

EL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Los productos sujetos.

Aunque la denominación de un tributo sirve de ayuda para precisar cuál es su objeto, es importante ver el lugar que ocupa el IH en nuestro ordenamiento tributario. El impuesto sobre hidrocarburos es un impuesto especial, regulado por la Ley 38/92 de los Impuestos especiales (LIE) y por su desarrollo reglamentario, el Real Decreto 1165/95(RIE). Su naturaleza se encuentra descrita en el artículo 1 de la LIE, precisando que son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte y la puesta a consumo de carbón.

En el apartado segundo del mismo artículo la LIE da cuenta de cuáles son estos impuestos señalando que tienen la consideración de impuestos especiales, los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre el Carbón. A su vez, tienen la consideración de impuestos especiales de fabricación, dice el artículo 2 de la misma Ley:

1. Los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas que incluye, el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios y el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas
2. El Impuesto sobre Hidrocarburos
3. El Impuesto sobre las Labores del Tabaco y
4. El Impuesto sobre la Electricidad.

Luego, el Impuesto sobre hidrocarburos se configura como una figura tributaria dentro del conjunto de los Impuestos Especiales y dentro de estos como un impuesto de fabricación. Le será de aplicación lo dispuesto en las Disposiciones Comunes de la Ley reguladora de todos los impuestos especiales (LIE), Capítulo I, siendo de exclusiva aplicación lo dispuesto en el Capítulo VII, que se refiere únicamente al impuesto sobre hidrocarburos.

1. La justificación del impuesto

La existencia de un Impuesto sobre los Hidrocarburos se argumenta en la necesidad de la Administración de poder disponer de unos tributos que graven de un modo selectivo el consumo de ciertos productos concretos. Los impuestos especiales cumplen la doble función de recaudar fondos para el Tesoro Público y a la vez servir de instrumento para determinadas políticas. Precisamente a eso se refiere el apartado primero del artículo 2 de la LGT, donde se señala que los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos deberán servir como instrumentos de la política económica en general.

Instrumento de la política medioambiental

La política medioambiental¹, es la coartada utilizada por el legislador en el IEH. El impuesto nace en su origen con la finalidad de evitar – eso se dice– que el exceso del consumo de ciertos productos contaminantes, produzca unos daños irreparables de difícil y muy costosa solución². El razonamiento es muy sencillo. El efecto inmediato cuando se introduce un gravamen sobre el consumo es la subida del precio. Al aumentar el precio disminuye la cantidad de gente que está dispuesta a comprar y que puede pagar el producto logrando disminuir su consumo y en consecuencia, en el caso de los hidrocarburos, la contaminación.

La magnitud de respuesta de un tributo sobre el consumo se mide en términos de elasticidades-precio. De las estimaciones realizadas, para los combustibles y carburantes, la OCDE concluye que en la mayoría de los casos la demanda energética es bastante inelástica a corto plazo, sin embargo las elasticidades a largo plazo son considerablemente mayores variando según el país que se analiza³. La OCDE igualmente resalta, que si bien se puede tener la certeza que el impuesto tiene un cierto efecto significativo en el comportamiento de los consumidores, también revela la incertidumbre en la magnitud exacta de este efecto.

En otro orden de cosas, supuestamente un impuesto sobre los hidrocarburos debería reflejar las externalidades negativas asociadas a cada combustible, sin embargo esto no es así. Pensemos, por ejemplo, en el gasóleo. Es lamentable desde un punto de vista medioambiental que en la mayoría de los países el tipo impositivo sea mucho más bajo que el de la gasolina, dado que los vehículos con motores diésel provocan una mayor contaminación atmosférica y mucho más ruido que los motores de gasolina⁴. Si bien, la política de ayuda aplicada para los vehículos industriales o comerciales aplicada en su día podría estar justificada en la actualidad carece de todo fundamento.

Un escenario muy semejante lo descubrimos también para otros productos. El bioetanol - que no emite CO₂- tiene el mismo tipo impositivo que la gasolina, y lo mismo sucede con el biodiesel de origen vegetal que tiene un tipo impositivo igual al del gasóleo de origen fósil. Es más, hay Comunidades Autónomas, como Asturias, en que el tipo especial autonómico del biodiesel -no contaminante- es incluso superior al del gasóleo.

¹ 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. Considerando 7: Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto.

² Exposición de motivos 38/92 LIE: “Este doble gravamen, el IVA y el IIEE, se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, en nuestro caso, el consumo de ciertos hidrocarburos.

³ OCDE. Economía política de los tributos relacionados con el medio ambiente. Ministerio de Medio Ambiente 2007. Página 52.

⁴ También en ciertos países, como en Dinamarca, se han introducido diferentes tipos impositivos para la gasolina y el gasóleo en base a criterios estrictamente medioambientales como puede ser el variar los tipos en función de que la gasolinera disponga de un sistema de recuperación de vapores. En otros, los diferentes tipos se basan en función del contenido de azufre de los productos.

Luego, el pretexto extra fiscal, no deja de ser una simple anécdota que se hace más evidente todavía, cuando observamos que la cantidad de ingresos recaudados por el tributo no corresponde en modo alguno, al gasto invertido por la Administración en la lucha contra la contaminación del medio ambiente⁵.

Protección frente a las oscilaciones de precios en los mercados del crudo

Alternativamente, no son pocos los que reconocen al impuesto como un eficaz instrumento de política económica frente a las oscilaciones de los precios en el mercado del crudo con el objetivo de mantener estables los precios mediante reducciones fiscales. Existe una gran demanda pública y no pocas presiones políticas a favor de una reducción de los tipos impositivos como salvaguardia ante un aumento en el precio de los carburantes ante la creencia que al aumentar el precio de los productos se incrementan los ingresos en concepto de otros tributos como el IVA. Y hasta cierto punto es cierto ya que el tipo tributario del IVA es *ad valorem* por lo que deducimos que aun mayor precio del producto mayor será la recaudación, pero a pesar de ello, lo más probable es que ocurra todo lo contrario.

Efectivamente puede ser así. Como hemos apuntado la demanda de estos productos es inelástica, por lo menos en el corto plazo. Ante un aumento del precio las familias responderán destinando más recursos con el objeto de mantener el mismo nivel de consumo en combustibles y carburante en detrimento de otros bienes. Luego cualquier aumento de los ingresos por IVA aplicado sobre los combustibles y carburantes normalmente tiende a compensarse con una disminución de los ingresos por IVA aplicado a otros bienes y servicios⁶.

Por otra parte existen serias dudas sobre cuál sería la respuesta de los productores de crudo, o de los productos derivados, en el supuesto que los Estados importadores decidieran reducir sus tipos impositivos para estabilizar los precios. La consecuencia lógica es que continuarán aumentando sus precios frenando su producción buscando una mayor rentabilidad, ya que con toda seguridad la demanda no caerá.

El futuro del impuesto sobre hidrocarburos

Como hemos visto los argumentos que justifican la existencia de un impuesto sobre hidrocarburos diferentes a los recaudatorios van perdiendo cada vez más consistencia, a pesar que resulta más sencillo justificar la existencia de este tipo de impuesto- efectos ecológicos positivos- o por lo menos se aceptan mejor por la población que el resto de los tributos.

2.- Los Códigos NC

Estarán sujetas al IEH, según el artículo 5 de la LIE, la fabricación e importación de los productos objeto del impuesto dentro del territorio de la Comunidad, siendo su finalidad última la de gravar la fabricación y

⁵ En el denominado proyecto PETRAS, consistente en el estudio realizado en cinco países miembros de la UE (Dinamarca, Francia, Alemania, Irlanda y Reino Unido) sobre las actitudes del mundo empresarial y del público en general hacia una reforma fiscal medioambiental, se concluyó que la gente no confiaba en las garantías de que los ingresos fuesen usados del modo prometido por el gobierno.

⁶ En septiembre de 2005, los ministros de finanzas de los Estados Miembros de la UE se comprometieron a no bajar los impuestos sobre los carburantes como medida de respuesta a los altos precios del crudo.

la importación de todos aquellos hidrocarburos que se destinen a un uso como combustible y carburante⁷. Con carácter general podemos decir que están incluidos en el ámbito del impuesto casi todos aquellos productos que se deriven de la industria del refino del petróleo y de la industria petroquímica. Sin embargo, tenemos que matizar que no todos los hidrocarburos están sujetos, ni todos los productos que van a tributar son hidrocarburos.

Para poder identificar cuáles son los productos que se encuentran incluidos en el ámbito del impuesto tendremos que acudir al artículo 46 y siguientes de la LIE donde se detallan los productos gravados, pero, al igual que sucede con los otros impuestos especiales, la norma no acude a su definición usual o comercial, sino que remite, como bien señala la propia LIE, a la Nomenclatura Combinada, en abreviado NC. De esta forma la Nomenclatura Combinada pasa a integrarse en el derecho propio del tributo⁸

El “Sistema Armonizado” (en inglés HS Harmonized System) es un método internacional para la designación de las mercancías que son objeto del comercio mundial. Se trata de un método adoptado y desarrollado por la UMA⁹, siendo su propósito el conseguir un único sistema estándar que sea utilizado por todos los países en el instante, que por cualquier motivo, necesiten definir una determinada mercancía. Por consiguiente, las legislaciones internas de cada país recurren a las definiciones de los productos incluidas en el Sistema Armonizado.

Este Sistema armonizado ha sido adoptado por la Unión Europea a través del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987 relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. En su apartado 1 del artículo 1, dice textualmente que se establece una nomenclatura de mercancías, en adelante denominada “nomenclatura combinada” o en forma abreviada «NC», para satisfacer al mismo tiempo las exigencias del arancel aduanero común y de las estadísticas del comercio exterior de la Comunidad. En su apartado 2, señala que la “nomenclatura combinada” será la nomenclatura utilizada por el “Sistema Armonizado”.

De esta forma, también el Arancel Integrado de la CE- un tributo aduanero- denominado TARIC¹⁰ está integrado por los mismos códigos NC de la Nomenclatura combinada y otros códigos adicionales (Subpartidas TARIC) necesarios para la designación de las mercancías que hayan de ser objeto, eventualmente, de reglamentaciones comunitarias específicas (suspensiones arancelarias, derechos antidumping, etcétera., enumerados en el Anexo II del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987, antes citado.

⁷ Directiva 2003/96. Considerando (22): “Los productos energéticos deben estar sometidos fundamentalmente a un marco comunitario cuando se usen como combustible para calefacción o carburante de automoción. En esta medida, está en la naturaleza y en la lógica del sistema fiscal excluir del ámbito de aplicación el doble uso y el uso de productos energéticos con fines distintos a los de carburante o combustible, así como los procesos mineralógicos”.

⁸ FERREIRO LAZPATA. Estudios sobre Impuestos Especiales. Instituto de Estudios Fiscales 1983. Pág. 50. “Para los reenvíos hechos por la Ley y el Reglamento no son solo una indicación para el interés. Significan algo más. Significan que estas disposiciones pasan a integrar el derecho propio de estos tributos sustituyendo así, en parte, a la que debiera haber sido regulación específica de los mismos”

⁹ En el prefacio de las notas explicativas publicadas en el Diario Oficial de Las Comunidades Europeas, de fecha 5 de Noviembre de 2011, se dice literalmente: “El Reglamento (CEE) n o 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, estableció una nomenclatura, llamada «nomenclatura combinada» o, en forma abreviada, «NC», basada en el Convenio internacional sobre el sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, llamado «sistema armonizado» o, en forma abreviada, «SA». Unión Mundial de Aduanas. El SA se completa con sus correspondientes notas explicativas (NESA), publicadas en francés e inglés y actualizadas por la: ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS, Consejo de Cooperación Aduanera (A).

²¹ Tarif Intégré Communautaire.

²² Se actualiza diariamente por los Servicios de la Comisión Europea y puede ser consultado en http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds/home_fr.htm y también <https://www3.aeat.es/ADUA/internet/aduanaie/html>.

Pero, no solo las normas aduaneras acudirán a la Nomenclatura del Sistema Armonizado, sino que también se auxilian otras normas de otros ámbitos como pueden ser ciertas disposiciones que establecen obligaciones estadísticas, comerciales, sanitarias, etcétera., y por supuesto también las normas que se refieren a los impuestos especiales.

Efectivamente, con carácter general y según dicta la Directiva Comunitaria 92/83/CEE, de 19 de Octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre hidrocarburos, establece que para la determinación del ámbito objetivo del impuesto, es decir, para poder delimitar cuales son los productos sujetos al impuesto, es preciso acudir a los criterios establecidos para la clasificación de las mercancías según la Nomenclatura Combinada establecida por el Reglamento (CEE) número 2658/87, de 23 de julio de 1987 ¹¹.

La clasificación de las mercancías según la Nomenclatura Combinada, consiste, como hemos dicho, en una codificación internacional utilizada por casi todos los países del mundo para el despacho aduanero, la cual asigna a cada mercancía que se produce en el mundo, se encuentre o no dentro del ámbito de los impuestos especiales, un determinado Código NC en función de su definición y de su clasificación. La LIE en vez de definir nuevamente uno a uno todos los productos, lo solventa refiriéndose a esos mismos códigos para determinar el ámbito del impuesto. En otras palabras, como otra norma ya ha hecho ese trabajo, la LIE simplemente se remite a ella.

La clasificación en la Nomenclatura Combinada

La Nomenclatura Combinada, no es nada más que un sencillo sistema de clasificación de las mercancías que pueden ser objeto del comercio internacional – y todas lo son, incluido el fluido eléctrico¹². El criterio en la ordenación de las mercancías reside en que se dividen en 21 secciones, que a su vez se dividen en 99 capítulos, y cada uno de ellos se divide en partidas arancelarias y estas a su vez en subpartidas. De esta forma, por ejemplo, el capítulo 27 que se titula los “*Combustibles, los aceites minerales y los productos de su destilación*”, se divide en 16 partidas. Estas partidas se designan por una cifra de cuatro dígitos que corresponde a grupos de mercancía similares.

A su vez estas partidas se subdividen en subpartidas que están expresadas en ocho dígitos y que corresponden a cada uno de los productos, en donde las primeras seis cifras serán los códigos numéricos atribuidos a las partidas y subpartidas. Las cifras séptimas y octava identificarán las subpartidas NC. Cuando una partida o subpartida del sistema armonizado y que no haya sido subdividida por necesidades comunitarias, las cifras séptima y octava serán «00».

Siguiendo con el mismo ejemplo del capítulo 27, podemos observar que este capítulo se divide en las siguientes partidas:

2701-Hullas; briquetas, ovoides y combustibles sólidos similares, obtenidos de la hulla

¹¹ Francisco Pelecha Zozaya. Fiscalidad sobre el comercio exterior. Editorial Pons. Página 160.

- 2702-Lignitos, incluso aglomerados, excepto el azabache:
- 2703-Turba (comprendida la utilizada para cama de animales), incluso aglomerada
- 2704-Coques y semicoques de hulla, lignito o turba, incluso aglomerados; carbón de retorta
- 2705-Gas de hulla, gas de agua, gas pobre y gases similares, excepto el gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos
- 2706-Alquitranes de hulla, lignito o turba y demás alquitranes minerales, aunque estén deshidratados o descabezados, incluidos los alquitranes reconstituidos.
- 2707-Aceites y demás productos de la destilación de los alquitranes de hulla de alta temperatura; productos análogos en los que los constituyentes aromáticos predominen en peso sobre los no aromáticos:
- 2708-Brea y coque de brea de alquitrán de hulla o de otros alquitranes minerales
- 2709-Aceites crudos de petróleo o de mineral bituminoso
- 2710-Aceites de petróleo o de mineral bituminoso, excepto los aceites crudos; preparaciones no expresadas ni comprendidas en otra parte, con un contenido de aceites de petróleo o de mineral bituminoso superior o igual al 70 % en peso, en las que estos aceites constituyan el elemento base; desechos de aceites
- 2711-Gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos
- 2712-Vaselina; parafina, cera de petróleo microcristalina, *slack wax*, ozoquerita, cera de lignito, cera de turba, demás ceras minerales y productos similares obtenidos por síntesis o por otros procedimientos, incluso coloreados
- 2713-Coque de petróleo, betún de petróleo y demás residuos de los aceites de petróleo o de mineral bituminoso
- 2714-Betunes y asfaltos naturales; pizarras y arenas bituminosas; asfaltitas y rocas asfálticas
- 2715-Mezclas bituminosas a base de asfalto o de betún naturales, de betún de petróleo, de alquitrán mineral o de brea de alquitrán mineral (por ejemplo: mástiques bituminosos, *cut backs*)
- 2716-Energía eléctrica

Y dentro de cada una de estas partidas, nos encontramos las subpartidas. Por ejemplo, en la partida NC 2710 localizamos productos tales como el gasóleo de automoción NC 2710.19.43, la gasolina, NC 2710.12.45 o el fuel, NC 2710.19.55.

La clasificación en la NC no se realiza arbitrariamente, sino que obviamente se cumple con un criterio de sistematización. Así, observamos que los productos se clasifican según la propia materia de que se trate, pero también según la función y el destino que tengan, al mismo tiempo que se ordenan de una manera progresiva, desde la materia prima hasta el producto elaborado en función de su grado de elaboración, o también empezando por los productos que tienen una utilización básica y terminando por los de utilización general o comenzando por los bienes de producción y terminando por los de consumo¹³, respetando siempre, eso sí, el orden natural, reino animal, vegetal, y mineral.

Las partidas y las subpartidas constituyen por si mismas una indicación de las mercancías que se incluyen en ellas, por ejemplo, NC 2707 se refiere a los "Aceites y demás productos de la destilación de los alquitranes de hulla de alta temperatura; productos análogos en los que los constituyentes aromáticos

¹³ Para ver la importancia de la funcionalidad de los productos y su clasificación en la NC, Resolución de 27 Julio 2005. Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 8ª.

predominen en peso sobre los no aromáticos". Sin embargo, en ocasiones, estas partidas contienen conceptos que es necesario aclarar, definir o limitar o condicionar su aplicación. Las notas que figuran la cabecera de la sección o del capítulo se encargan de ello. Cada sección y capítulo están encabezados por unas notas explicativas que detallan y completan cada una de las partidas y unas reglas de interpretación. Las notas explicativas se mantienen constantemente al día y actualizadas ya que las técnicas industriales y la aparición de nuevas mercancías obligan a ello.

3.- Los productos sujetos al impuesto

Como la LIE, detalla los productos que están sujetos al impuesto, pero no los designa por su nombre, sino que utiliza el código de la Nomenclatura Combinada (NC)¹⁴. Con la finalidad de evitar interpretaciones erróneas, la propia LIE dispone lo que se entiende por código NC. En el apartado 6 del artículo 4 de la LIE precisa que los códigos NC, son los de la nomenclatura combinada establecida por el Reglamento (CEE) número 2658/87, de 23 de julio de 1987, precisando que para la determinación del ámbito objetivo de los impuestos especiales de fabricación, serán de aplicación, con carácter general, los criterios establecidos para la clasificación de mercancías en la nomenclatura combinada y, en particular, las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada, las notas de sección y de capítulo de dicha nomenclatura, las notas explicativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías del Consejo de Cooperación Aduanera, los criterios de clasificación adoptados por dicho Consejo, y las notas explicativas de la nomenclatura combinada de las Comunidades Europeas.

La LIE simplemente traspone lo indicado en la Directiva 2003/96 de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad que señala, en su artículo 1, lo que se entiende por productos energéticos y en consecuencia cuales van a ser los productos que obligatoriamente deberán estar sometidos a tributación en cada uno de los Estados Miembros. Los productos, cuya fabricación e importación van a estar sujetos al impuesto sobre hidrocarburos en España, se encuentran detallados en el artículo 46 de la LIE y los podemos clasificar del siguiente modo¹⁵:

- 1) Productos que se encuentran gravados por su propia naturaleza, o simplemente por sí mismos, con independencia de cuál sea el destino y el uso que el contribuyente le dé a cada uno de ellos:
 - a. Los productos clasificados en NC 2705, 2706, 2707, 2709, 2710, 2711, 2712 y 2715.
 - b. Los productos clasificados en NC 2901 y 2902.
 - c. Los productos clasificados en NC 3403.
 - d. Los productos clasificados en NC 3811.
 - e. Los productos clasificados en NC 3817.

- 2) Productos que solo están gravados si el uso y destino es como carburante:

¹⁴ DGT V0296-11 de fecha 10/02/2011 Para ver la importancia de la NC en el IEH: "Así, para determinar si los productos señalados en su escrito están comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos y, por consiguiente, si su fabricación o importación está sujeta a este impuesto será preciso establecer previamente si se encuentran clasificados en alguno de los códigos NC a que se alude en el apartado 1 del artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales o, en otro caso, si su destino es el uso como carburante o combustible"

¹⁵ La LIE, recoge los mismos productos que la Directiva 2003/96

- f. El alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal clasificado en el código NC 2207.20.00, cuando se destine a un uso como carburante, como tal o previa modificación o transformación química.

3) Productos que solo están gravados si el uso y destino es el combustible o carburante:

- g. El alcohol metílico clasificado en el código NC 2905.11.00 y obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal, ya se utilice como tal o previa modificación o transformación química¹⁶.
- h. Los productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación o transformación química, incluidos los productos clasificados en códigos NC 3824 90 91 y 3824 90 97 obtenidos a partir de aquellos.

4) Otros productos:

- i. Cualquier otro tipo de productos que puedan ser destinados a ser utilizados como carburante¹⁷, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes, así como cualquier otro hidrocarburo, a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos, destinados a ser utilizados como combustibles.

Visto lo anterior, concluimos que será preciso distinguir entre aquellos productos que por su propia naturaleza y esencia no pueden ser otra cosa más que combustibles y carburantes, de aquellos otros que teniendo otro cometido, pueden utilizarse como tal.

Con todo, podemos instituir un criterio general para delimitar el ámbito del impuesto de hidrocarburos señalando que cualquier producto -sea un hidrocarburo o no- que se pueda utilizar como carburante estará sujeto al impuesto. Ciertamente esto es así, incluso en el hipotético supuesto que pudiéramos utilizar el agua como un aditivo para la gasolina, el agua tributaria. Esta circunstancia que hace tributar a todo aquello que se pueda utilizar como carburante se vislumbra como algo muy alejado del espíritu que motivó la implantación de este tributo, donde coexiste una finalidad extrafiscal, además de la recaudatoria, como es la de reducir el uso y consumo de productos que sean contaminantes y nocivos para el medio ambiente. Esta cuestión la podremos analizar con más claridad cuando nos refiramos a los biocarburantes.

Deducimos también que, a la vista del artículo 46 de la LIE, además de resultar imprescindible clasificar correctamente cada producto con la NC correspondiente, también será trascendental conocer el uso y destino que se le va a dar, ya sea como carburante, como combustible o bien, ninguno de los dos.

¹⁶ DGT V1816-07, de fecha 05/09/2007. “La redacción del primer número de esta letra g trae causa en la del artículo 2.1 de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOCE L283, de 31 de octubre) que establece que se entenderá por productos energéticos, entre otros, a “los productos del código NC 2905 11 00 que no sean de origen sintético, cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción”

¹⁷ Aunque la LIE deja muy claro que cualquier producto que se utilice como carburante tiene que tributar, difícilmente con la normativa actual, se podría calcular la cuota tributaria de productos como el hidrógeno o del aire comprimido que se utiliza como carburante en el transporte. Madrid y Barcelona son dos de las nueve ciudades europeas que participan en el proyecto CUTE (Clean Urban Transport for Europe).

Carburantes y combustibles

Los carburantes son compuestos químicos -líquidos o gaseosos- cuya combustión en presencia de aire permite el funcionamiento de los motores de combustión interna – motores de explosión, diésel, reactores etcétera- La composición y calidad de los carburantes vendrá determinada por el tipo de motor que vayamos a utilizar, por ejemplo, en los motores de gasolina se exige que el carburante presente una gran resistencia a la autoinflamación, por el contrario, en los motores diésel, el gasóleo debe presentar una gran tendencia a la autoinflamación. En los carburantes para motores a reacción es necesario un excelente comportamiento al frío de hasta – 50°C y un bajo contenido de impurezas

La LIE no entra en detalles y se conforma con una definición muy generalista pero eminentemente precisa. El apartado segundo del artículo 49 de la LIE define el uso como carburante como a “aquel que consista en la utilización de un producto con fines de combustión en cualquier tipo de motor”.

Por su parte los productos que se destinan a la producción de energía térmica en calderas, hornos, centrales, etcétera, se consideran combustibles y sus características elementales están determinadas por su viscosidad, su contenido de azufre y su poder calorífico. La LIE define el uso como combustible “como la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción, que no constituya uso como carburante”.

A pesar de lo anterior, al incorporar al texto normativo los conceptos de combustible y carburante, entendemos que el legislador ha pretendido apartarnos de cualquier posibilidad de interpretación al respecto, pero si examinamos cuidadosamente la letra i) del apartado 4 del artículo 46, vemos que esto no es así. Efectivamente el citado artículo acuerda que también tendrán la consideración de carburante cualquier otro tipo de producto que pueda ser destinado a ser utilizado como tal, que pueda ser utilizado como aditivo para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes.

La LIE, no dice lo que se entiende por “aditivo para carburante” lo que nos lleva inevitablemente a contemplar un abanico de posibilidades e interpretaciones. A la gasolina y el gasóleo se le adicionan normalmente aditivos de todo tipo, aditivos detergentes, biocidas, antiestáticos, mejoradores de la combustión, reductores de emisiones de humos, mejoradores del comportamiento en frío, mejoradores del índice de octano y de cetano, etcétera. Debemos analizar cada uno de ellos y resolver bajo el criterio que únicamente tendrá la consideración de carburante, si el “fin primario y fundamental” del aditivo incorporado, es su utilización en busca del aprovechamiento de la energía liberada en su combustión¹⁸.

Vistas así las cosas, la conclusión es que no siempre sucederá que un aumento de volumen de un carburante resultado de adicionar un determinado aditivo va a conceder a éste la condición de carburante. Efectivamente hay casos en que esto no es así.

No sucederá lo mismo con aquellos productos que se destinen a combustible. Para que un producto se encuentre comprendido entre los señalados en el apartado i) del artículo 46, y se considere un combustible, se exige como requisito previo que se trate de un hidrocarburo. Efectivamente, aquí no cabe

¹⁸ DGT Consulta 14 Mayo 1993: El motor de dos tiempos se caracteriza porque su lubricación se produce de modo interno mediante un aceite o preparación lubricante que es mezcla con el carburante de dicho motor. El lubricante termina consumiéndose en el interior del motor. El aceite no tiene el fin primario y fundamental de producir energía, luego no se considera carburante.

el ejemplo extremo del agua que hemos comentado, sino que cualquier aditivo que se añade al producto, por ejemplo, un anticongelante, un biocida, o simplemente un trazador para el gasóleo de calefacción no estará sujeto, mientras eso sí, no se trate de un Hidrocarburo.¹⁹

Sin embargo, lo articulado en el apartado i) del artículo 46 puede dar lugar a situaciones realmente complejas en la práctica. Por ejemplo, los operadores y distribuidores²⁰ que comercializan gasóleo de calefacción -uso como combustible- en ocasiones lo suministran igualmente²¹ como carburante para los vehículos y la maquinaria agrícola²². En estas circunstancias, si se añadimos al gasóleo, un biocida²³, según el artículo 46 de la LIE, el aditivo incorporado únicamente tributará cuando el gasóleo se destine a carburante, pero no sucederá lo mismo cuando el uso sea de combustible ya que el biocida no es un hidrocarburo.

Lo mismo sucederá en una empresa cuya actividad consista en el reciclado de neumáticos y se obtenga un producto inflamable que se destina a mezclarse con el fuel que se utiliza como carburante en la navegación. En este caso, estamos en presencia de un producto que implica un mayor volumen de fuelóleo, es decir, un mayor volumen de carburante. Pero, si ese mismo producto se destina como combustible, por ejemplo a una cementera, primeramente se deberá examinar si el producto resultado del reciclado, es un hidrocarburo o no lo es²⁴.

La asignación NC al producto

Pero la mayor dificultad radica cuando nos enfrentamos con la espinosa tarea de asignar a un cierto producto su exacto código NC. Pensemos, por ejemplo, en el “*Trimetilpentano*” ¿Es un hidrocarburo? ¿Cuál es su código NC? ¿Es un combustible?, ¿Es un carburante? ¿Tributa? Resultará indispensable clasificar correctamente el producto de que se trate. En este caso, el trimetilpentano, también denominado isooctano –un isómero del octano de fórmula C_8H_{18} - pertenece al grupo 29 ya que se trata de un producto químico orgánico de constitución química definida y que se presenta aisladamente. Es un hidrocarburo saturado, luego se clasifica en la NC 2901.10.00, tributando por el IEH según la letra b) del apartado 1, del artículo 46.

¹⁹ DGT, Consulta 24-04-2006 con relación a un subproducto compuesto por glicerol, resultado de la producción de biodiesel y que se utiliza como combustible.

²⁰ La Ley 34/92 del sector petrolero, distingue entre operador, que es el agente económico en el mercado al por mayor distribuidores en el mercado minorista.

²¹ El Real Decreto 1088/2010, de 3 de septiembre que fija las especificaciones técnicas de los gasóleos distinguiendo la Clase A: Gasóleo de automoción, Clase B: Para usos marítimos y agrícolas, Clase C: usos de calefacción Para cada una de estas clases la norma especifica unos requisitos técnicos, por ejemplo, para el gasóleo clase A, (clasificación distinta a la tributaria) la densidad debe cumplir un mínimo de 820 y un máximo de 845. Para el gasóleo clase B (clasificación distinta a la tributaria) un mínimo de 820 y máximo de 880 y para el gasóleo clase C (clasificación distinta a la tributaria) un máximo de 900, sin que exista mínimo.

Otra especificación técnica importante es la composición de azufre, que para el gasóleo de automoción Clase A, que recordemos es distinto al GOA tributario, deberá contener un máximo de azufre de 10 ppm. Mientras que el Gasóleo Clase B y C alcanza hasta un máximo de 1000 ppm.

Hay que observar que el gasóleo de clase A, es decir, de automoción, también se puede utilizar en la agricultura y en la Calefacción. En otras palabras, podemos decir que para los usos de la clase B y C podemos también utilizar un gasóleo de la clase A. Como no hay mínimos en ppm, sino máximos, no existe problema alguno. Todo dependerá evidentemente del precio y del momento en que nos encontremos (situación del mercado, oportunidad, etc...)

²² Consulta DGT 31/10/2006: “La utilización como combustible de gasóleo bonificado no está sometido a requisitos o limitaciones. El que el gasóleo pueda ser de la categoría comercial “B” es, en principio, una cuestión ajena a la normativa fiscal”

²³ Biocidas para combatir las bacterias que como consecuencia de tener el gasóleo menos azufre y más biocarburante, son más habituales. Las bacterias del gasoil, producen una película fina fibrosa que obtura los filtros y demás mecanismos.

²⁴ DGT. V1944-12: La consultante, obtiene de su actividad de reciclado de neumáticos, un “líquido altamente inflamable” que no puede ser utilizado directamente como combustible por su alto contenido de azufre, ni puede ser utilizado como carburante, por su excesiva potencia explosiva, su posible destino comercial es el de incorporarlo al fuelóleo como diluyente.

Clasificar una mercancía es una labor que hay que hacerla con mucho cuidado y atención ya que en función del resultado que obtengamos, su fabricación o importación, tributará a un tipo impositivo u otro. Para realizar esta tarea, como hemos dicho, forzosamente deberemos acudir a las definiciones y las normas de clasificación²⁵, pero también deberemos recordar que, sola y por sí misma la Nomenclatura Combinada nunca podrá establecer el régimen fiscal al producto de que se trate. Esta tarea corresponderá únicamente a la norma propia del tributo.

© Eduardo Espejo. Fide asesores legales y tributarios

FIDE

²⁵ ANEXO I Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. Reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada

La clasificación de mercancías en la nomenclatura combinada se regirá por los principios siguientes:

1. Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las reglas siguientes:

2.a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que esté presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.

b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de los artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la regla 3.

3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:

a) la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deberán considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;

b) los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la regla 3 a), se clasifican según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo;

c) cuando las reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.

4. Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las reglas anteriores se clasifican en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía.