

PRODUCCIÓN DE ELECTRICIDAD A PARTIR DE BIOGÁS

Régimen fiscal aplicable a la fabricación de biogás y tipo impositivo del Impuesto sobre Hidrocarburos cuando se destina como carburante para producir electricidad.

NUM-CONSULTA	V2614-14
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	06/10/2014
NORMATIVA	Ley 38/1992 art. 50
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante realiza un estudio de viabilidad sobre la instalación de una central eléctrica en la misma ubicación de un vertedero. La electricidad se produce a partir de "biogás" que se fabrica por recuperación de las emisiones gaseosas del vertedero originadas en la transformación de materia orgánica residual.
CUESTION-PLANTEADA	Régimen fiscal aplicable a la fabricación de biogás en vertedero y en particular tipo impositivo que debe aplicarse en el Impuesto sobre Hidrocarburos cuando se destina como carburante para producir electricidad.
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 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: 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.

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.

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 la consultante, parte del biogás producido se destinaría a su combustión en las turbinas de una fábrica de electricidad y, por tanto, constituye un uso como carburante del biogás.

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 motores estacionarios para generar electricidad 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.

Por lo demás, cabe recordar la obligación de inscribir la instalación de producción de biogás como fábrica de hidrocarburos.

En efecto, los apartados 17 y 18 del artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales establecen:

"17. "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.

CONTESTACION- COMPLETA

18. "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, incluida la transformación tal como se define en el apartado 32 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley".

Por su parte, el artículo 15.1 de la Ley 38/1992 establece que la fabricación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se realizará en fábricas, en régimen suspensivo.

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. En particular, el apartado 1 del citado artículo 40 establece:

“1. Los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los destinatarios registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, los expedidores registrados, quienes ostenten la condición de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.3 de la Ley, los reexpedidores, aquellos detallistas, usuarios y consumidores finales que se determinan en este Reglamento y las empresas que realicen ventas a distancia, estarán obligados, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento o, en su caso, donde radique el correspondiente domicilio fiscal. Cuando el establecimiento se extienda por el ámbito territorial de más de una oficina gestora, la inscripción deberá efectuarse en la oficina gestora en cuyo ámbito territorial esté ubicado el centro de gestión y control de dicho establecimiento.”

Por consiguiente, la instalación para la producción del biogás obtenido por transformación de biomasa residual 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.

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.