**CONSULTA TRIBUTOS REF**
**CONSULTA Nº 1681 (15/09/14)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE**<br>**NIF** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br><br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 52.f) Ley 4/2012<br>Art. 54.1.a) Ley 4/2012 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Se consulta si resulta aplicable el tipo cero previsto en el artículo 52.f) de la Ley 4/2012 a la importación de aceites lubricantes.

**CONTESTACIÓN**

- La importación de aceites lubricantes minerales tributan al tipo cero, por proceder del refino del petróleo, y la importación de aceites lubricantes sintéticos tributan al tipo reducido del 3 por ciento, por derivar de la industria química.

- Los aceites incluidos en la partida arancelaria 27.10 tributan como aceites minerales y su entrega o importación está sujeta al tipo cero.

- Si los aceites lubricantes que importa la entidad mercantil consultante son aceites para motores, compresores y turbinas que se clasifican en la partida 2710.19.81.00, su importación tributa en el IGIC al tipo cero.

Visto el escrito presentado por Dª Paloma Corella Temprano con NIF 028992227P, quien actúa en nombre y representación de la entidad BP OIL ESPAÑA S.A. con NIF A28135846 y con domicilio a efectos de notificaciones en Avda de Barajas nº 30, P.E. OMEGA Edificio D, 28108 Alcobendas (Madrid), escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), 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), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** Se consulta si resulta aplicable el tipo cero previsto en el artículo 52.f) de la Ley 4/2012 a la importación de aceites lubricantes.

**SEGUNDO.-** El artículo 52.f) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) dispone:

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

*(…)*

*f) Las entregas de petróleo y de los productos derivados de su refino."*

Es necesario determinar si los bienes objeto de consulta, aceites lubricantes, son productos derivados del refino del petróleo, dado que en caso de respuesta positiva tributaría su importación al tipo cero.

No existe ni en la regulación legal ni en la reglamentaria del IGIC un concepto de productos derivados del refino del petróleo, por lo que para una correcta interpretación de las normas, debemos atender a los criterios interpretativos comúnmente admitidos en Derecho, conforme a lo expuesto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual dispone que *"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil"*, precepto este que establece que *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"*.

Resulta adecuado para decidir si un producto deriva de una determinada actividad acudir a la estructura y normas explicativas de la NACE Rev.2. De este modo, comprobamos que el código 19.20 "Refino del petróleo" presenta el siguiente contenido:

***"19.20 Refino de petróleo***
*Esta clase comprende la fabricación de combustibles líquidos y gaseosos y de otros productos a partir del crudo de petróleo, minerales bituminosos o los productos de su*

*fraccionamiento. El refino de petróleo comprende una o varias de las actividades siguientes: fraccionamiento; destilación directa de crudo de petróleo y craqueo.*
*Esta clase comprende:*
*- la producción de combustible para motores: gasolina, queroseno, etc.*
*- la producción de combustible: aceite ligero, medio y pesado, gases de refinería como etano, propano, butano, etc.*
*- la fabricación de aceites o grasas lubricantes derivados del petróleo, incluso a partir de desechos del petróleo*
*- la fabricación de productos para la industria petroquímica y para la elaboración de revestimientos de carreteras*
*- la fabricación de diversos productos: bencina mineral, vaselina, cera de parafina, petrolato, etc.*
*- la fabricación de briquetas de petróleo*
*- la mezcla de biocombustibles, es decir, la mezcla de alcoholes con petróleo (p. ej., gasohol)*
*Esta clase comprende también:*
*- la fabricación de briquetas de turba*
*- la fabricación de briquetas combustibles de hulla y lignito."*

Se desprende de este código de la NACE Rev.2 que se incluye dentro del refino del petróleo la fabricación de aceites o grasas lubricantes derivados del petróleo, incluso a partir de desechos del petróleo, lo que supone la aplicación del tipo cero a la importación de los aceites lubricantes derivados del petróleo. Ello no debe llevar a la conclusión de que todos los aceites lubricantes derivan de la industria del refino del petróleo. En efecto, con carácter general debe diferenciarse el aceite mineral y el aceite sintético. El mineral está formado por una base obtenida directamente de la destilación del petróleo más unos aditivos que le confieren unas propiedades que mejoran sus prestaciones; sin embargo, en el aceite sintético las bases son tratadas físico-químicamente obteniendo una base de mayor calidad y prestaciones.

En los aceites minerales no hay transformaciones químicas en su elaboración; sin embargo, el aceite sintético se obtiene optimizando moléculas a través de transformaciones químicas (síntesis). Por tanto, el aceite mineral se debe englobar en la industria del refino del petróleo y el aceite sintético se debe englobar en la industria química.

El artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 dispone:

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

*a) Los productos derivados de las industrias y actividades siguientes:*

*- Industria química.*"

Conforme a lo expuesto, la importación de aceites lubricantes minerales tributan al tipo cero, por proceder del refino del petróleo, y la importación de aceites lubricantes sintéticos tributan al tipo reducido del 3 por ciento, por derivar de la industria química.

**TERCERO.-** Lo que corresponde a continuación es determinar si el bien objeto de consulta debe calificarse de aceite lubricante mineral o sintético.

La entidad mercantil consultante afirma que:

*" (…) importa en Canarias aceites lubricantes variados. Una parte de estos aceites lubricantes, se obtienen de la mezcla de unas bases más unos aditivos, siendo el resultado de origen mineral puesto que en todos los casos se producen a partir de petróleo refinado en más de un 70% de la mezcla total.*

*Las bases utilizadas para la mezcla pertenecen a los clasificados en el Grupo III, es decir, que son obtenidos del petróleo refinado, pero además han sido sometidos a un tratamiento de hidrocrackeo con el que se obtiene una base de producto de petróleo más depurada."*

Otras de las fuentes a las que podemos acudir para determinar si nos encontramos ante un aceite mineral o un aceite sintético es el arancel aduanero. De esta forma en las notas explicativas de la partida 27.10 "ACEITES DE PETROLEO O DE MINERAL BITUMINOSO, EXCEPTO LOS ACEITES CRUDOS; PREPARACIONES NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE, CON UN CONTENIDO DE ACEITES DE PETROLEO O DE MINERAL BITUMINOSO SUPERIOR O IGUAL AL 70% EN PESO, EN LAS QUE ESTOS ACEITES CONSTITUYAN EL ELEMENTO BASE; DESECHOS DE ACEITES" se expresa:

***"I.- PRODUCTOS PRIMARIOS***

*La primera parte de esta partida comprende aquellos productos que han sufrido un tratamiento distinto de los mencionados en la Nota Explicativa de la partida 27.09.*

*Esta partida comprende:*

*A) El aceite de petróleo o de mineral bituminoso del que se han eliminado algunas fracciones ligeras por una primera destilación más o menos avanzada (topping), así como los aceites ligeros, medios o pesados, que procedan de la destilación de fracciones más o menos amplias o del refinado de aceites brutos de petróleo o de mineral bituminoso. Estos aceites, más o menos líquidos o semisólidos, según los casos, están constituidos principalmente por hidrocarburos no aromáticos, tales como los parafínicos o ciclánicos (nafténicos).*

*Entre los que proceden de la destilación fraccionada, se pueden citar:*

*1) Los eteres de petróleo y la gasolina.*

*2) El white spirit.*

*3) El petróleo lampante (queroseno).*

*4) Los gasóleos.*

*5) El fuel.*

*6) El aceite para husillos (sprindle oil) y los aceites de engrase.*

*7) Los aceites blancos llamados de vaselina o de parafina.*

*Los aceites considerados anteriormente siguen comprendidos aquí aunque se hayan purificado por cualquier procedimiento (por la acción de disoluciones básicas o ácidas, por la acción de disolventes selectivos, por el procedimiento del cloruro de zinc o los procedimientos con tierras absorbentes, por redestilación, etc.), siempre que no se transformen en productos de constitución química definida, aislados, puros o comercialmente puros, del Capítulo 29.*

*B) Los aceites análogos a los precedentes en los que los constituyentes no aromáticos predominen en peso sobre los aromáticos y que se obtengan por destilación de hulla a baja temperatura, por hidrogenación o por cualquier otro procedimiento (craqueo, reformado, etc.).*

*Están comprendidos aquí principalmente las mezclas de alquilenos, denominados tripropileno, tetrapropileno, diisobutileno y triisobutileno, etc. Consisten en mezclas de hidrocarburos acíclicos no saturados (principalmente, octilenos, nonilenos, sus homólogos y sus isómeros) e hidrocarburos acíclicos saturados.*

*Se obtienen, bien por polimerización (en muy bajo grado) de propileno, isobutileno u otros hidrocarburos etilénicos, bien por separación (principalmente, por destilación fraccionada) a partir de ciertos productos del craqueo de aceites minerales.*

*Las mezclas de alquilenos se utilizan frecuentemente para ciertas síntesis químicas, como disolventes o como diluyentes.*

*Por su índice de octano elevado, pueden también mezclarse con gasolina, previa incorporación de aditivos apropiados.*

*Sin embargo, la partida no comprende las poliolefinas líquidas que destilen menos del 60% en volumen a 300 °C, referidos a 1,013 milibares (101.3 kPa) de mercurio, por aplicación de un método de destilación a baja presión (Capitulo 39).*

*Además, no están comprendidos en esta partida los aceites en los que los constituyentes aromáticos predominen en peso sobre los no aromáticos, se obtengan por ciclación del petróleo o de otro modo (partida 27.07).*

*C) Los aceites contemplados en los apartados A) y B) anteriores, mejorados por adición de muy pequeñas cantidades de diversas sustancias, así como las preparaciones que consistan en mezclas más elaboradas que contengan aceites de los apartados A) y B) en proporción superior o igual al 70% en peso y en las que estos aceites constituyan el elementos básico; sin embargo, tales preparaciones sólo están clasificadas aquí cuando no estén expresadas ni comprendidas en otras partidas más específicas de la Nomenclatura.*

*A esta categoría de productos pertenecen:*

*1) La gasolina con adición de pequeñas cantidades de antidetonantes (en especial, tetraetilo de plomo y dibromoetano) y antioxidantes (por ejemplo, butilparaaminofenol).*

*2) Los lubricantes formados por mezclas de aceites de engrase con cantidades muy variables de otros productos (productos mejoradores de la untuosidad, tales como aceites o grasas vegetales, antioxidantes, antiherrumbre, antiespuma, tales como las siliconas). Estos lubricantes comprenden los aceites compuestos, los aceites para condiciones duras, los aceites grafitados (grafito en suspensión en aceites de petróleo o de mineral bituminoso), los lubricantes para cabezas de cilindros, los aceites de ensimado, así como los lubricantes compuestos por aceites de engrase (por ejemplo, este último en una proporción del orden del 10% al 15%) y de jabón de calcio, de aluminio, de litio, etc.*

*3) Los aceites para transformadores o disyuntores, en los que las propiedades lubricantes no intervienen y que son aceites estables especialmente refinados, a los que se han añadido inhibidores de oxidación, tales como el p-cresol dibutil terciario.*

*4) Los aceites de corte o taladrinas (cuya función principal es enfriar durante el trabajo el útil y la pieza que se mecaniza) que son aceites pesados a los que se ha añadido, por ejemplo, de un 10% a un 15% de emulsionante (sulforricinato alcalino, etc.) y que se emplean emulsionados con agua.*

*5) Los aceites de limpieza (utilizados, en particular, para la limpieza de motores u otros aparatos). Son aceites pesados con pequeñas cantidades de productos peptizantes añadidos que permiten eliminar lodo, gomas, depósitos carbonosos, etc., formados durante el funcionamiento.*

*6) Los aceites de desmoldeo (usados para desmoldear artículos de cerámica, pilares y vígas de hormigón, etc.). Se pueden citar entre ellos, los aceites pesados con grasas vegetales en una proporción del 10%, por ejemplo.*

*7) Los líquidos para transmisiones hidráulicas (para frenos hidráulicos, etc.), que se obtienen añadiendo a los aceites pesados mejoradores de las propiedades lubricantes, antioxidantes, antiherrumbre y antiespumas, etc*."

Los aceites incluidos en la partida 27.10 tributan como aceites minerales y su entrega o importación está sujeta al tipo cero. Señala la entidad mercantil consultante que la partida que corresponde a los productos objeto de consulta es la 2710.19.81.00 "Aceites para motores, compresores y turbinas", sin que este centro directivo entre a valorar la idoneidad o no de dicha clasificación.

**CUARTO.-** Conforme a todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

- La importación de aceites lubricantes minerales tributan al tipo cero, por proceder del refino del petróleo, y la importación de aceites lubricantes sintéticos tributan al tipo reducido del 3 por ciento, por derivar de la industria química.

- Los aceites incluidos en la partida arancelaria 27.10 tributan como aceites minerales y su entrega o importación está sujeta al tipo cero.

- Si los aceites lubricantes que importa la entidad mercantil consultante son aceites para motores, compresores y turbinas que se clasifican en la partida 2710.19.81.00, su importación tributa en el IGIC al tipo cero.

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, sin que tenga efectos vinculantes en relación a los procedimientos de comprobación limitada en tramitación y que ha comunicado la entidad mercantil consultante.

Santa Cruz de Tenerife, 15 de septiembre de 2015

**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Alberto Génova Galván