

IMPUESTOS SOBRE HIDROCARBUROS Y SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA

Consulta sobre la tributación de una planta de biogás.

NUM-CONSULTA	V2868-14
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	23/10/2014
NORMATIVA	Ley 15/2012, de 27 de diciembre Ley 38/1992, arts. 49 y 59
DESCRIPCION-HECHOS	Una planta de biogás, productora de gas metano, utiliza parte del gas metano producido en la producción de energía térmica y energía eléctrica. La energía eléctrica que no consume la vierte a la red.
CUESTION-PLANTEADA	Confirmar si el biogás debe tributar por el Impuesto sobre Hidrocarburos y si la energía eléctrica sobrante vertida a la red, debe tributar por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica.
CONTESTACION-COMPLETA	IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS 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 y, en su apartado 1, letra a), dispone: “1. A efectos de esta Ley, se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos los siguientes productos: 2. Estarán también incluidos en el ámbito objetivo del impuesto los productos no comprendidos en el apartado anterior destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes.

3. Se comprenderán, igualmente, en el ámbito objetivo del impuesto aquellos hidrocarburos no previstos en el apartado 1 -a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos- destinados a ser utilizados como combustibles.”

El apartado 2 del artículo 49 de la Ley de Impuestos Especiales, establece que la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos con fines de combustión en cualquier tipo de motor se considerará uso como carburante a efectos del impuesto. Según expone el consultante parte del biogás producido se inyecta en un motor de cogeneración donde se convierte parte en energía térmica utilizada para calefacción y parte en energía eléctrica, una parte de la misma se consume en sus propias instalaciones. La operativa descrita constituye un uso como carburante del biogás.

El sobrante de la energía eléctrica producida a partir del biogás que no se consume, se vierte a la red.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, en la redacción dada por la Ley 16/2013, de 19 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 30 de octubre), recoge las tarifas y epígrafes del Impuesto sobre Hidrocarburos que son de interés para la consulta planteada:

“Tarifa 1.^a:

(...)

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.

(...)

Tarifa 2.^a:

(...)

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, la utilización del biogás como carburante en procesos de cogeneración para generar energía eléctrica y térmica tributa al tipo impositivo establecido en el epígrafe 2.13.1 que, al venir referido al del epígrafe 1.10.1, es de 0,65 euros por gigajulio.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA

CONTESTACION- COMPLETA

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre) crea en su Título I el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), como tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de la Ley.

A su vez, el citado artículo 4 regula el hecho imponible de la siguiente forma:

"1. Constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera

de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

2. La producción en barras de central, a efectos de esta Ley, se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

3. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal.”.

El artículo 6 de la Ley 15/2012, define la base imponible del impuesto en los siguientes términos:

“1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo.

A estos efectos, en el cálculo del importe total se considerarán las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en el período impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares.

2. La base imponible definida en el apartado anterior se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de esta Ley.”.

Conforme a lo anterior, la norma fiscal ha previsto un gravamen que debe recaer sobre las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico o de los regímenes económicos específicos en los territorios insulares y extrapeninsulares, por dos motivos que deben darse conjuntamente: la producción de energía eléctrica y su entrega al sistema eléctrico.

Si la generación de energía eléctrica y su incorporación a la red de transporte o distribución del sistema eléctrico, se ubican como punto de partida de la imposición, la primera consecuencia a señalar es que no están sometidas al IVPEE, las retribuciones derivadas de producción eléctrica que no se incorpora a la red de transporte o distribución del sistema eléctrico, y no es objeto de la medición necesaria (en barras de central) para la liquidación de la energía y de los servicios asociados, conforme a las normas de aplicación del régimen económico de las actividades de dicho sistema.

Tal es el caso de la energía eléctrica que, según la propia manifestación del consultante, se consume en sus propias instalaciones.

En consecuencia está sometida al IVPEE la retribución que corresponda a la energía total que se incorpora al sistema eléctrico a través de la red de transporte o distribución. En el caso planteado en el escrito de consulta, la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente (titular de la planta de biogás) por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, en el período impositivo.

A la vista de lo expuesto anteriormente y, puesto que el IVPEE no tiene por objeto abarcar la producción y la importación de electricidad en el ámbito territorial, ni gravar directa o indirectamente el consumo de energía eléctrica, por el contrario si es su finalidad gravar la capacidad económica puesta de manifiesto por la producción e incorporación al sistema eléctrico a título oneroso de energía eléctrica, en ningún caso puede afirmarse que dicho impuesto esté gravando riquezas aparentes o inexistentes, tal y como señala el consultante, y por supuesto tampoco se produce una doble imposición, como también afirma el consultante, al gravar por una parte, en el Impuesto sobre Hidrocarburos, la producción de biogás y por otra, en el IVPEE la retribución que corresponde a la energía no consumida que se incorpora al sistema eléctrico a través de la red de transporte o distribución, aunque dicha energía se hubiera generado a partir del biogás.

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.