplimiento meramente formal sino de carácter material. Criterio que constituye doctrina de este Tribunal Central, recogido, entre otras, en su resolución R.G.:5713/2015, de 29 de enero de 2019.

Hay que tener en cuenta que el artículo 40 del Reglamento de Impuestos Especiales configura la inscripción en el registro territorial como obligatoria para fabricar, expedir y recibir productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

Interesa, a estos efectos, reproducir lo dispuesto en el apartado 3 del citado precepto, que señala lo siguiente:

"La oficina gestora, comprobada la conformidad de la documentación, autorizará la inscripción en el registro territorial. En el acuerdo de autorización podrán establecerse limitaciones y condiciones particulares de funcionamiento. Una vez notificado el acuerdo se procederá a la inscripción. La notificación de la autorización de la inscripción será el momento a partir del cual comienza la eficacia de la misma, salvo que el Reglamento prevea otro distinto."

La norma es clara al respecto puesto que exige a los operadores que deseen operar como fábricas o depósitos fiscales, la previa inscripción en el registro de impuestos especiales, inscripción que deberá ser solicitada ante la Oficina Gestora de Impuestos Especiales quien a la vista de la documentación presentada podrá o no autorizar la misma.

Esta previsión refleja el carácter sustancial del requisito de inscripción y obtención de CAE en la medida en que la omisión del mismo impedirá a la Administración conocer qué establecimientos están operando como fábricas dificultando así la realización de los controles a los que quedan sujetos los establecimientos que operan con productos objeto de los impuestos especiales".

En definitiva, este Tribunal considera que la falta de inscripción de las plantas de tratamiento de residuos en el Registro Territorial de Impuestos Especiales constituye un incumplimiento de carácter sustancial que debe dar lugar a la exigencia del impuesto especial, por lo que no resulta aplicable el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de febrero de 2018.

CUARTO.- Consecuencia de lo anterior, y al no gozar los establecimientos de la reclamante de la condición de "fábrica" de impuestos especiales, ningún supuesto de no sujeción a la fabricación podrá aplicarse a las actividades realizadas dentro de los mismos, puesto que ninguna operación de fabricación, puede realizarse fuera de las "fábricas".

El concepto de "fábrica", a efectos de los impuestos especiales se contiene en los artículos 4.17 de la Ley de Impuestos Especiales y 1.16 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (en adelante Reglamento de Impuestos Especiales) señalando lo siguiente:

"Fábrica": El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación".

Por su parte, el artículo 47 de la Ley de Impuestos Especiales, recoge los supuestos de no sujeción, indicando lo que sigue:

Como se observa, la norma liga la aplicación de los supuestos de no sujeción por autoconsumo, a que los hidrocarburos consumidos se encuentren en régimen suspensivo, lo cual no sucede en el presente supuesto dado que los EDAR en los que se producía el biogás no contaban con la condición de fábrica.

Asimismo, se ha de observar que la definición de autoconsumo contenida en el artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales, también hace referencia a que los productos consumidos o utilizados se encuentren en régimen suspensivo.

Señala el citado precepto:

"A efectos de este título, se entenderá por:

(...)

3. "Autoconsumo": 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."

En definitiva se ha de concluir que para que pueda considerarse producido un autoconsumo, en los términos contenidos en la normativa reguladora del impuesto, es necesario que los productos consumidos se encuentren en régimen suspensivo, circunstancia que no se da en el presente supuesto donde la obtención del biogás no ha tenido lugar en una fábrica, tal y como se ha expresado anteriormente.

La circunstancia de que las instalaciones productoras del biogás no figuren inscritas en el registro de impuestos especiales impide que el mismo se haya obtenido en régimen suspensivo y que por tanto pueda ser objeto de un autoconsumo no sujeto.

QUINTO.- Sobre si la reclamante tiene o no la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos. La reclamante considera que no concurren los requisitos exigidos en la normativa de los Impuestos Especiales para ser considerada obligada tributaria ya que "únicamente presta los servicios de explotación y mantenimiento de tratamiento y limpieza de aguas residuales en las plantas depuradoras sin ser titular de las instalaciones", debiendo recaer tal consideración en los organismos públicos Canal de Isabel II, Agencia Catalana del Agua y Consorcio del Besós de Tordera, por ser los titulares de las instalaciones generadoras del biogás.

No es objeto de controversia que las instalaciones de depuración donde se genera la electricidad no son de titularidad de la reclamante, ahora bien, lo que sí está acreditado es que la reclamante en base a los contratos que tiene firmados con el Canal de Isabel II, la Agencia Catalana del Agua y el Consorcio del Besós de Tordera, se encuentra obligada a realizar una serie de actuaciones con el biogás que se genera en el proceso de depuración y entre dichos usos se encuentra el de producir energía eléctrica que luego será utilizada en las propias instalaciones depuradoras, por parte de la propia reclamante, para producir agua depurada y así cumplir con los contratos que tiene suscritos.

Esta cuestión ha sido resuelta recientemente por las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, dictadas en los recursos de casación 5322/2019 y 6783/2019, de fechas 23 y 25 de marzo de 2021, que traen causa de la liquidación de Impuestos Especiales de Hidrocarburos por la generación de biogás sin cumplir los requisitos exigidos para ser considerados como fábrica a efectos del Impuesto (supuestos de fabricación irregular).

En ambas Sentencias se da respuesta a la cuestión de interés casacional fijada en el Auto de admisión del recurso en los términos siguientes:

CUARTO. Solución a la cuestión de interés casacional planteada en el auto.

1. La cuestión estriba en determinar quién es el obligado al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos en los casos de fabricación irregular, en los que, por no cumplir el establecimiento los requisitos reglamentarios, al no figurar inscrito en el correspondiente registro territorial, no es de aplicación el régimen suspensivo de la LIIEE, devengándose por ello el impuesto; y, en concreto, determinar si el sujeto pasivo en estos supuestos es el fabricante del producto objeto de este impuesto, o el propietario del establecimiento en que éste se produce.

2. Considera la Sala que la respuesta a dicha cuestión ha de ser que, en los casos de fabricación irregular, el obligado al pago del impuesto es el fabricante del producto objeto de este impuesto.

Si bien es cierto que, en principio, la interpretación del artículo 8.2.a) de la LIIEE, que dispone que "son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes: a) Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo. (...)", en relación con el artículo 4.8 de la LIIEE, que, a su vez, precisa que "a efectos de este título, se entenderá por: 8. "Depositario autorizado": La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, titular de una fábrica o de un depósito fiscal", puede conducir a interpretar que el sujeto pasivo es el titular de la fábrica, no es menos cierto que el artículo 8.8 de la LIIEE obliga al pago de la deuda a quienes posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objetos del IEH, fuera de los supuestos de circulación intracomunitaria, cuando no se acredite que dicho impuesto ha sido satisfecho en España.

3. Para alcanzar la conclusión anticipada, debemos partir de que, en el caso que nos ocupa, el hecho imponible es "la fabricación (...) de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad" (artículo 5 Ley 38/1992), siendo la fabricación "la extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros (...)" (artículo 4.18 Ley 38/1992).

De los preceptos transcritos se desprende, sin dificultad, que el hecho imponible es la realización de la actividad de fabricación y que lo realiza el que lleva a cabo dicha actividad de fabricación, con independencia de quién sea el propietario del establecimiento en el que se desarrolla la misma.

4. Esta configuración tiene su fundamento en el propio texto de la Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008, según la cual se considera deudor del impuesto especial exigible (artículo 8.1): "c) por lo que respecta a la fabricación de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra c), la persona que fabrique los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de fabricación irregular, toda otra persona que haya participado en su fabricación".

Es decir, la condición de deudor del impuesto especial corresponde al que lleva a cabo las actividades de fabricación de los productos o, en caso de fabricación irregular, a toda persona que haya participado en su fabricación.

5. Ya se ha expuesto que el artículo 8.8 de la LIIEE obliga al pago de la deuda a quienes posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objetos del IEH, fuera de los supuestos de circulación intracomunitaria, cuando no se acredite que dicho impuesto ha sido satisfecho en España.

Pues bien, en dicho apartado debe incluirse al que, por ser fabricante no autorizado, posee y utiliza el producto, pues abarca todos los posibles supuestos de sujetos que "entran en contacto" con el producto.

Conforme a ello, lo relevante para determinar quién es el sujeto pasivo del impuesto en los casos de fabricación irregular, será acudir al que lleva a cabo la actividad, que es el que fabrica y utiliza el producto, y no al titular del establecimiento en el que se desarrolla la misma.

6. En consecuencia, no resultando controvertido que, en virtud del contrato de servicios concertado, es la recurrente la que ostenta la facultad de llevar a cabo las actividades de fabricación del producto objeto del impuesto especial y quien utiliza ese producto, biogás, con independencia de quien sea el titular del establecimiento, la conclusión que se alcanza no es otra que la ya anticipada, consistente en que es la obligada al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos por ser sujeto pasivo del impuesto.

(...)

|SEXTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

|"Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

«[...] Precisar quién está obligado al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos, si el fabricante del producto objeto de este impuesto, que no figura inscrito en el correspondiente registro territorial, o el propietario del establecimiento en que éste se produce».

|La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el obligado al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos, en los casos de fabricación irregular, es el fabricante del producto objeto de este impuesto".

Considera el Alto Tribunal que lo relevante a la hora de determinar quién es el sujeto pasivo del impuesto en los casos de fabricación irregular, es acudir al que lleva a cabo la actividad, que es el que fabrica y utiliza el producto, y no al titular del establecimiento en el que se desarrolla la misma.

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Supremo, debe desestimarse la alegación de la reclamante que pretende que los titulares de las instalaciones EDAR que ella gestiona sean considerados sujetos pasivos del Impuesto sobre Hidrocarburos.

SEXTO.- Alega la interesada la improcedencia de la sujeción a gravamen de la producción de biogás destinado a generar electricidad por vulnerar frontalmente el Derecho de la Unión Europea, en particular el artículo 14.1. a) de la Directiva 2003/96/CE.

Señala que la producción de biogás destinado a la generación eléctrica está exenta del Impuesto sobre Hidrocarburos al haberse eliminado la exención del artículo 51.2.c) de la Ley 38/1992, de 27 de diciembre, de Impuestos Especiales mediante la Ley 15/2012, solo para generación eléctrica mediante combustibles fósiles, dentro de los cuales no se encuentra el biogás.

En virtud de lo anterior, solicita la aplicación de la exención al biogás consumido en los motogeneradores para la producción de electricidad.

Considera adecuado este TEAC comenzar exponiendo la evolución de la norma nacional objeto de la controversia. Con anterioridad al 1 de enero de 2013, el artículo 51 de la Ley de Impuestos Especiales disponía lo siguiente:

"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 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento hayan sido autorizados con arreglo a lo establecido en el capítulo I del 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 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento han sido autorizados con arreglo a lo establecido en el capítulo II del Título IV de dicha Ley".

La exención establecida en el artículo 51.2.c) quedó suprimida por el artículo 28.cuatro de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, con entrada en vigor el 1 de enero de 2013.

Tal y como se establece en la exposición de motivos de la Ley 15/2012, en cumplimiento de lo preceptuado en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE:

"La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea.

En la sociedad actual, la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental requiere de un marco normativo y regulatorio que garantice el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental.

El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución, precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas. Por ello, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental (...).

A tal fin, mediante esta Ley (...); se modifican los tipos impositivos establecidos para el gas natural y el carbón, suprimiéndose además las exenciones previstas para los productos energéticos utilizados en la producción de energía eléctrica y en la cogeneración de electricidad y calor útil (...).

La imposición sobre hidrocarburos además de ser una fuente relevante de ingresos tributarios constituye un potente instrumento al servicio de la política de protección del medio ambiente plenamente asentado en nuestro ordenamiento jurídico.

Si bien los combustibles líquidos destinados principalmente al transporte por carretera o al sector residencial, han venido contribuyendo a estos objetivos a través de sus tipos actuales del Impuesto sobre Hidrocarburos, el gas natural ha venido disfrutando de un tipo impositivo igual a cero, permitido temporalmente por el artículo 15.1.g) 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.

La inminencia del final del periodo indicado en la Directiva 2003/96/CE, el incremento en las cuotas nacionales de consumo de gas natural que se ha producido durante estos años, así como, la coherencia en el tratamiento de las diferentes fuentes de energía, aconsejan aplicar niveles de imposición estrictamente positivos para aquellos usos del gas natural que se encuentran regulados a tipo cero, por lo que en el Título III de esta Ley, mediante la modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), se establece un tipo positivo al gas natural utilizado como carburante en motores estacionarios, así como, al gas natural destinado a usos distintos a los de carburante.

No obstante, 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.

De otro lado, la Ley revisa el tratamiento fiscal aplicable a los diferentes productos energéticos utilizados para la producción de electricidad. Las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto invernadero, por lo que, desde un punto de vista fiscal, se ha llegado a la consideración de que esta forma de generación de electricidad ha de ser gravada de forma más acorde, en relación con las externalidades que produce.

Bajo estas premisas, se suprimen determinadas exenciones previstas en el artículo 51.2.c) y 79.3.a) de la Ley 38/1992, ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, que permite a los Estados miembros para tales fines someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y, con el artículo 15.1.c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad". (El subrayado corresponde a este Tribunal).

De esta manera, el artículo 51 de la LIE queda redactado, a partir de 1 de enero de 2013, de la siguiente manera:

"Además de las operaciones a que se refiere el artículo 9.º 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:

1(...)

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

c) Letra suprimida.

1(...)

Elimina, por tanto, la Ley 15/2012, las exenciones para la producción de electricidad por motivos medioambientales amparándose en el propio texto de la Directiva 2003/96.

Defiende la reclamante que la supresión de la exención introducida por la Ley 15/2012 se refiere a aquellos productos energéticos utilizados para la producción de electricidad pero sólo en las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles, dentro de los cuales no se encuentra el biogás.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado la precitada sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021 (rec. de casación 6783/2019) que reconoce la no adecuación al derecho comunitario de la supresión de la exención en relación con el biogás destinado a la producción de electricidad en instalaciones de producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor.

"5. Ya hemos visto que la Directiva 2003/96/CE impone a los Estados miembros la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, salvo motivos de política medioambiental.

Tal motivación medioambiental fue la que esgrimió el legislador nacional al suprimir la exención del artículo 51.2.c) de la Ley 38/1992, con la modificación del artículo 28. Cinco de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, señalando en la exposición de motivos que:

"De otro lado, la Ley revisa el tratamiento fiscal aplicable a los diferentes productos energéticos utilizados para la producción de electricidad. Las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto invernadero, por lo que desde un punto de vista fiscal, se ha llegado a la consideración de que esta forma de generación de electricidad ha de ser gravada de forma más acorde, en relación con las externalidades que produce.

Bajo estas premisas, se suprimen determinadas exenciones previstas en el artículo 51.2.c) y 79.3.a) de la Ley 38/1992, ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, que permite a los Estados miembros para tales fines someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y, con el artículo 15.1.c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad".

Ahora bien, esa misma motivación medioambiental es la que sirvió al legislador para introducir de nuevo la exención en los términos del vigente artículo 51.4 de la Ley 38/1992, al declarar:

"Por otra parte, se introduce una exención en la fabricación e importación de biogás que se destine a la producción de electricidad en instalaciones de producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado, lo que facilita el cumplimiento de objetivos de naturaleza medioambiental."

6. La Sala no comparte que, en relación al biogás, existan motivos de política medioambiental que puedan justificar la supresión de la exención que venía aplicándose con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 15/2012, toda vez que no es un combustible fósil, sino que se obtiene a partir de recursos renovables.

En efecto, el biogás es uno de los productos incluidos en la Directiva 2009/28/CE, junto a otras fuentes de energía renovables y, por tanto, no fósiles, que es definido como el "combustible gaseoso producido a partir de la biomasa", siendo la biomasa "la fracción biodegradable de los productos, desechos y residuos de origen biológico procedentes de actividades agrarias (incluidas las sustancias de origen vegetal y de origen animal), de la silvicultura y de las industrias conexas, incluidas la pesca y la acuicultura, así como la fracción biodegradable de los residuos industriales y municipales".

En la exposición de motivos de la referida Directiva 2009/28 se declara, con respecto al biogás, que "la utilización de materias agrarias, como el estiércol y los purines, así como otros residuos de origen animal u orgánico para producir biogás ofrece ventajas medioambientales notables tanto en lo que se refiere a la producción de calor y de electricidad como a su utilización como biocombustibles". añadiéndose que "... las instalaciones de biogás pueden aportar una contribución decisiva al desarrollo sostenible en las zonas rurales y ofrecer a los agricultores nuevas posibilidades de ingresos".

Lo expuesto comporta que al biogás le resulte aplicable lo dispuesto en el artículo 14.1. a) de la Directiva 2003/96, que regula una exención de carácter obligatorio para los Estados miembros en relación con los productos energéticos utilizados para producir electricidad, exención cuya aplicación puede eludirse por el legislador nacional sólo cuando existan motivos de política medioambiental debidamente justificados, entre los que no cabe incluir los que afecten a las energías renovables.

Buena prueba de ello es la rectificación llevada a cabo con posterioridad por el legislador en la Ley 38/1992, al justificar la introducción de la exención del biogás en los siguientes términos:

"Por otra parte, se introduce una exención en la fabricación e importación de biogás que se destine a la producción de electricidad en instalaciones de producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado, lo que facilita el cumplimiento de objetivos de naturaleza medioambiental."

7. La consecuencia de lo expuesto es que la Directiva tiene primacía sobre las disposiciones nacionales y que, en consecuencia,

7. La consecuencia de lo expuesto, es que la Directiva tiene primacía sobre las disposiciones nacionales y que, en consecuencia, puede ser aplicada directamente, conforme expuso el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 7 de marzo de 2018, anteriormente referida, en la que declara que "el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, en la medida en que impone a los Estados miembros la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, establece una obligación precisa e incondicional, de modo que dicha disposición confiere a los particulares el derecho a invocarla directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, apartados 29 a 33)".

En su virtud, y toda vez que las disposiciones de la Directiva 2003/96 son claras, precisas e incondicionales, se dan las condiciones necesarias para la aplicación de la doctrina jurisprudencial de la eficacia vertical directa de la normativa comunitaria respecto al ordenamiento jurídico interno, lo que comporta que, en virtud del principio de primacía, debe prevalecer sobre las disposiciones contradictorias del derecho interno de los Estados miembros.

(...)

En virtud de lo expuesto, y toda vez que lo que procedía era aplicar dicha normativa comunitaria y no el ordenamiento jurídico interno vigente en esos momentos, por aplicación de la reiterada eficacia vertical directa, la conclusión que se alcanza es la aplicación al biogás de la exención en el impuesto examinada, sin que resulte necesario el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE, dada la interpretación realizada en el asunto Cristal Unión referido y tratarse de una normativa estatal ya derogada."

Considera el Tribunal Supremo que la exención prevista para el biogás utilizado en la producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor es de obligatoria aplicación de acuerdo con el tenor del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96, puesto que no comparte, en contra de lo señalado por el legislador nacional, que, en relación con el biogás, existan motivos de política medioambiental que puedan justificar la supresión de la exención que venía aplicándose con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 15/2012, toda vez aquel no es un combustible fósil, sino que se obtiene a partir de recursos renovables.

Por tanto, procede estimar las pretensiones de la reclamante en cuanto a la aplicación de la exención prevista para el biogás utilizado en la producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor, correspondiendo minorar la base imponible total en dichas cantidades.

SÉPTIMO.- Subsidiariamente, alega la interesada que el tipo impositivo que se ha de aplicar será el que corresponda al uso o destino dado al biogás obtenido por la misma en las distintas instalaciones, con independencia de que no se hubieran practicado las correspondientes inscripciones en el Registro Territorial de Impuestos Especiales.

Frente a ello, la Administración sostiene que no procede aplicar los tipos reducidos contemplados en el citado artículo 50, al haberse realizado la fabricación fuera del régimen suspensivo y no ser posible, por tanto, el diferimiento del impuesto. Así, el acuerdo de liquidación dispone lo que sigue:

"Debemos reiterar que la fabricación se ha realizado fuera del régimen suspensivo, lo que supone la realización del hecho imponible y la imposibilidad de diferir la tributación del mismo, deviniendo irrelevante el uso que posteriormente se dé al biogás, no resultando por tanto aplicables los tipos reducidos asociados al uso establecido en los epígrafes 2.13.1 y 2.13.2 del artículo 50 de la Ley 38/1992 ni los supuestos de no sujeción o exención asociados al uso distinto al de carburante o combustible o en la obtención de hidrocarburos, es decir no procede la aplicación de beneficio fiscal alguno para los productos sujetos a impuestos especiales obtenidos fuera del régimen suspensivo."

A los tipos impositivos se refiere el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, que, en su redacción vigente a 1 de enero de 2013, señalaba lo siguiente:

(...)

"1. El tipo de gravamen aplicable se formará, en su caso, mediante la suma de los tipos estatal y autonómico. Los tipos autonómicos serán los que resulten aplicables conforme a lo establecido en el artículo 50 ter de esta Ley. Los tipos estatales son los que se indican en las tarifas y epígrafes que figuran a continuación. Para los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15, el tipo estatal está formado por la suma de un tipo general y otro especial.

Tarifa 1.ª:

(...)

Epígrafe 1.9 Gas natural para uso general: 1,15 euros por gigajulio.

Epígrafe 1.10 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.

No obstante, se establece un tipo reducido de 0,15 euros por gigajulio para el gas natural destinado a usos con fines profesionales siempre y cuando no se utilice en procesos de generación y cogeneración eléctrica.

(...)

Tarifa 2.ª:

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. Hidrocarburos gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00 y productos clasificados en el código NC 2705, destinados a usos distintos a los de carburante, así como el biogás destinado al uso como carburante en motores estacionarios: el tipo establecido para el epígrafe 1.10.

Para la aplicación de este epígrafe 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."

Tras la modificación introducida por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, (en vigor desde el 31 de octubre de 2013) el citado precepto quedó redactado, en relación con los epígrafes aplicables al presente supuesto, del siguiente modo:

(...)

"Epígrafe 1.9 Gas natural para uso general: 1,15 euros por gigajulio.

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 e indirecta de energía eléctrica: 0,15 euros por gigajulio.

10 matreca 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.

(...)

Tarifa 2.ª:

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."

Así pues, para los hidrocarburos gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00 y los productos incluidos en el código NC 2705 se establecen tres tipos impositivos en función del uso o destino dado a los mismos:

- 1,15 euros por gigajulio para los destinados a uso general,
- 0,65 euros por gigajulio para los destinados al uso como carburante en motores estacionarios,
- 0,15 euros por gigajulio para los destinados a usos profesionales.

De la lectura del precepto reproducido no resulta que la norma condicione la aplicación de los tipos reducidos a la fabricación en régimen suspensivo, por lo que, a juicio de este Tribunal, debe atenderse a efectos de determinar el tipo aplicable cuál ha sido el uso o destino dado al biogás.

Se ha de hacer hincapié en el hecho de que cuando la norma pretende eliminar la aplicación de tipos impositivos reducidos por la existencia de irregularidades en la utilización de los productos objeto de los impuestos especiales lo recoge expresamente.

En este sentido puede citarse lo dispuesto en el apartado 11 del artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales, que señala lo siguiente:

"Cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno."

Constituye doctrina de este Tribunal, recogida en sus resoluciones 00/00673/2017, de 15 de julio de 2019, y 00/3651/2016, de 23 de enero de 2020, que una cosa es que la fabricación fuera del régimen suspensivo de lugar a la exigencia del impuesto y otra distinta es que se elimine la posibilidad de aplicar los tipos que la norma fija en función del uso o destino del producto gravado cuando se pueda acreditar el mismo.

Este criterio, es asimismo el recogido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de febrero de 2012, dictada en el recurso de casación 5945/2008, en la que, en relación con la fabricación de energía eléctrica fuera del régimen suspensivo, reconoce que no debe exigirse el impuesto para aquella electricidad que se haya recibido por el consumidor final, que a su vez ha satisfecho el impuesto.

Una vez reconocido el derecho a la aplicación de la exención por la parte del biogás destinado a la producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor, procede analizar la aplicación de tipos reducidos o exenciones al biogás en función de los otros dos usos a los que se ha destinado el mismo.

En el caso que nos ocupa la Inspección recogía en la página 3 del acta A02-...3, que la entidad reclamante era titular de distintas instalaciones en las que se producía biogás y el destino final del mismo:

El obligado tributario, XZ SA (...) es titular de distintas estaciones depuradoras, cuya actividad consiste en el tratamiento y limpieza de aguas residuales. De dicha actividad la planta obtiene biogás, que es obtenido por la acción de un determinado tipo de bacterias sobre residuos biodegradables durante el proceso de fermentación anaerobia de residuos orgánicos.

Dicho biogás es utilizado por la empresa para los siguientes usos:

- Una parte a calderas, que calientan los fangos que se encuentran en los digestores, para la fabricación de biogás.
- En algunas plantas, a motogeneración, donde se destina a la producción de energía eléctrica, que es utilizada para su consumo en la planta y no se vuelca a la red eléctrica.
- El excedente de biogás generado se incinera en la antorcha.

Reconoce por tanto la Inspección que el uso del biogás objeto de regularización fue en los referidos destinos, sin que ponga de relieve la existencia de dudas a cerca del uso dado al citado producto.

Por la parte del biogás producido que se incinera en la antorcha, solicita la reclamante la aplicación de la no sujeción del artículo 47.1. a) o exención prevista en el artículo 51.1 de la Ley de Impuestos Especiales.

No siendo posible la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 47.1. a) en los términos expuestos en el fundamento de derecho cuarto de esta resolución, procede analizar ahora la aplicación de la exención del artículo 51.1 de la Ley de Impuestos Especiales.

Señala el mencionada artículo lo siguiente:

"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:

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

Prevé la norma una exención de tipo finalista que se aplicará en aquellos casos en los que un hidrocarburo incluido en el ámbito objetivo del impuesto se destine a un uso distinto de los de carburante o combustible.

Para determinar si el quemado del biogás en la antorcha constituye un uso distinto de los de carburante o combustible, este TEAC considera adecuado traer a colación la consulta vinculante de la Dirección General Tributos, de 28 de abril de 2015 (V1294/15), que señala lo siguiente:

"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".

Teniendo en cuenta lo anterior y partiendo del carácter finalista de la exención que recogía el artículo 51.1 de la Ley de Impuestos Especiales, este Tribunal considera que la misma es de aplicación al supuesto que nos ocupa, debiendo reconocerse la aplicación de la exención a la parte del biogás quemado en la antorcha de cada una de las instalaciones de la reclamante.

En cuanto a si al biogás destinado a la caldera le es de aplicación el tipo recogido en el epígrafe 1.10.1, 0,65 euros por gigajulio o en el 1.10.2, 0,15 euros por gigajulio, como solicita en el escrito de alegaciones complementarias presentado el 2 de julio de 2020. El epígrafe 1.10.2. señala lo siguiente:

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".

El citado precepto fue introducido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Señalaba la exposición de motivos de la citada norma lo siguiente:

"La imposición sobre hidrocarburos además de ser una fuente relevante de ingresos tributarios constituye un potente instrumento al servicio de la política de protección del medio ambiente plenamente asentado en nuestro ordenamiento jurídico.

Si bien los combustibles líquidos destinados principalmente al transporte por carretera o al sector residencial, han venido contribuyendo a estos objetivos a través de sus tipos actuales del Impuesto sobre Hidrocarburos, el gas natural ha venido disfrutando de un tipo impositivo igual a cero, permitido temporalmente por el artículo 15.1.g) 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.

La inminencia del final del periodo indicado en la Directiva 2003/96/CE, el incremento en las cuotas nacionales de consumo de gas natural que se ha producido durante estos años, así como, la coherencia en el tratamiento de las diferentes fuentes de energía, aconsejan aplicar niveles de imposición estrictamente positivos para aquellos usos del gas natural que se encuentran regulados a tipo cero, por lo que en el Título III de esta Ley, mediante la modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), se establece un tipo positivo al gas natural utilizado como carburante en motores estacionarios, así como, al gas natural destinado a usos distintos a los de carburante.

No obstante, 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.(...)".

Se materializa, por tanto, a través de la citada ley la modificación de los epígrafes de la Tarifa 1^a del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, con la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico de lo dispuesto en la Directiva 2003/93/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.

En concreto el citado precepto supone la adaptación a nuestro sistema jurídico de lo dispuesto en los artículos 11 y 15.1.g) de la norma comunitaria, cuyo contenido es el siguiente:

Artículo 11

"1. En la presente Directiva, la «utilización con fines profesionales» se referirá a la utilización por una entidad empresarial, determinada de conformidad con el apartado 2, que lleva a cabo de forma independiente, en cualquier lugar, el suministro de mercancías y servicios, cualesquiera que sean la finalidad o los resultados de dichas actividades económicas.

Las actividades económicas son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas y agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

Las autoridades nacionales, regionales y locales y los demás organismos de Derecho público no serán considerados entidades empresariales a efectos de las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones, deberán ser considerados empresas a efectos de dichas actividades u operaciones en la medida en que el hecho de no considerarlos empresas lleve a distorsiones graves de la competencia.

2. A efectos de la presente Directiva, la entidad empresarial no podrá ser considerada como menor que una parte de una empresa o una entidad jurídica que constituya, desde el punto de vista de la organización, una empresa autónoma, es decir, una entidad capaz de funcionar por sus propios medios.

3. Cuando tenga lugar una utilización mixta, la imposición se aplicará proporcionalmente a cada tipo de utilización, aunque, en los casos en que la utilización con fines profesionales u otros fines sea insignificante, dicha imposición podrá ser considerada como nula.

4. Los Estados miembros podrán limitar el ámbito de aplicación del nivel reducido de imposición por lo que respecta a la utilización con fines profesionales.

Artículo 15

1. Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a:

(...)

g) el gas natural en los Estados miembros cuya cuota de gas natural en energía final haya sido inferior al 15 % en el año 2000.

Las exenciones o reducciones totales o parciales podrán aplicarse durante un periodo máximo de diez años tras la entrada en vigor de la presente Directiva o hasta que la cuota nacional de gas natural alcance el 25 % del consumo final de energía, dependiendo de lo que se produzca antes. Sin embargo, tan pronto como la cuota nacional de gas natural del consumo de energía final alcance el 20 %, los Estados miembros afectados aplicarán un nivel de imposición estrictamente positivo, que se aumentará una vez al año con el fin de alcanzar al menos el tipo mínimo al final del periodo mencionado anteriormente".

En el uso de estas facultades el legislador español, tal y como resulta de la dicción del Epígrafe 1.10.2. de la Tarifa 1ª del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, previó que solamente se aplicara el tipo de 0,15 euros por gigajulio cuando el gas natural se utilizara con fines profesionales, entendiéndose por estos los suministros efectuados para su consumo en plantas e instalaciones industriales.

Sin embargo, no definió qué debía entenderse por "plantas e instalaciones industriales" a efectos de la aplicación del citado beneficio fiscal, configurando así un concepto jurídico indeterminado cuya interpretación da lugar a la controversia que ahora se analiza.

Constituye doctrina de este Tribunal recogido en las resoluciones 00/04016/2017 y 00/04009/2017, ambas de 26 de febrero de 2020, que la actividad de depuración de aguas residuales no tiene carácter industrial, en este caso, a efectos del artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales en la medida en que la actividad se encuentra clasificada en la División 9 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Asimismo, la Dirección General Tributos en su consulta vinculante de 28 de abril de 2015 (V1294/15), señala lo siguiente:

"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 directamente como combustible en la caldera para el calentamiento de los fangos tributaria 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.

(...)"

En definitiva, y por lo expuesto, se considera que la actividad de depuración de aguas residuales no tiene carácter industrial a efectos del Epígrafe 1.10.2. de la Tarifa 1ª del Impuesto en la medida en que la misma está clasificada en la División 9 de las Tarifas del IAE.

Por lo tanto, deben desestimarse las alegaciones de la reclamante en este punto y aplicarse al biogás consumido en la caldera para el calentamiento de los fangos 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.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

