Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias. Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo. Exacción fiscal sobre la gasolina y gasóleo de automoción.	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 67.1 Ley 20/1991 Art. 70.2 Ley 20/1991 Art. 70.4 Ley 20/1991 Anexo IV Ley 20/1991 Anexo V Ley 20/1991 Arts. 3 y 9 Ley 5/1986 Art. 10 Ley 5/1986 Disposición Adicional Quinta Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: Tratamiento tributario de las operaciones de producción, importación y venta de los productos biocarburantes, solos o mezclados con carburantes convencionales, en las Islas Canarias, en relación con el AIEM, el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre combustibles derivado del petróleo y la Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Primero. Las operaciones de importación, producción o entrega de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol y biodiesel, no están sujetas al AIEM, ni al Impuesto sobre Combustible, ni a la Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción.

Segundo. La importación de bienes resultante de la mezcla de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol o biodiesel con carburantes convencionales, está sujeta al AIEM si el bien resultante de la mezcla se califica de gasolina incluida en las partidas estadísticas 2710.11.41.00, 2710.11.45.00, 2710.11.49.00 y 2710.11.51.00. Esta importación puede estar exenta en los supuestos en que el bien se destine directamente a alguna de las actividades expresadas en el artículo 70.2 de la Ley 20/1991, conforme a lo establecido en el artículo 73.3.1º del mismo cuerpo legal.

Tercero.- La entrega por parte del propio productor de bienes resultantes de la mezcla de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol o biodiesel con carburantes convencionales, está sujeta al AIEM si el bien resultante de la mezcla se califica de gasolina incluida en las partidas estadísticas 2710.11.41.00, 2710.11.45.00, 2710.11.49.00 y 2710.11.51.00. Esta entrega puede estar exenta del Arbitrio cuando el bien se destine directamente a alguna de las actividades expresadas en el artículo 70.2 de la Ley 20/1991.

Cuarto.- Si el bien resultante de la mezcla de mezcla de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol o biodiesel con carburantes convencionales, tiene la consideración de gasolina o gasóleo, la entrega del mismo por el comerciante mayorista está sujeta al Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre combustibles derivado del petróleo, salvo que fuera aplicable algún supuesto de exención del artículo 10 de la Ley 5/1986.

Quinto. Si el bien resultante de la mezcla de mezcla de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol o biodiesel con carburantes convencionales, tiene la consideración de gasolina o gasóleo, su entrega por parte del titular de la instalación de venta al público de estos productos, está sujeta a la Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción.

Visto escrito presentado por en el que formula consulta tributaria en relación con el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM), el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo y la Exacción fiscal sobre las gasolinas y gasóleos de automoción, esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La Directiva 2003/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de mayo de 2003, relativa al fomento del uso de biocarburantes y otros combustibles renovables en el transporte, establece que los Estados Miembros deben velar para que se comercialice en sus mercados una proporción mínima de biocarburantes y otros combustibles renovables.

La Ley 22/2005, de 18 de noviembre, incorpora a nuestro ordenamiento la Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre régimen comunitario de imposición de los productos energéticos, y en ella figuran las siguientes definiciones:

a) Biocarburantes: los productos que se indican a continuación cuando se destinen a un uso como carburante.

b) Bioetanol: 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.

c) ETBE (etil ter-butil eter): se obtiene a partir del bioetanol y se usa como aditivo para las gasolinas sin plomo. Código NC 2909.19.10.

d) Biometanol: 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 química.

e) Biodiesel: 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 el código NC 3824.90.99 obtenidos a partir de aquellos.

Todos estos productos, en la Península e Islas Baleares, están incentivados en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, mediante la aplicación de una tarifa de cero euros sobre el porcentaje de biocarburante contenido en el carburante convencional.

Partiendo de este régimen en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, la entidad consultante plantea una serie de consideraciones respecto a la fiscalidad que podría ser aplicable a los biocarburantes en la Comunidad Autónoma de Canarias, que, en sus líneas esenciales, pueden resumirse en los siguientes puntos:

- Primero, con relación al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, que grava en fase única la producción de bienes corporales y la importación en este territorio de bienes de igual naturaleza, la entidad entiende que los biocarburantes no están gravados por el Arbitrio, al no figurar en la relación de las partidas arancelarias sometidas al mismo.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

- Segundo, respecto al Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles derivados del petróleo, cuyo artículo 1, naturaleza del impuesto, establece que el impuesto recae sobre los combustibles derivados del petróleo, la entidad entiende que al ser los biocarburantes de origen vegetal –no derivan del petróleo-, estos productos quedan fuera del ámbito objetivo del impuesto.

- Y por último, a propósito de la Exacción fiscal sobre las gasolinas y gasóleos de automoción, cuyo hecho imponible se realiza por la entrega onerosa de gasolina y gasóleo de automoción, la entidad entiende que los biocarburantes no están incluidos dentro de este hecho imponible.

A la vista de estas consideraciones, la entidad consulta cuál es el régimen tributario de las operaciones de producción, importación y venta de los productos biocarburantes, solos o mezclados con carburantes convencionales, en las Islas Canarias, respecto al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles derivados del petróleo y la Exacción fiscal sobre las gasolinas y gasóleos de automoción.

SEGUNDO.- Para comenzar, ha de señalarse que el AIEM es un tributo estatal de naturaleza indirecta que, de acuerdo con el artículo 67.1 de la Ley 20/1991, sujeta a imposición las siguientes operaciones: a) la producción en Canarias, de los bienes corporales recogidos en la lista de bienes del Anexo IV de la Ley 20/1991; y b) la importación, en el mismo territorio, de los mismos bienes corporales, cualquiera que sea su procedencia, el fin que se destinen y la condición del importador. Esto aclarado, se hace preciso examinar si los biocarburantes que a continuación se señalan están sujetos al Arbitrio:

1.º Bioetanol. Es un alcohol producido a partir de la fermentación de los azúcares que se encuentran en determinados productos agrícolas, y se clasifica en el código NC 2207.20.00. Al no estar incluida esta partida en el Anexo IV de la Ley 20/1991, su importación o la entrega por parte del productor está no sujeta al Arbitrio.

2.º ETBE (etil ter-butil eter). El ETBE se obtiene por síntesis del bioetanol con el isobutileno (subproducto de la destilación del petróleo). Aparece clasificado en el código NC 2909.19.10, y como quiera que no está incluida esta partida en el Anexo IV de la Ley 20/1991, hay que entender que la importación o la entrega de este producto por parte del productor, está no sujeta al AIEM.

3.º Biometanol. El alcohol metílico, obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal, se clasifica en el código NC 2905.11.00.00. En el Anexo IV de la Ley 20/1991 no se incluye este alcohol entre los productos sujetos al AIEM, de ahí que su importación o la entrega por parte de su productor esté no sujeta al Arbitrio.

4.º Biodiesel. Este producto es un combustible que se obtiene por el proceso de combinar el aceite (normalmente aceite vegetal) con un alcohol ligero, normalmente metanol. El biodiesel es un producto muy similar al gasóleo obtenido del petróleo, y puede usarse en motores de ciclo diesel. En el arancel se clasifica el biodiesel en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación o transformación química, incluidos los productos clasificados en el código NC 3824.90.99 obtenidos a partir de aquellos. Ninguna de estas partidas está incluida en el Anexo IV de la Ley 20/1991, por lo que hay que entender que la importación de biodiesel, o la entrega por parte de su productor, está no sujeta al AIEM.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

TERCERO.- El Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre Combustibles derivados del petróleo grava, según disponen los artículos 3 y 9 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, que regula el Impuesto, la entrega realizada por los comerciantes mayoristas de los siguientes combustibles derivados del petróleo: gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos. Es cierto que el bioetanol, el ETBE (etil ter-butil eter), el biometanol o el biodiesel son combustibles. Sin embargo, ninguno de ellos, como hemos señalado, deriva del petróleo; por lo que es claro que la entrega de estos biocarburantes por los comerciantes mayoristas no tributa, al constituir una operación no sujeta al Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre Combustibles derivados del petróleo.

CUARTO.- La Disposición Adicional Quinta del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias, aprobado por Decreto Legislativo 1/1994, en la redacción dada por el artículo 8 de la Ley 9/2003, de 3 de abril, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Haciendas Territoriales Canarias, regula la Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción.

El hecho imponible de esta exacción es la entrega onerosa de gasolina y de gasóleo de automoción por parte de los titulares de instalaciones de venta al público de estos productos. De donde se deduce que la entrega de los biocarburantes a los que se refiere esta consulta, no está sujeta a esta exacción sobre la gasolina y el gasóleo de automoción, ya que esos productos no son ni gasolina ni gasóleo, que es lo que grava este impuesto.

QUINTO.- Cuestión distinta es la que se plantea en la consulta respecto a las operaciones de producción, importación y venta de los biocarburantes mezclados con carburantes convencionales.

A diferencia de la Ley de Impuestos Especiales, en donde se establece, con relación al Impuesto estatal sobre Hidrocarburos, una tributación diferenciada, hasta el día 1 de enero del 2013, de los biocarburantes o biocombustibles mezclados con otros productos (artículos 50 y 50 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre), en el Derecho Tributario Especial de Canarias, y en concreto, en la legislación del AIEM (Ley 20/1991), del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre combustibles derivados del petróleo (Ley 5/1986) y de la Exacción sobre la gasolina y el gasóleo de automoción (Decreto Legislativo 1/1994), no se establecen ninguna regulación sobre la importación, producción o entrega de productos derivados de la mezcla de bioetanol, el ETBE (etil ter-butil eter), el biometanol o el biodiesel con carburantes derivados del petróleo.

Por tanto, refiriéndonos, en primer lugar, al AIEM, la importación de esos productos mezclados con carburantes convencionales, estaría sujeta al Impuesto, siempre y cuando el bien resultante de la mezcla se califique de gasolina acogida a las partidas estadísticas 2710.11.41.00, 2710.11.45.00, 2710.11.49.00 y 2710.11.51.00 incluidas en el Anexo IV de la Ley 20/1991, y su tributación sería a los tipos siguientes de gravamen:

2710114100	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 g. por litro con un octanaje inferior a 95	7 euros/1000 litros
2710114500	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 g. por litro con un octanaje igual o superior a 95 pero inferior a 98	7 euros/1000 litros

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

2710114900	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 1,013 g. por litro con un octanaje igual o superior a 98	7,5 euros/1000 litros
2710115100	Las demás gasolinas con un contenido en plomo superior a 0,013 g. por litro con un octanaje inferior a 98	7,5 euros/1000 litros

Por otra parte, en lo que respecta a las entregas por el productor, que es el otro hecho imponible del AIEM, debe tenerse en cuenta que el artículo 70 de la Ley 20/1991 establece una serie de exenciones interiores, y en concreto, su número 4 dispone que con "*la finalidad de lograr un adecuado nivel de desarrollo en las Islas Canarias, está exenta la entrega de los bienes relacionados en el Anexo V de esta Ley*." Este Anexo no incluye los bienes recogidos en el Anexo IV como derivados de la producción y refino del petróleo. Lo cual implica que la entrega de bienes resultantes de la mezcla de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol o biodiesel con carburantes convencionales, esta también sujeta al AIEM, siempre que los bienes resultantes de la mezcla se encuentren recogidos en las partidas estadísticas 2710.11.41.00, 2710.11.45.00, 2710.11.49.00 y 2710.11.51.00, incluidas en el Anexo IV de la Ley 20/1991, y la entrega sea realizada por el propio empresario productor. Los tipos de gravamen aplicables a estas entregas son los mismos que los de la importación, por lo que, a fin de evitar reiteraciones, nos remitimos a lo señalado en líneas anteriores.

En todo caso, queremos destacar que el artículo 70 de la Ley 20/1991, que regula las exenciones en operaciones interiores en el AIEM, en el número 2 dispone:

"*Están exentas las siguientes entregas de combustible:*

a) El necesario para el funcionamiento de los grupos generadores de las empresas productoras de energía eléctrica en Canarias, así como el necesario para la cogeneración de la misma energía por cualquiera de los productores autorizados en Canarias.

b) El necesario para la realización de actividades de captación y producción de agua y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica.

c) El que se utilice en el transporte regular marítimo o aéreo de pasajeros y de mercancías entre las Islas Canarias.

Reglamentariamente se establecerán por la Consejería competente en materia de hacienda del Gobierno de Canarias módulos de consumo límite de combustible para la realización de las actividades a que se refiere este apartado, así como los específicos deberes de información de los sujetos pasivos que realicen las entregas exentas."

Igualmente, el artículo 73.3.1º de la Ley 20/1991 establece:

"*Están exentas de este Arbitrio las importaciones de bienes que a continuación se especifican:*

3. Las importaciones definitivas de los siguientes bienes:

1º. Los productos a que se refieren los números 1, 2 y 3 del artículo 70 de la presente Ley."

Esto sentado, es claro también en lo que concierne al Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre combustibles derivado del petróleo, que si el producto resultante de la mezcla de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol o biodiesel tiene la consideración de gasolina o gasóleo, su entrega por parte de un comerciante mayorista estará sujeta al Impuesto, salvo que fuera de aplicación algún supuesto de exención del artículo 10 de la Ley 5/1986.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

Por último, y respecto a la Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción, las consideraciones que pueden señalarse sobre la mezcla de estos productos son idénticas a las que acaban de exponerse: por tanto, si el producto resultante de la mezcla de los biocarburantes tiene la consideración de gasolina o gasóleo, su entrega por parte del titular de la instalación de venta al público está sujeta a la Exacción, sin que, en este caso, sea aplicable ningún supuesto de exención.

SEXTO.- Como resumen de lo que hasta aquí se ha expuesto, puede establecerse como criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero. Las operaciones de importación, producción o entrega de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol y biodiesel, no están sujetas al AIEM, ni al Impuesto sobre Combustible, ni a la Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción.

Segundo. La importación de bienes resultante de la mezcla de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol o biodiesel con carburantes convencionales, está sujeta al AIEM si el bien resultante de la mezcla se califica de gasolina incluida en las partidas estadísticas 2710.11.41.00, 2710.11.45.00, 2710.11.49.00 y 2710.11.51.00. Esta importación puede estar exenta en los supuestos en que el bien se destine directamente a alguna de las actividades expresadas en el artículo 70.2 de la Ley 20/1991, conforme a lo establecido en el artículo 73.3.1º del mismo cuerpo legal.

Tercero.- La entrega por parte del propio productor de bienes resultantes de la mezcla de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol o biodiesel con carburantes convencionales, está sujeta al AIEM si el bien resultante de la mezcla se califica de gasolina incluida en las partidas estadísticas 2710.11.41.00, 2710.11.45.00, 2710.11.49.00 y 2710.11.51.00. Esta entrega puede estar exenta del Arbitrio cuando el bien se destine directamente a alguna de las actividades expresadas en el artículo 70.2 de la Ley 20/1991.

Cuarto.- Si el bien resultante de la mezcla de mezcla de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol o biodiesel con carburantes convencionales, tiene la consideración de gasolina o gasóleo, la entrega del mismo por el comerciante mayorista está sujeta al Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre combustibles derivado del petróleo, salvo que fuera aplicable algún supuesto de exención del artículo 10 de la Ley 5/1986.

Quinto. Si el bien resultante de la mezcla de mezcla de bioetanol, ETBE (etil ter-butil eter), biometanol o biodiesel con carburantes convencionales, tiene la consideración de gasolina o gasóleo, su entrega por parte del titular de la instalación de venta al público de estos productos, está sujeta a la Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, a 30 de julio de 2008

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife