Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

**Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea**

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

**CONSULTA Nº 2.252 (28/04/2025)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| | |

| **CONCEPTO IMPOSITIVO** | **NORMATIVA APLICABLE** |
|---|---|
| Impuesto General Indirecto Canario<br>Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias<br>Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo<br>Exacción fiscal sobre la gasolina y gasóleo de automoción | Arts. 52.g) y 54.1.a) Ley 4/2012<br>Arts. 1, 3 y 9 Ley 5/1986<br>Art. 67.1 Ley 20/1991<br>Anexo I Ley 4/2014<br>Disposición adicional quinta Decreto legislativo 1/1994 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Las entidades mercantiles consultantes fabrican y comercializan un biocarburante avanzado no derivado del petróleo y obtenido principalmente a partir de grasas vegetales o animales, HVO (Hydrotreated Vegetable Oil), en su acrónimo en inglés. Procede a su importación y entrega en Canarias en estado puro (sin mezclar con gasolina o gasóleo).

Consulta la sujeción y, en su caso, el tipo de gravamen aplicable por la importación y entrega de HVO en el Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, en el Impuesto General Indirecto Canario, en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias y en la Exacción fiscal sobre la gasolina y gasóleo de automoción.

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

La importación y entrega de HVO puro se encuentra no sujeta al Impuesto sobre Combustibles, el AIEM y la Exacción fiscal, y sujeta al IGIC resultando aplicable el tipo reducido del 3 por ciento.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, el Impuesto General Indirecto Canario, el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias y la Exacción fiscal sobre la gasolina y gasóleo de automoción, este centro directivo 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 relación con el artículo 22.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** Las entidades mercantiles consultantes fabrican y comercializan un biocarburante avanzado no derivado del petróleo y obtenido principalmente a partir de grasas vegetales o animales, HVO (Hydrotreated Vegetable Oil), en su acrónimo en inglés. Procede a su importación y entrega en Canarias en estado puro (sin mezclar con gasolina o gasóleo).

Consulta la sujeción y, en su caso, el tipo de gravamen aplicable por la importación y entrega de HVO en el Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, en el Impuesto General Indirecto Canario, en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias y en la Exacción fiscal sobre la gasolina y gasóleo de automoción.

**SEGUNDO.-** Antes de entrar en la resolución de la consulta planteada, es necesario señalar la prohibición de la analogía en el ámbito del hecho imponible. En efecto, el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prohíbe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible.

Una de las entidades consultantes fabrica en España HVO a partir de residuos (por ejemplo, aceite de cocina usado), mediante un complejo proceso de hidrogenación e isomerización en el que se emplea hidrógeno, dando como resultado un producto de características químicas y moleculares semejantes al gasóleo convencional derivado del petróleo.

El HVO, señalan las entidades mercantiles consultantes, tiene una doble ventaja de que consigue una importante reducción de emisiones de $CO^2$ netas -en comparación con el gasóleo derivado del petróleo-, al tiempo que permite ser utilizado inmediata y directamente en los vehículos actuales con motor de combustión, aprovechando la infraestructura logística existente -a diferencia de la alternativa del vehículo eléctrico-.

**Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo**

El artículo 1 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en adelante, Ley 5/1986), regulador de la naturaleza del Impuesto, dispone:

*"El impuesto sobre combustibles derivados del petróleo es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre consumos específicos y grava, en fase única y de acuerdo con la presente Ley, las entregas mayoristas de los citados combustibles, cuyo consumo se realice en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias."*

Este precepto delimita de forma amplia el ámbito objetivo del Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en adelante, Impuesto sobre Combustibles) pues abarcaría todos los combustibles derivados del petróleo consumidos en el ámbito de aplicación territorial del Impuesto, que es la Comunidad Autónoma de Canarias.

Ya con la redacción de la naturaleza del Impuesto no cabe ninguna duda que no forman parte del ámbito objetivo del Impuesto los biocarburantes, por no derivar del refino del petróleo. Esta circunstancia se manifiesta más nítidamente en el artículo 3.1 de la Ley 5/1986, regulador del hecho imponible del Impuesto sobre Combustibles, que precisa el ámbito objetivo del Impuesto al circunscribir la tributación de las entregas mayoristas no a todos los combustibles derivados del refino del petróleo, sino a los mencionados en el artículo 9 de la misma ley:

"*1. A los efectos de la presente Ley, el hecho imponible está constituido por la entrega realizada por los vendedores mayoristas de los productos relacionados en el artículo 9 de esta Ley, con contraprestación económica o sin ella, y con destino al consumo interior."*

El citado artículo 9, regulador de los tipos impositivos, dispone en su apartado 1 lo siguiente:

"*1. El impuesto se exigirá con arreglo a las siguientes tarifas:*

*– Tarifa primera:*

*Epígrafe 1.1 Gasolinas de bajo contenido en plomo, clasificadas en los códigos NC 2710.12.41, 2710.12.45 y 2710.12.49: 265 euros por 1.000 litros.*

*Epígrafe 1.2 Restantes gasolinas clasificadas en el código NC 2710: 288 euros por 1.000 litros.*

*– Tarifa segunda:*

*Epígrafe 2.1 Gasóleos de uso general clasificados en los códigos NC 2710.19.31 a 2710.19.48 y 2710.20.11 a 2710.20.19: 222 euros por 1.000 litros.*

*Epígrafe 2.2 Gasóleos para su utilización en los usos previstos en el régimen especial del gasóleo industrial, regulado en el artículo 9 bis de la presente ley, clasificados en los códigos NC 2710.19.31 a 2710.19.48 y 2710.20.11 a 2710.20.19: 90 euros por 1.000 litros.*

*– Tarifa tercera: Fuelóleo clasificados en los códigos NC 2710.19.51 a 2710.19.67 y 2710.20.32 a 2710.20.38: 56 céntimos de euro por tonelada métrica.*

*– Tarifa cuarta: Propanos y butanos clasificados en los códigos NC 2711.12 y 2711.13: 50 céntimos de euro por tonelada métrica."*

Por tanto, nos encontramos que el Impuesto sobre Combustibles es un tributo monofásico que grava el comercio mayorista solo de los siguientes productos derivados del petróleo: gasolina, gasóleo, fuelóleo, propano y butano. Consecuencia de ello, la entrega mayorista de HVO puro se encuentra no sujeta al Impuesto sobre Combustible.

**Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias**

El artículo 67.1 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), regulador del hecho imponible del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (en adelante, AIEM), establece:

> *"1. Están sujetas al Arbitrio las entregas efectuadas por empresarios, de forma habitual u ocasional y a título oneroso, de bienes muebles corporales incluidos en el Anexo I de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias, producidos por ellos mismos. Igualmente estará sujeta al Arbitrio la importación de los bienes incluidos en el citado Anexo."*

Conforme a ello, ha de señalarse que el AIEM es un impuesto que se caracteriza por ser un tributo de naturaleza indirecta y monofásico que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley estatal 20/1991 y en la Ley autonómica 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en Canarias (en adelante, Ley 4/2014), las siguientes operaciones:

a) La entrega por parte de su productor de bienes producidos en Canarias, siempre que el bien se encuentre recogido en la lista contenida en el Anexo I de la Ley 4/2014.

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.

Partiendo que el HVO no es objeto de producción en Canarias, la consulta se refiere a la importación de HVO puro, por lo que la sujeción al AIEM de la importación del citado bien depende de la inclusión o no del mismo en alguna de las partidas que se insertan en el Anexo I de la Ley 4/2014.

El apartado 2 de la disposición adicional tercera de la Ley 4/2014 dispone:

*"2. Los Anexos I y II de esta ley se establecen siguiendo la estructura del Anexo I 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. Cuando se produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero común, el consejero competente en materia tributaria procederá a la actualización formal de las correspondientes referencias contenidas en los Anexos I y II de esta Ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá suponer la inclusión o exclusión de bienes."*

A efectos del AIEM resulta imprescindible la clasificación arancelaria de los productos objeto de importación o producción, que se efectuará según el Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel comunitario común.

En la Información Arancelaria Vinculante (IAV) ESBTIESBTI2024SOL814 (con fecha de inicio de validez el 24/01/2025) clasifica el HVO en la partida 2710 19 42, señalando como motivo de la clasificación lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"*En la partida 3826, el término biodiésel designa los ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de los tipos utilizados como carburantes o combustibles, derivados de grasas y aceites, animales, vegetales o de origen microbiano, incluso usados. Nota 2 del Capítulo 27: La expresión aceites de petróleo o de mineral bituminoso, empleada en el texto de la partida 2710, se aplica, no solo a los aceites de petróleo o de mineral bituminoso, sino también a los aceites análogos, así como a los constituidos principalmente por mezclas de hidrocarburos no saturados en las que los constituyentes no aromáticos predominen en peso sobre los aromáticos, cualquiera que sea el procedimiento de obtención. Nota complementaria e) del capítulo 27: «gasóleo» (subpartidas 2710 19 31 a 2710 19 48 y 2710 20 11 a 2710 20 19), los aceites pesados definidos en la letra d) anterior que destilen en volumen, incluidas las pérdidas, superior o igual al 85 % a 350 °C, según la norma ISO 3405 (equivalente a la norma ASTM D 86); debido a su composición química, sin FAMES, se descarta su clasificación en la partida 3826 como un biodiesel."*

La partida 2710 19 42 no se encuentra incluida en el Anexo de la Ley 2014. Por tanto, la importación de HVO puro se encuentra no sujeta al AIEM. La entrega posterior, dado que el HVO no ha sido objeto de fabricación en Canarias, estaría no sujeta al AIEM.

La no sujeción de la entrega de HVO que ha sido previamente importado, no es consecuencia de que se trate de un tributo monofásico, sino que aunque sea objeto de entrega por su productor, su producción no se ha realizado en el ámbito territorial de aplicación del AIEM.

En cualquier caso, debemos aclarar, que aunque la partida 2710 19 42 estuviese incluida en el Anexo I de la Ley 4/2014, la importación de HVO puro estaría no sujeta al AIEM, dado que se encontraría ubicada en las partidas arancelarias que respecto a la actividad de producción y refino del petroleo se encuentran recogidas en el citado Anexo I.

**Impuesto General Indirecto Canario**

Es evidente, conforme a los artículos 4.1, 4.2, 5.1, 5.2.2º y 5.6.a) de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible por operaciones interiores o por importaciones en el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), y del concepto de actividades empresariales o profesionales, que la importación y entrega de HVO puro en Canarias se encuentra sujeta al IGIC. La cuestión se centra, por tanto, en el tipo impositivo aplicable.

El artículo 52 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regulador del tipo cero, establece en su letra g) la aplicación de dicho tipo a las entregas de biodiesel, bioetanol y biometanol, remitiéndose a la Ley 5/1986 para la definición de los mismos.

"*El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*

*(...)*

*g) Las entregas de biodiesel, bioetanol y biometanol.*

*Las definiciones de biodiesel, bioetanol y biometanol son las contenidas en la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo*."

El artículo 3.3 de la Ley 5/1986 contiene las definiciones de biodiesel, bioetanol y biometanol en los siguientes términos:

*"3. Estarán sujetas al impuesto las entregas de biocarburantes mezclados con las gasolinas o gasóleos cuya entrega mayorista se encuentre sujeta a este Impuesto, tributando al mismo tipo impositivo aplicable a las entregas de gasolinas o gasóleos.*

*A los efectos de este impuesto, se consideran biocarburantes:*

*a) El biodiesel, entendiendo por tal 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 los códigos NC 3826.00.10 y 3826.00.90 obtenidos a partir de aquellos.*

*b) El bioetanol, entendiendo por tal el alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal clasificado en el código NC 22.07.20.00, como tal o previa modificación o transformación química.*

*c) El biometanol, entendiendo por tal 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."*

El concepto de biodiesel está ligado a que el producto se encuentre clasificado en una partida arancelaria concreta. La IAV ESBTIESBTI2024SOL814, anteriormente reproducida, clasifica el HVO en la partida 2710 19 42 y expresamente señala que el HVO no es un biodiesel. Por tanto, no resulta aplicable el tipo cero.

El artículo 54 de la Ley 4/2012, regulador de las operaciones sujetas al tipo reducido del 3 por ciento, dispone en la letra a) de su apartado 1:

"*1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:*

*a) Los bienes siguientes:*

*(...)*

*- Productos químicos incluidos en la división 20 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2), excepto los perfumes y cosméticos comprendidos en la clase 20.42.*

*(...)*"

El HVO deriva de la industria química, por lo su importación o entrega tributa al tipo reducido del 3 por ciento.

**Exacción fiscal sobre la gasolina y gasóleo de automoción**

La Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción (en adelante, Exacción) se encuentra regulada en la disposición adicional quinta del Decreto Legislativo 1/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias (en adelante

Decreto Legislativo 1/1994), en cuyo apartado 1 se regula el hecho imponible en los términos siguientes:

"*1. Hecho imponible: constituirá el hecho imponible de la exacción la entrega onerosa de la gasolina y el gasóleo de automoción por parte de los titulares de instalaciones de venta al público de estos productos.*"

El ámbito objetivo del hecho imponible está constituido por las gasolinas y gasóleos de automoción. El HVO es un biocarburante sustitutivo del gasóleo que ni por su naturaleza ni su origen es un gasóleo derivado del petróleo, aunque se clasifique arancelariamente en las mismas partidas que los gasóleos. Por tanto, la entrega de HVO puro estará no sujeta a la Exacción.

**TERCERO.-** Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la importación y entrega de HVO puro se encuentra no sujeta al Impuesto sobre Combustibles, el AIEM y la Exacción fiscal, y sujeta al IGIC resultando aplicable el tipo reducido del 3 por ciento.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 28 de abril de 2025

**EL VICECONSEJERO DE HACIENDA**

**Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA**

Gabriel Megías Martínez