

Las últimas Modificaciones en la Tributación del Gas Natural en los Impuestos Especiales

Pablo Renieblas Dorado

Director de Aduanas, Impuestos Especiales y Medioambientales en Deloitte Abogados.
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia.

¿De nuevo vientos de cambio?

Durante los últimos tres años hemos asistido a importantes cambios en la tributación del gas natural dentro del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, enmarcado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

La razón de dichos cambios es como consecuencia de la eliminación del tipo cero que había venido gozando en el impuesto dicho producto.

La posibilidad de aplicar, por el legislador Español, ese beneficio fiscal surgía a raíz de la habilitación temporal que contiene el artículo 15.1.g) 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. Sin embargo, el final del periodo indicado en dicha Directiva (como consecuencia del incremento en las cuotas nacionales de consumo de gas natural) hizo necesario el establecer tipos positivos.

En cuanto al tipo aplicable, el legislador, quiso distinguir tres tipos diferenciados en función del uso, 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, siempre y cuando se respeten los niveles mínimos comunitarios de imposición y las normas del mercado interior y de competencia.

Así, a través de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se modificó el artículo 50 de la Ley 38/1992, estableciendo un tipo de 0,15 euros por gigajulio al gas natural destinado a su uso con fines profesionales, entendidos como tales el uso en actividades fabriles; de 0,65 euros para usos distinto a los de carburantes, incluyéndose dentro del mismo el usado en la cogeneración para la producción de electricidad; y finalmente 1,15 euros al destinado a su uso como carburante por vehículos.

El motivo del legislador para establecer esa diferencia de tipos tiene como objeto el mantener la competitividad del sector industrial, con excepción del gas destinado a la cogeneración de energía eléctrica, ello debido a los beneficios teóricos de que había gozado hasta entonces ese sistema de producción de electricidad a través del co-

bro de primas superiores (antiguo régimen retributivo especial).

Este cambio, acarreó la necesidad de que el legislador abordara otras dos modificaciones.

Por un lado, se reguló el sistema mediante el cual se determinaría qué porcentaje de gas natural usado en los procesos de cogeneración se dedicaba a su uso para producir electricidad (tipo del 0,65) o a su uso para producir calor (tipo del 0,15), a través de la modificación del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los impuestos Especiales.

Por otro, fue necesario establecer en qué momento se produce el devengo del impuesto en el caso del movimiento del gas natural, mediante la adición de un nuevo apartado 14 al artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales, que regula el devengo del mismo.

Sin embargo, esta segunda modificación no fue del todo correcta y requirió de un nuevo cambio debido al desconocimiento del legislador del mercado gasista, y más concretamente respecto a las formas en la que se transporta el gas natural, desconocimiento, que por otra parte, también tiene el

propio legislador Comunitario como posteriormente veremos. Esto supuso el volver a redactar de nuevo dicho apartado 14 del artículo 7 a través de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

Con dicho apartado, el legislador ha pretendido que el devengo del impuesto se produzca, en general, en el momento en el que se realice la venta de dicho gas al consumidor final, suponiendo el mismo, con la primera redacción que se hizo de dicho artículo, que el transporte del gas natural se produce siempre a través de tuberías fijas.

Al descubrir con posterioridad el legislador que el movimiento de gas natural no siempre se produce a través de tuberías fijas, sino que también se transporta mediante el uso de camiones (gas natural licuado o GNL), decide realizar una modificación de dicho apartado al objeto de distinguir dos situaciones distintas.

Primera, el caso en el que el movimiento del gas natural se realice a través de tuberías hasta el consumidor final, en el que establece que las distintas ventas que se produzcan dentro de dicha tubería se realicen en régimen suspensivo y se devengará el impuesto con la venta definitiva al último destinatario.

Segunda, el caso en el que una planta de licuefacción sita junta a una tubería fija de la red gasista transforma el gas natural en GNL para ser transportado vía camión, en el que establece que el devengo del impuesto se produce en el momento de la salida de ese gas de la instalación (depósito fiscal), salvo que el destino sea otro depósito fiscal debidamente registrado, movimiento de producto en régimen suspensivo.

La razón de esta distinción es la desconfianza del legislador respecto de los movimien-

tos del GNL en camión y la posibilidad de que no se produzca el pago del impuesto.

La preocupación surgió a raíz de descubrir el legislador que se estaban produciendo movimientos de GNL desde España a Francia de tal forma que el distribuidor/comercializador español adquiriría gas para posteriormente venderlo y enviarlo a un residente en Francia, sin que existiera ningún tipo de control, y por tanto, con la posibilidad de que dicho gas no tributase en ninguno de los dos países.

Ante esta situación el legislador optó por exigir el devengo y pago del impuesto a la salida del gas del sistema de tuberías fijas independientemente de su destino, salvo en el caso en el que el destinatario fuese un depósito fiscal.

Si analizamos desde la perspectiva de la legislación actual el caso concreto en el que dicho gas tenga como destino final otro país de la Unión Europea, nos encontramos con las dos situaciones anteriormente descritas.

Si el destinatario (comercializador/distribuidor/consumidor) del gas con residencia en otro Estado Miembro está registrado o autorizado por las autoridades fiscales de su país a recibir el gas en régimen suspensivo, y se aporta dicha autorización, la salida de dicho gas seguirá en régimen suspensivo.

El problema práctico con el que se encuentra el mercado es que en la gran mayoría de países de la Unión Europea, a los distribuidores y comercializadores de gas natural no se les exige ningún tipo de registro y por ende carecen de autorizaciones, siendo difícil poder enviar dicho gas fuera de España en régimen suspensivo.

Si el destinatario residente en otro país no tiene ninguna autorización a recibir gas en régimen suspensivo, se exige el pago del

impuesto a su salida de la tubería fija (depósito fiscal), y corresponderá al distribuidor/comercializador español hacer frente al pago del Impuesto, que a su vez repercutirá al distribuidor/comercializador/consumidor francés para que una vez que este haya hecho frente al pago del impuesto en Francia, pueda remitir la documentación justificativa al distribuidor/comercializador español y éste pueda solicitar la devolución del Impuesto en España para que inmediatamente rectifique la factura y pueda finalmente devolver dicha cuantía al comercializador francés.

Evidentemente este sistema no favorece el intercambio entre Estados Miembros de gas natural a través de vías distintas de la red de gaseoductos, pudiéndose complicar enormemente el ejemplo anterior, con ventas posteriores por parte del comercializador francés, inclusive a otros comercializadores residentes en otros Estados Miembros de la Unión Europea pudiéndose hacer ese transporte a través de la red de tuberías fijas.

También aclarar que en el caso en el que el movimiento del GNL se produzca desde cualquier Estado Miembro hacia España, en el momento de la recepción por parte del distribuidor/comercializador/consumidor Español, se producirá el devengo en España, salvo que tenga la condición de depósito fiscal.

Ante esta situación, ha habido voces que han señalado que las obligaciones que establece el legislador español en el artículo 53.6 de la Ley 38/1992, para permitir la devolución del impuesto, van en contra de la Directiva Comunitaria que, a través del artículo 20 de la misma, exige del cumplimiento de obligaciones formales al movimiento del gas natural.

Sin embargo, esas voces no han tenido en cuenta lo que establece la Directiva en el artículo 21.5, segundo párrafo, que habilita a

los países en el movimiento de gas natural entre países miembros fuera del sistema de tuberías a exigir el pago del impuesto en el momento de la salida del gas de dichas tuberías, y sin ni siquiera reconocer la posibilidad de la devolución del pago del impuesto en caso de que finalmente tribute también en otro Estado Miembro.

Por tanto, el legislador español ha aplicado dicho artículo de la Directiva, interpretándolo favorablemente, permitiendo la devolución del impuesto en el caso en el que se demuestre el haberse pagado el mismo en otro Estado, sin que esto suponga ninguna obligación formal al movimiento de dicho gas.

Dicho artículo 21.5, segundo párrafo de la Directiva, demuestra de nuevo el desconocimiento del legislador sobre el sector (como ya habíamos indicado), ya que de la lectura del mismo se deduce que el legislador Comunitario considera los movimientos en camión del gas como residuales al señalar que solo se producen los mismos cuando no haya conexión entre gaseoductos.

A raíz de esta modificación de la legislación española, muchos distribuidores/comercializadores han empezado a solicitar a las autoridades fiscales de su país de residencia autorizaciones para la recepción de GNL procedente de España en régimen suspensivo.

Ante estas preguntas, varios de los Estados miembros han descubierto (al igual que el legislador Español hizo hace dos años) que el transporte del gas en camión es mucho más habitual de lo que pensaban, y han empezado a temer que se haya producido movimientos de gas sin que se haya hecho frente al pago del impuesto.

En los últimos Comités Técnicos de Abscisas de la Comisión Europea (órgano que reúne a los expertos de los distintos países miembros a los efectos de discutir la adecuada interpretación de las Directivas Europeas sobre la materia o proponer cambios al respecto de la legislación actual), muchos Estados miembros han señalado la necesidad de modificar la normativa actual que exige de control el movimiento de gas natural, solicitando una

modificación de la Directiva de tal forma que se regule el movimiento de estos productos de forma similar al ya existente respecto del resto de los productos objeto del Impuesto Especial de Hidrocarburos.

Esta petición, es en su gran mayoría respaldada por los Estados miembros, lo que supone que la Comisión se esté planteando la necesidad de abordar dicha modificación.

A juicio de este autor y en la medida en que no es una modificación que suponga controversia entre los Estados, es de suponer que la Comisión intente llevarla a cabo en un periodo no demasiado largo en el tiempo. Otra cuestión es que a su vez aproveche la Comisión para realizar modificaciones de mayor calado que impidan que esos nuevos cambios se realicen en un periodo corto de tiempo por la necesidad de llegar a un consenso con los Estados miembros.

En todo caso, habrá que estar atento a las próximas reuniones y ver los aires que se respiran al respecto. ■