

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076188

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de julio de 2019

Sala 2.^a

R.G. 673/2017

SUMARIO:

II.EE. Impuesto especial sobre hidrocarburos. Gasóleo bonificado. *Aplicación de los tipos reducidos en función del uso o destino dado al biogás.* Considera la contribuyente que, en todo caso, el tipo impositivo que se ha de aplicar será el que corresponda al uso o destino dado al biogás obtenido por la misma. Frente a ello, la Oficina Técnica, tanto en el acuerdo de rectificación de la propuesta de liquidación como en el acuerdo de liquidación propiamente dicho, sostiene que no procede aplicar los tipos reducidos contemplados en el art. 50 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), al haberse realizado la fabricación fuera del régimen suspensivo y no ser posible, por tanto, el diferimiento del impuesto.

De la lectura de dicho art. 50 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE) no resulta que la norma condicione la aplicación de los tipos reducidos a la fabricación en régimen suspensivo, por lo que, a juicio del Tribunal Central, 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 el presente supuesto, la Inspección considera acreditado el uso dado al biogás por lo que a la hora de aplicar el tipo de gravamen deberá tener en cuenta el mismo. Hay que tener en cuenta que una cosa es que la fabricación fuera del régimen suspensivo dé 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.

Por otra parte, hay que señalar que en aquellos supuestos en los que el devengo se produce a la salida de la fábrica o depósito fiscal, el tipo impositivo aplicable es el previsto en función del uso o destino, aun cuando en dicho momento el producto objeto del impuesto especial no se ha consumido, por lo que no tendría lógica negar la aplicación del tipo reducido si se conoce y resulta acreditado el uso dado al producto gravado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 4, 15, 47, 50 y 51.

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), art. 1.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), art. 14.

Ley 15/2012 (Medidas fiscales para la sostenibilidad energética).

Ley 58/2003 (LGT), art. 229.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 107.

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 11 de enero de 2017, 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-...91**, relativa al Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2013 a 2015, y el acuerdo de rectificación posterior.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.-

El día 03/02/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 02/02/2017 contra el acuerdo de liquidación de fecha 11 de enero de 2017, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT citado en el encabezamiento.

Segundo.-

Consta en todo lo actuado que en fecha 28 de octubre de 2016, 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 reclamante, mediante acta de disconformidad A02-...91 relativa al concepto Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2013 a 2015, en la que se proponía la siguiente regularización:

Cuota: 396.081,77 euros.

Intereses de demora: 38.757,71 euros.

Deuda a ingresar: 434.839,48 euros.

Del acta citada y su informe complementario se desprenden los siguientes motivos de regularización:

I. La entidad reclamante es titular de diversas estaciones depuradoras de aguas residuales (en adelante EDAR) en las que se genera biogás, producto incluido dentro del ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Según consta en el expediente, el biogás obtenido se destina a los siguientes usos:

- Como combustible en el proceso de digestión anaeróbica de los residuos orgánicos para que dicha digestión tenga lugar a la temperatura adecuada y pueda acelerar la producción de biogás, optimizando el rendimiento de los digestores.

- A la producción de energía eléctrica, que es consumida en las propias instalaciones de la titular y,

- A la incineración en la antorcha de la que están dotadas todas las instalaciones.

La extracción de biogás constituye fabricación a efectos de lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante Ley de Impuestos Especiales), por lo que debe realizarse en instalaciones que tengan la consideración de "fábricas" de acuerdo con la citada Ley.

II. En el curso de las actuaciones de inspección se constató por los actuarios que las instalaciones de biogás de titularidad de la interesada no estaban inscritas en el registro territorial de impuestos especiales.

A juicio de la Inspección, la falta de inscripción en el registro Territorial de Impuestos Especiales impide que las citadas instalaciones puedan tener la condición de "fábrica" a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad, no pudiendo producir, en consecuencia, en régimen suspensivo.

Lo anterior determina que proceda la exigibilidad del impuesto especial por todo el biogás fabricado por la empresa en los periodos objeto de comprobación y la imposibilidad de aplicar los supuestos de no sujeción y exención previstos en la normativa de impuestos especiales.

Tercero.-

En fecha 25 de noviembre de 2016, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero dictó acuerdo de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta **A02-...91**.

Entendía la Oficina Técnica que los tipos impositivos aplicados en la propuesta contenida en el acta no eran correctos puesto que aquellos no debían fijarse en función del uso dado al biogás.

A juicio del citado órgano, la circunstancia de que la fabricación se realizase fuera del régimen suspensivo determina que no resulten aplicables los tipos reducidos asociados al uso contenidos en los epígrafes 2.13.1 y 2.13.2 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales.

Así, de acuerdo con el citado acuerdo de rectificación, la liquidación a practicar era la siguiente:

Cuota: 700.760,05 euros.
Intereses de demora: 68.571,33 euros.
Deuda a ingresar: 769.331,38 euros.

Cuarto.-

Finalmente, en fecha 11 de enero de 2017 se dictó acuerdo de liquidación, en el que, tras recalcular los correspondientes intereses de demora, se contenía la siguiente regularización:

Cuota: 700.760,05 euros.
Intereses de demora: 72.307,05 euros.
Deuda a ingresar: 773.067,10 euros.

La notificación del acuerdo liquidador se produjo en fecha 16 de enero de 2017.

Quinto.-

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso, en fecha 2 de febrero de 2017, la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número R.G. 673/2017.

Muestra la interesada su disconformidad con el acuerdo de liquidación basándose en los siguientes motivos:

* La falta de inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales es un requisito formal que no puede dar lugar a la exigencia del impuesto especial.

* Cabe aplicar a la producción de biogás los supuestos de no sujeción contenidos en el artículo 47 de la Ley de Impuestos Especiales.

* Subsidiariamente, debe aplicarse al biogás quemado en la antorcha el supuesto de exención contemplado en el artículo 51.1 de la citada Ley.

* El tipo impositivo aplicado por la Administración en la regularización es incorrecto puesto que aquel debe determinarse en función del uso o destino dado al producto obtenido en el proceso de fabricación.

Sexto.-

Finalmente, en fecha 26 de junio de 2018 la interesada presentó escrito de alegaciones complementarias solicitando la aplicación del criterio contenido en la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 27 de febrero de 2018, así como lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), en su sentencia de 7 de marzo de 2018, en el asunto C-31/17.

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:

La adecuación a Derecho del acuerdo de liquidación dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, citado en el encabezamiento.

Tercero.-

Señala la interesada que la falta de inscripción de las EDAR de su titularidad en el registro territorial de la oficina gestora de impuestos especiales debe ser considerado como un incumplimiento formal que no puede dar lugar a la exigencia del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Sostiene, en este sentido, que aún 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 reciente 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:

"1. No estarán sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen:

a) La utilización de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburante o combustible.

b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos.

(...)"

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.-

Procede ahora analizar la aplicación, al biogás quemado en la antorcha, de la exención contenida en el apartado 1 del artículo 51 de la Ley de Impuestos Especiales.

Considera la interesada que la exención resulta de aplicación puesto que la combustión del biogás en la antorcha no se realiza con fines de calefacción, invocando, en defensa de sus derechos, las contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, de 28 de abril de 2015, V1294-15 y V2194-2015.

Señala el artículo 51.1 de la Ley de Impuestos Especiales lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"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. (...)"

Como se observa, la aplicación de la exención queda condicionada a que se produzca actividad de fabricación, lo que no ocurre en el presente supuesto, dado que las instalaciones como se ha señalado anteriormente no ostentaban la condición de "fábrica" a efectos de impuestos especiales.

Lo anterior determina la imposibilidad de aplicar el criterio contenido en las contestaciones a las consultas tributarias alegadas por la interesada, en las que se reconoce el derecho a la exención del biogás quemado en la antorcha, puesto que no se dan, como se ha indicado, las condiciones necesarias para ello.

Lo anterior determina la imposibilidad de aplicar el criterio contenido en las contestaciones a las consultas tributarias alegadas por la interesada, en las que se reconoce el derecho a la exención del biogás quemado en la antorcha, puesto que no se dan, como se ha indicado, las condiciones necesarias para ello.

Sexto.-

Considera la interesada que, en todo caso, el tipo impositivo que se ha de aplicar será el que corresponda al uso o destino dado al biogás obtenido por la misma.

Frente a ello, la Oficina Técnica, tanto en el acuerdo de rectificación de la propuesta de liquidación como en el acuerdo de liquidación propiamente dicho, 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.

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 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 2.12. 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."

En el presente supuesto, la Inspección considera acreditado el uso dado al biogás por lo que a la hora de aplicar el tipo de gravamen deberá tener en cuenta el mismo.

Hay que tener en cuenta que una cosa es que la fabricación fuera del régimen suspensivo dé 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.

Reconoce, por tanto, el Tribunal Supremo que aún cuando la electricidad se ha producido fuera del régimen suspensivo hay que tener en cuenta, a la hora de exigir el gravamen, el uso o destino dado a la misma.

Por otra parte, hay que señalar que en aquellos supuestos en los que el devengo se produce a la salida de la fábrica o depósito fiscal, el tipo impositivo aplicable es el previsto en función del uso o destino, aún cuando en dicho momento el producto objeto del impuesto especial no se ha consumido, por lo que no tendría lógica negar la aplicación del tipo reducido si se conoce y resulta acreditado el uso dado al producto gravado.

No puede compartirse, en consecuencia, el criterio manifestado por la Inspección, debiendo estimarse las alegaciones de la interesada en este punto.

Séptimo.-

Sostiene, asimismo, que la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética vulnera la normativa comunitaria, concretamente la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, por la que se deroga la Directiva 92/12/CE, y la Directiva 2009/28/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE, por carecer de una finalidad específica, en concreto de un objetivo no presupuestario.

En relación con esta cuestión se ha de señalar que constatándose la plena vigencia en el ordenamiento jurídico español, en el momento presente, de la Ley 15/2012, y sin que resulte del análisis de la norma europea evidencia incontrovertible de incompatibilidad que debiera conducir a la inaplicación de la norma patria, ha de rechazarse la pretensión de la parte reclamante.

Por otra parte, es preciso dejar constancia de que no es competencia de este Tribunal Económico-Administrativo decidir sobre la legalidad de las disposiciones tributarias de carácter general, puesto que el ámbito de la vía económico-administrativa está circunscrito al examen de los actos de aplicación de la normativa en vigor (artículo 229 de la Ley General Tributaria), con independencia de la legalidad intrínseca de las normas que las regulan, materia reservada a la jurisdicción contencioso-administrativa (artículo 107.3 de la Ley 30/1992) o, en su caso, al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este sentido, cabe citar la resoluciones de 20 de octubre de 2010 (R.G. 7373/08), de 23 de junio de 2010 (R.G. 2160/08), 24 de marzo de 2009 (R.G. 912/08), 26 de septiembre de 2007 (R.G. 2379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 3529/03), entre otras.

Octavo.-

Finalmente, sostiene la interesada que el biogás utilizado en la producción de energía eléctrica debe considerarse exento de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2003/96 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.

Solicita, a estos efectos, la aplicación del criterio contenido en la sentencia Cristal Union, dictada por el TJUE en fecha 7 de marzo de 2018, en el asunto C-31/17.

Señala el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96, lo siguiente:

"1. Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. Sin embargo, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva. En tal caso, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10;"

Prevé la norma que se exima obligatoriamente del impuesto a los productos energéticos que sean utilizados en la producción de electricidad.

Sobre la obligatoriedad de aplicar la citada exención se pronuncia la sentencia Cristal Unión, alegada por la interesada señalando lo siguiente.

"18. En su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que la exención obligatoria prevista en dicha disposición se aplica a los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad cuando esos productos se utilizan para la generación combinada de esta y de calor, en el sentido del artículo 15, apartado 1, letra c), de la referida Directiva.

(...)

21. Según reiterada jurisprudencia, las disposiciones relativas a las exenciones establecidas por la Directiva 2003/96 deben recibir una interpretación autónoma, basada en su tenor, la sistemática de dicha Directiva y en los objetivos que esta persigue (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de abril de 2014, Kronos Titan y Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C43/13 y C44/13, apartado 25, y de 13 de julio de 2017, Vakar Baltijos laiv statykla, C151/16, , apartado 24 y jurisprudencia citada).

22. En primer lugar, procede señalar que del propio tenor de la primera frase del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 se desprende que los Estados miembros tienen la obligación de eximir del impuesto previsto en dicha Directiva a los «productos energéticos utilizados para producir electricidad».

23. Debe observarse que tal tenor en modo alguno excluye del ámbito de aplicación de esa exención obligatoria a los productos energéticos que utiliza una instalación de cogeneración como aquella de que se trata en el litigio principal para la producción de electricidad. En efecto, resulta que una instalación de esas características utiliza «productos energéticos para producir electricidad», en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96.

24. En segundo lugar, por lo que atañe a la sistemática de la Directiva 2003/96, ha de observarse que es verdad que esta no pretende establecer exenciones de carácter general (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de diciembre de 2011, Systeme Helmholtz, C79/10, apartado 23, y de 21 de diciembre de 2011, Haltergemeinschaft, C250/10, no publicada, apartado 19).

25. Asimismo, dado que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 enumera exhaustivamente las exenciones obligatorias que recaen sobre los Estados miembros en el marco de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad (véanse las sentencias de 5 de julio de 2007, Fendt Italiana, C145/06 y C146/06, apartado 36, y de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C5/14, apartado 45), sus disposiciones no

pueden interpretarse de manera extensiva, so pena de privar de toda eficacia a la imposición armonizada establecida por la antedicha Directiva.

26. Siendo ello así, tal como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, 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, C226/07, apartados 29 a 33).

27. Además, debe observarse que, cuando el legislador de la Unión ha querido permitir que los Estados miembros introduzcan excepciones a ese régimen de exención obligatoria, lo ha previsto de manera explícita, respectivamente, en el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, conforme al cual estos pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental, y en el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de dicha Directiva, en virtud del cual los Estados miembros que eximen a la electricidad producida por los pequeños productores deben someter a imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad.

28. Por tanto, de la sistemática de la Directiva 2003/96 se desprende que, con excepción de esos dos casos específicos, la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), frase primera, de dicha Directiva, se impone a los Estados miembros de manera incondicional.

29. En tercer lugar, por lo que atañe a los objetivos perseguidos por la Directiva 2003/96, es preciso, para empezar, observar que esta Directiva, al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, pretende, tal como se desprende de sus considerandos 2 a 5 y 24, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 3 de abril de 2014, Kronos Titan y Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C43/13 y C44/13, apartados 31 y 33; de 2 de junio de 2016, ROZ-WIT, C418/14, apartado 32, y de 7 de septiembre de 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C465/15, apartado 26).

30. A este efecto, por lo que atañe a la producción de electricidad, tal como se desprende, en particular, de la página 5 de la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), el legislador de la Unión optó por obligar a los Estados miembros, de conformidad con el artículo 1 de la Directiva 2003/96, a que gravasen la electricidad producida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad, como ha señalado el Abogado General en los puntos 56 a 62 de sus conclusiones.

31. Pues bien, si los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad por una instalación de cogeneración, como aquella de que se trata en el litigio principal, no quedasen eximidos del impuesto en virtud del artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, se produciría precisamente un riesgo de doble imposición, dado que, de conformidad con el artículo 1 de dicha Directiva, la electricidad producida de este modo estaría gravada también.

32. Es verdad que la Directiva 2003/96 no excluye totalmente el riesgo de doble imposición, ya que, como se ha indicado en el apartado 27 de la presente sentencia, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de dicha Directiva, un Estado miembro puede someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental (véase la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C5/14, apartado 51).

33. Sin embargo, resulta que, si una instalación de cogeneración, como aquella de que se trata en el litigio principal, quedase privada de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96 solo porque no produce únicamente electricidad, sino calor y electricidad de manera combinada, ello podría dar lugar, como se desprende de las circunstancias del litigio principal, a una desigualdad de trato entre los productores de electricidad, lo cual generaría distorsiones de la competencia perjudiciales para el funcionamiento del mercado interior en el sector de la energía (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Haltergemeinschaft, C250/10, no publicada, apartados 17 y 18).

34. Por otra parte, debe recordarse que la Directiva 2003/96, como se señala en sus considerandos 6, 7, 11 y 12, tiene también como propósito fomentar objetivos de política medioambiental (sentencia de 7 de septiembre de 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C465/15, apartado 26).

35. Pues bien, gravar los productos energéticos que utiliza una instalación de cogeneración como aquella de que se trata en el litigio principal para la producción de electricidad, habida cuenta del riesgo de doble imposición que ello implica, sería contrario al antedicho propósito de la Directiva 2003/96.

36. En efecto, tal como se desprende, en particular, de la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE, el Derecho de la Unión quiere fomentar la cogeneración sobre la base de la demanda de calor útil en el mercado interior de la energía, dado que la cogeneración de alta eficiencia tiene un potencial significativo de ahorro de energía primaria.

37. Asimismo, ha quedado acreditado que, tal como se desprende del considerando 20 de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, la cogeneración da lugar a menos emisiones de CO₂ por unidad de rendimiento que la producción separada de calor y electricidad.

38. Por consiguiente, procede declarar que tanto del tenor del artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96 como de la sistemática y los objetivos de dicha Directiva se desprende que los productos energéticos utilizados para la producción combinada de calor y electricidad están comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la exención obligatoria prevista en esa disposición.

39. Esta interpretación no puede ser puesta en entredicho por el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

40. En efecto, el régimen facultativo previsto en esta disposición, en virtud del cual los Estados miembros pueden eximir parcial o totalmente a los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad o reducir su nivel de gravamen, no puede constituir un elemento determinante a la hora de definir el alcance de las exenciones obligatorias previstas en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 (véase, por analogía, la sentencia de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul, C391/05, apartado 29).

41. A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, cuando una disposición del Derecho de la Unión pueda ser objeto de varias interpretaciones, deberá darse prioridad a la que permita garantizar su eficacia (véanse, en particular, las sentencias de 18 de diciembre de 2008, Afton Chemical, C517/07, apartado 43, y de 10 de septiembre de 2014, Holger Forstmann Transporte, C152/13, , apartado 26).

42. Pues bien, tal como se desprende de los apartados 26 a 28 de la presente sentencia, el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96 impone a los Estados miembros la obligación incondicional de eximir a los productos energéticos utilizados para producir electricidad."

Concluye el TJUE que los productos energéticos empleados en la producción de electricidad, incluidos aquellos utilizados en los procedimientos de cogeneración de calor y electricidad deben quedar exentos del impuesto sobre hidrocarburos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96.

No obstante, la propia sentencia reconoce que la citada exención que, en principio se configura como obligatoria, puede verse excepcionada por motivos medioambientales de acuerdo con la previsión contenida en la citada Directiva.

El artículo 51.2 de la Ley de Impuestos Especiales, en su redacción original, establecía la exención del impuesto a la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, destinados a la producción de electricidad en los siguientes términos:

"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) 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. (...)"

Posteriormente, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética suprimió la exención del artículo 51.2.c), modificando la redacción del artículo 51.4 de la Ley 38/1992. 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 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 (...) 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".

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:

(...)

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

(...)

c) Letra suprimida.

(...)

4. La fabricación e importación de los productos clasificados en el código NC 2705 que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado".

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. Si bien es cierto que en la exposición de motivos solamente hace referencia a los combustibles fósiles, huelga decir que la eliminación o no de las exenciones que en su caso haga una Ley se materializará en su parte dispositiva, y no en su exposición de motivos, por lo que la referencia a los combustibles fósiles que se realiza en esta tiene, en todo caso, valor descriptivo y no normativo.

En otras palabras, la eliminación de las exenciones del artículo 51.2.c) de la Ley de Impuestos Especiales es irrelevante si alcanza a combustibles fósiles y no fósiles, es perfectamente acorde con el espíritu y finalidad de la Directiva 2003/96/CE. Por lo expuesto, no cabe apreciar que sujeción del biogás utilizado para su quemado en la antorcha sea contraria a todos los principios rectores del sistema tributario puesto que la eliminación de la exención se realizó al amparo de la normativa comunitaria.

En este sentido, se ha de tener en cuenta lo dispuesto por el TJUE en su sentencia Kernkraftwerke Lippe-Ems, de 4 de junio de 2015, dictada en el asunto C-5/14, en la que, en relación con la no aplicación de las exenciones fijadas por la norma dispone lo siguiente:

"50. KLE sostiene que la exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 debe aplicarse, no obstante, por analogía, al combustible nuclear y alega que el objeto de esa Directiva es aplicar el principio de una imposición única de la energía eléctrica, que se opone a la percepción simultánea de un impuesto sobre esta energía y de un impuesto sobre su fuente de producción. Además, considera que la ausencia de este combustible en la lista de productos energéticos, en el sentido de dicha Directiva, resulta de una laguna involuntaria por parte del legislador de la Unión Europea, puesto que éste no pudo imaginarse que los Estados miembros adopten medidas como la KernbrStG que, al establecer un impuesto únicamente sobre un procedimiento de producción de energía eléctrica que no genera emisiones de CO₂, es contraria a la política de la Unión en materia de reducción de esas emisiones y a los considerandos 6 y 7 de la misma Directiva.

51. Procede señalar, sobre este particular, que las alegaciones formuladas por KLE no permiten concluir la existencia de un principio que se oponga a la percepción simultánea de un impuesto sobre el consumo de energía eléctrica y de un impuesto que grave las fuentes de producción de esa energía. En efecto, de la página 5 de la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos, a la que KLE se refiere, se desprende que, como máximo, «existen dos maneras de incluir la electricidad en el ámbito de las disposiciones tributarias: gravando los combustibles utilizados en la producción de electricidad (impuesto al input) o gravando la propia electricidad (impuesto sobre el output)». De esta Propuesta no resulta que esos dos modos se excluyan, en principio, entre sí y la Comisión Europea admitió su complementariedad reservando, en dicha Propuesta, la posibilidad de que los Estados miembros «añadan [al impuesto sobre el output] un gravamen al input (no armonizado) en el caso de combustibles indeseables desde el punto de vista medioambiental». Por otra parte, de ese texto tampoco dimana que la Comisión hubiese tenido la intención de proponer a los Estados miembros la creación de una obligación de eximir de todo impuesto a los productos no comprendidos en el régimen impositivo armonizado."

Por otra parte, la circunstancia de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 haya modificado el apartado 4 del artículo 51 previendo de nuevo la exención del biogás destinado a la producción de energía eléctrica, en nada modifica lo anterior en la medida en que dicha modificación no posee efecto retroactivo.

Tal y como se ha señalado la supresión de la exención se realizó al amparo de la excepción prevista en la propia Directiva 2003/96 por lo que durante su vigencia resultaba plenamente aplicable.

En consecuencia, procede desestimar la alegación formulada por la interesada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.