

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076542

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2020

Sala 2.^a

R.G. 3651/2016

SUMARIO:

II.EE. Impuesto especial sobre hidrocarburos. Gasóleo bonificado. *Aplicación de los tipos reducidos en función del uso o destino dado al biogás.* Alega la contribuyente que el tipo impositivo que se ha de aplicar será el que corresponda al uso o destino dado al biogás obtenido por la misma, con independencia de que no se hubiera practicado la inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales. Frente a ello, la Oficina Técnica 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.

Pues bien, 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, 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 apdo. 11 del art. 15 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE).

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.

En consecuencia, el tipo impositivo del Impuesto aplicable al autoconsumo de biogás con destino la planta eléctrica de valorización será el de 0,65 euros por gigajulio, dado que no existe precepto ni en la Ley 38/1992 (Ley II.EE), ni en el RD 1165/1995 (Rgto. II.EE) que haga depender la aplicación de este tipo reducido a la inscripción de la fábrica en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 4, 5, 8, 15 y 50.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE), art. 40.

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), art. 8.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 20, 35 y 36.

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 los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

* Acuerdo de liquidación de 20 de abril de 2016, derivado del acta en disconformidad **A02-...55**, relativa al Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2013 y 2014, con importe de 1.329.199,35 euros.

* Acuerdo de liquidación de 8 de septiembre de 2017, derivado del acta en disconformidad **A02-...70**, relativa al Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2015 y 2016, con importe de 1.130.201,34 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.-

Las Actas derivan de la fabricación de biogás por el obligado tributario 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 períodos objeto de comprobación. 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.

Con fechas 20 de abril de 2016 y 8 de septiembre de 2017, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid confirmó las propuestas de resolución.

Segundo.-

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso, en fechas 19 de mayo de 2016 y 6 de octubre de 2017, las presentes reclamaciones económico-administrativas que fueron registradas con número 00/3651/2016 y 00/5517/2017, respectivamente, alegando, en síntesis lo siguiente:

* Que el sujeto pasivo del impuesto es el TITULAR de la instalación (Ayuntamiento de ...), por lo que no puede ser la mercantil la que liquide el impuesto.

* La nula relación existente entre la falta de inscripción en el Registro Territorial y la aplicabilidad del tipo reducido de 0,65 euros por gigajulio.

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.-

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si los acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid de la AEAT, citados en el encabezamiento, se encuentran ajustados a Derecho.

Cuarto.-

Alega en primer lugar la reclamante que el sujeto pasivo del impuesto es el Ayuntamiento de ... por ser este el titular de la instalación.

En resumen, la tesis de la Inspección consistente en que el titular de la actividad es la sociedad concesionaria **X S.A.**, se basa en los siguientes argumentos:

1º.- El Ayuntamiento de ... le adjudicó el contrato de obra pública referido a "construcción y explotación de una instalación de desgasificación con recuperación energética del vertedero de X".

2º.- El personal que trabaja en la instalación depende laboralmente de **X S.A.**

3º.- Todos los gastos (laborales, generales, financieros, seguros, etc.) son a cargo de **X S.A.**

4º.- Hay una cláusula contractual en la concesión que dice que los impuestos por la realización de la actividad son "de cuenta del contratista".

5º.- El comportamiento de **X S.A.** negando su condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos es contradictorio con su comportamiento en relación con el impuesto sobre la electricidad en el que sí figura dado de alta como explotador y asume su condición de sujeto pasivo del impuesto.

Por su parte, los razonamientos de la reclamante que pretenden desvirtuar las conclusiones de la Inspección se resumen en las siguientes consideraciones:

1º.- Que la sociedad **X S.A.** es la entidad concesionaria de una instalación, interviniendo de forma parcial en el ciclo de recogida y tratamiento de los residuos sólidos urbanos que es un servicio público que presta el Ayuntamiento de ..., por lo que resulta claramente demostrado que el titular del servicio o actividad de gestión de residuos sólidos urbanos es el Ayuntamiento aunque el servicio lo gestione de forma indirecta, limitándose la reclamante a la ejecución material de una fase del ciclo de tratamiento por medio de un contrato de concesión. En defensa de este argumento invoca la aplicación de la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local, la Ley 22/2011, de residuos y suelos contaminados, el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales y la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de ... de 9 de octubre de 2001, relativa a Tasas por Servicios y Actividades Relacionadas con el Medio Ambiente. Asimismo, trae a colación la sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de noviembre de 2015 (rec. casación 4091/2013), en la que la Sala dispuso que "poco importa que el servicio público de suministro de agua potable sea prestado mediante concesión administrativa. Las contraprestaciones que satisface el usuario del servicio de suministro de agua potable prestado mediante concesión deben ser calificadas como tasas, con independencia de la modalidad de gestión empleada". Concluye que "la forma de gestión no afecta a la naturaleza de la prestación, siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión".

2º.- Que es el Ayuntamiento quien asume el resultado económico de la explotación y decide el rendimiento de la misma, haciendo referencia al artículo 12º del Pliego de Condiciones Técnicas para contratar, referido al estudio económico, que recoge: "Como gastos del presente concurso, se consideran, entre otros, los de amortización, explotación de la instalación de desgasificación, y del aprovechamiento energético, sellado, recuperación paisajística del vertedero, así como del control y vigilancia de la fase de mantenimiento posterior. Como ingresos, se contabilizarán los que el concesionario obtenga del aprovechamiento del gas extraído a precios de mercado. Esta cuenta de resultados dará un diferencial del que se detraerán los beneficios empresariales, gastos generales e impuestos. La cantidad resultante, en caso positivo, quedará a disposición del Ayuntamiento. En caso contrario, se indicará dicha cifra, que tendrá que ser financiada por el Ayuntamiento, a través de un canon ofertado por cada licitador, descompuesto en uno de amortización y otro de explotación".

3º.- Que la relación laboral de los trabajadores es indiferente a la hora de determinar la titularidad de la actividad, y añade: "No debería hacer falta decir que toda entidad concesionaria de la construcción de una obra y posterior explotación de la misma ha de realizar sus actividades con sus propios medios económicos y materiales y su propio personal pues por ello cobra un precio que, en otro caso, carecería de sentido".

4º.- Que la cláusula del contrato de concesión pública con arreglo a la cual la entidad concesionaria está obligada a satisfacer "toda clase de tributos, el IVA, el impuesto que por la realización de la actividad pudiera corresponder y cualesquiera otros que pudieran derivarse de la ejecución del contrato", no altera la obligación tributaria de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17.5 de la Ley General Tributaria: "Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

5º.- Que el comportamiento de **X S.A.** admitiendo ser sujeto pasivo del Impuesto sobre la Electricidad no es contradictorio con su postura de no considerarse sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, y añade: "En este sentido, cabría señalar que no es posible establecer la identidad alguna de supuestos entre ambos tributos dado que el tratamiento normativo de ambos es distinto y los actos gravados que dan lugar a las obligaciones como sujeto pasivo son distintos. Y que en cualquier caso, y aunque el comportamiento del obligado tributario pudiera ser contradictorio, ello no puede entenderse como algo con virtualidad de alterar la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre Hidrocarburos, pues esa condición sólo la determina la Ley y nunca los comportamientos, acertados o no, de los obligados tributarios".

Con anterioridad al análisis de las alegaciones planteadas por la reclamante, y como ya hizo la Inspección en el acuerdo de liquidación, considera adecuado este Tribunal señalar una serie de consideraciones jurídicas previas respecto de la figura de "titular" de fábrica como sujeto pasivo de los impuestos especiales.

Lo primero que a este respecto debe recordarse es que el artículo 8.2.a) de la Ley de Impuestos Especiales 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. (...)".

Por su parte, el artículo 4.8 Ley de Impuestos Especiales 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".

Como se aprecia en los preceptos citados, la cuestión pivota sobre el concepto de "titular" de la fábrica.

Con carácter general, el sujeto pasivo es configurado por el artículo 36 de la Ley General Tributaria como "el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo". Asimismo, "es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible".

Y, como establece el artículo 20 de esta misma ley, "el hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal".

Pues bien, en el caso que ahora 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).

Como se observa, el hecho imponible es la realización de la actividad de fabricación y, dicho hecho imponible lo realiza el sujeto pasivo en calidad de contribuyente: el depositario autorizado, titular de una fábrica o depósito fiscal, no de un inmueble o instalación en sentido estricto, sino de la actividad como tal. Resulta obvio con la mera lectura de los preceptos citados que el hecho imponible es la realización de la actividad de fabricación, no la propiedad del establecimiento en el que se desarrolla la misma.

Y es que fábrica no es un inmueble, sino un concepto más amplio: "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" (artículo 4.17 Ley 38/1992).

Además, esta configuración tiene también 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, tal condición corresponde a aquel que ostenta la facultad que tiene por función llevar a cabo las mencionadas actividades de fabricación de los productos.

Por otro lado, el artículo 40 del Reglamento de Impuestos Especiales recoge, en relación con la inscripción en el Registro Territorial de las Oficinas Gestoras, que:

"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..."

A su vez, el apartado 2 del mismo artículo, y a los efectos de la documentación que deben presentar ante la oficina gestora las personas o entidades que resulten obligadas a inscribirse en el registro territorial, incluye la "acreditación del derecho a disponer de las instalaciones, por cualquier título".

Establecidas estas consideraciones jurídicas, corresponde examinar las alegaciones concretas planteadas por la reclamante:

1º.- Alega en primer lugar que se trata de una entidad concesionaria de una instalación que interviene de forma parcial en el ciclo de recogida y tratamiento de los residuos sólidos urbanos siendo este un servicio público que presta el Ayuntamiento de ..., por lo que resulta demostrado que el titular del servicio o actividad de gestión de residuos sólidos urbanos es el Ayuntamiento aunque el servicio lo gestione de forma indirecta, limitándose la reclamante a la ejecución material de una fase del ciclo de tratamiento por medio de un contrato de concesión.

Analizadas las alegaciones, así como la normativa reguladora de los servicios públicos invocada por la reclamante y la sentencia traída a colación, ha de señalarse, que ni la Inspección, ni este Tribunal, ponen en duda que la competencia de la gestión de los residuos urbanos corresponda al Ayuntamiento, y que se configure como un servicio público que deba ser prestado por este. Tampoco, que dicho servicio pueda ser ejecutado de forma indirecta a través de una concesión administrativa. A juicio de este Tribunal, la reclamante confunde el concepto de "titularidad" pública de un servicio público, en el que el Ayuntamiento, por ley, tiene las competencias en materia de limpieza, recogida y tratamiento de residuos, del concepto de "titularidad" en el ámbito de la fabricación de productos sujetos a impuestos especiales.

A través del citado contrato de concesión administrativa, la reclamante se encarga de la ejecución material de una fase determinada del ciclo de tratamiento de residuos, concretamente, y como dispone el propio contrato, se comprometió con el Ayuntamiento a la "construcción y explotación de una instalación de desgasificación con recuperación energética del vertedero de X".

De los artículos del pliego de condiciones técnicas del contrato de concesión se desprende que es la entidad reclamante quien materialmente aprovecha y explota unas instalaciones en las que se obtiene un producto objeto del impuesto especial (sin perjuicio de que lo sea a título de propietario de las mismas o de que solo disponga de ellas), es decir, ostenta la facultad de llevar a cabo las mencionadas actividades de fabricación y, por lo tanto, responsable como tal de cumplir con todas las obligaciones formales y materiales impuestas por la legislación, y en su caso, de responder ante la Administración de las irregularidades que pudieran producirse en dichos procesos de fabricación.

2º.- Alega en segundo lugar la interesada que es el Ayuntamiento quien asume el resultado económico de la explotación y decide el rendimiento de la misma, haciendo referencia al artículo 12º del Pliego de Condiciones Técnicas para contratar, referido al estudio económico, que recoge: "Como gastos del presente concurso, se consideran, entre otros, los de amortización, explotación de la instalación de desgasificación, y del aprovechamiento energético, sellado, recuperación paisajística del vertedero, así como del control y vigilancia de la fase de mantenimiento posterior. Como ingresos, se contabilizarán los que el concesionario obtenga del aprovechamiento del gas extraído a precios de mercado. Esta cuenta de resultados dará un diferencial del que se detraerán los beneficios empresariales, gastos generales e impuestos. La cantidad resultante, en caso positivo, quedará a disposición del Ayuntamiento. En caso contrario, se indicará dicha cifra, que tendrá que ser financiada por el

Ayuntamiento, a través de un canon ofertado por cada licitador, descompuesto en uno de amortización y otro de explotación."

En lo que respecta a este párrafo (artículo 12º), este Tribunal realiza una interpretación totalmente distinta. A nuestro juicio, del mismo se deduce que es la reclamante quien se encarga de la explotación de la instalación, haciéndose cargo de los gastos que ello conlleva (impuestos incluidos), así como haciendo suyos los ingresos derivados del aprovechamiento del gas extraído y, por lo tanto, es ella la que ostenta la facultad de fabricación de los productos sujetos a impuestos especiales, beneficiándose de la obtención de los mismos.

La cantidad que, en caso positivo, quedaría a disposición del Ayuntamiento sería una manera extraordinaria de recuperar parte de los pagos por la concesión administrativa, y en caso contrario, una suerte de indemnización a favor del concesionario. En cualquier caso, se trata de condiciones económicas propias del contrato de concesión pública, irrelevantes a los efectos de determinar quien explota la instalación.

3º.- En tercer lugar alega que la relación laboral de los trabajadores es indiferente a la hora de determinar la titularidad de la actividad, y añade: "No debería hacer falta decir que toda entidad concesionaria de la construcción de una obra y posterior explotación de la misma ha de realizar sus actividades con sus propios medios económicos y materiales y su propio personal pues por ello cobra un precio que, en otro caso, carecería de sentido".

A juicio de este Tribunal, este párrafo refuerza la postura de la Inspección en que es la reclamante el titular de la actividad de fabricación por cuanto explota la instalación mediante la ordenación de su propios medios materiales y humanos.

4º.- Alega también que la cláusula del contrato de concesión pública con arreglo a la cual la entidad concesionaria está obligada a satisfacer "toda clase de tributos, el IVA, el impuesto que por la realización de la actividad pudiera corresponder y cualesquiera otros que pudieran derivarse de la ejecución del contrato", no altera la obligación tributaria de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17.5 de la Ley General Tributaria: "Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

Ha de señalarse que la Inspección no fundamenta el acuerdo de liquidación en esta cláusula, sino en la normativa tributaria recogida anteriormente, sin perjuicio de que haga referencia a la misma con el objeto de apuntalar la tesis de que la titularidad de la actividad de fabricación corresponde a la reclamante y que el propio contrato de concesión recoge que aquellos impuestos derivados de su ejercicio corresponden a la entidad concesionaria.

Entiende este TEAC que lo dispuesto en el artículo 17.5 de la Ley General Tributaria no opera en este supuesto por cuanto de acuerdo con la normativa tributaria ya mencionada la condición de obligado tributario a efectos del impuesto corresponde a la reclamante.

5º.- Finalmente, la reclamante aduce que el comportamiento de **X S.A.** admitiendo ser sujeto pasivo del Impuesto sobre la Electricidad no es contradictorio con su postura de no considerarse sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, y añade: "En este sentido, cabría señalar que no es posible establecer la identidad alguna de supuestos entre ambos tributos dado que el tratamiento normativo de ambos es distinto y los actos gravados que dan lugar a las obligaciones como sujeto pasivo son distintos. Y que en cualquier caso, y aunque el comportamiento del obligado tributario pudiera ser contradictorio, ello no puede entenderse como algo con virtualidad de alterar la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre Hidrocarburos, pues esa condición sólo la determina la Ley y nunca los comportamientos, acertados o no, de los obligados tributarios".

Está de acuerdo este Tribunal con que la condición de sujeto pasivo sólo la determina la normativa, y es por ello que al igual que la reclamante se inscribió en el Registro Territorial de Impuestos Especiales tanto para la actividad de producción y cogeneración de electricidad como para la actividad de fabricación de electricidad en régimen especial (aun siendo también las instalaciones de fabricación propiedad del Ayuntamiento), en virtud de lo dispuesto en el artículo 40 del Reglamento de Impuestos Especiales, del mismo modo, en cuanto fabricante de biogás y con arreglo al mismo artículo, que era común para ambos supuestos, debería haber solicitado su inscripción en el citado Registro, circunstancia que no se produjo.

Con arreglo a todo lo anterior, este Tribunal considera que la reclamante era el titular de la fábrica de biogás a efectos de la normativa de los impuestos especiales, y por consiguiente, sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, sin que quepa, por tanto, estimar esta alegación.

Quinto.-

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, con independencia de que no se hubiera practicado la inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales.

Frente a ello, la Oficina Técnica 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."

Hay que tener en cuenta, como ya se dijo por este Tribunal en su resolución 00/00673/2017, de 15 de julio de 2019, 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.

En el acuerdo de liquidación, la propia Inspección reconoce en la descripción de los hechos que el biogás obtenido se ha destinado a la producción de energía eléctrica mediante motores de combustión interna y a la producción de energía eléctrica mediante el proceso de cogeneración:

"El sistema de extracción y regulación, comprende 280 pozos y demás instalaciones que permiten transportar el biogás hasta la planta eléctrica de valorización. Allí, tras unas operaciones de acondicionamiento, se genera energía eléctrica mediante motores de combustión interna.

Asimismo, se aprovecha el calor de los gases de escape de los motores para producir energía eléctrica mediante el proceso de cogeneración en una turbina accionada por vapor de agua. La potencia total instalada es de 18,9 megawatios. Existen dos gasómetros que permiten reducir las oscilaciones en la producción en el caudal de biogás que llegan a los motogeneradores. Existen dos antorchas para quemar el exceso de biogás que se produzca en el proceso".

En consecuencia, el tipo impositivo del Impuesto aplicable al autoconsumo de biogás con destino la planta eléctrica de valorización será el de 0,65 euros por gigajulio, dado que no existe precepto ni en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, ni en el Reglamento de los Impuestos Especiales que haga depender la aplicación de este tipo reducido a la inscripción de la fábrica en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales.

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 Función Pública.