

GAS NATURAL

Tipo impositivo dispuesto en el artículo 50 de la Ley sobre Impuestos Especiales.

NUM-CONSULTA	V1180-15
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	16/04/2015
NORMATIVA	Ley 38/1992 RIIEE RD 1165/1995
DESCRIPCION-HECHOS	Empresa que comercializa gas natural. Tras haber suministrado gas natural a un cliente, éste solicita que se le aplique el tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.10.2 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales mediante rectificación de las facturas emitidas y la devolución o deducción de la cantidad correspondiente a la diferencia de tipos en el impuesto satisfecho. Para ello presenta la documentación justificativa del uso con fines profesionales del gas natural con posterioridad a la realización del suministro.
CUESTION-PLANTEADA	Interpretación y aplicación del tipo impositivo dispuesto en el artículo 50 de la Ley sobre Impuestos Especiales en atención a lo dispuesto en el artículo 108.4 del RE 1165/1995.
CONTESTACION-COMPLETA	El apartado Tres del artículo 28 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre), modifica el Epígrafe 1.10 de la Tarifa 1.ª del apartado 1 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en los siguientes términos: “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.”.

Así, tras la aprobación de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, el gas natural queda gravado con tres tipos diferentes en función del uso, para el uso general el tipo es de 1,15 euros por gigajulio, en caso de que se destine a usos distintos a los de carburante, así como el gas natural destinado al uso como carburante en motores estacionarios se grava a 0,65 euros por gigajulio y además se establece un tipo superreducido de 0,15 euros por gigajulio en caso de que se use con fines profesionales siempre y cuando no se utilice en procesos de cogeneración y generación directa o indirecta de energía eléctrica.

En lo que respecta al sentido que deba darse al concepto de “fines profesionales” para poder aplicar el tipo superreducido, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, 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”.

Por lo tanto, la imposición reducida al gas natural para usos profesionales tiene como objetivo “mantener la competitividad del sector industrial”. En todo caso, la Ley de Impuestos Especiales ha preferido utilizar los términos “usos con fines profesionales” por ser éstos los términos recogidos en el artículo 5 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 (DOUE L283 de 31 de octubre de 2003), que establece que los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, entre otros casos, para discriminar entre “la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad (...)”

Procede recordar que la determinación del significado y del alcance de los términos no definidos por el derecho debe efectuarse, en particular, teniendo en cuenta el contexto en el que se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte. Por otro lado, el trato fiscal favorable que supone la disposición respecto de la aplicación de diferentes niveles impositivos, conlleva una alteración de la carga tributaria que soporta la generalidad de los consumidores, por lo que ha de ser interpretada de forma restrictiva y, en cualquier caso, atender a la finalidad de los usos del producto, pues parece lógico que la diferencia de tipos impositivos responda a la disparidad de fines de este tipo de usos.

En relación a los requisitos que se ha de cumplir para poder aplicar el tipo impositivo “superreducido” del epígrafe 1.10.2 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, el artículo 108 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales establece en su apartado 4:

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

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

En contestación a la consulta, esta Subdirección entiende que la comunicación al suministrador del gas natural de que el uso del gas natural va a tener fines profesionales a fin de aplicar el tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.10.2 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, hay que realizarla con anterioridad a que se produzca el suministro. Por tanto, si después de realizarse el suministro el consumidor final entrega un justificante del uso del gas natural con fines profesionales no procede la rectificación del tipo previamente aplicado. Sin perjuicio de que una vez que se ha comunicado al suministrador el destino del gas natural del uso con fines profesionales y siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en la normativa del impuesto, se podrá aplicar el tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.10.2 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, para los suministros que se efectúen con posterioridad a la comunicación de dichas circunstancias al suministrador del gas natural.

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.