

LOS PRODUCTOS TARIFA 2ª SUJETOS: LA LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES Y LA DIRECTIVA 2003/96

La Directiva 2003/96 obliga a todos los Estados miembros a instituir en sus legislaciones nacionales la tributación sobre el consumo de ciertos productos energéticos y también de la electricidad. En su artículo 2, enumera uno a uno estos productos con expresión de su NC:

1. Los productos de los códigos NC 1507 a 1518, cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción;
2. Los productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704 a 2715;
3. Los productos de los códigos NC 2901 y 2902;
4. 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;
5. Los productos del código NC 3403;
6. Los productos del código NC 3811;
7. Los productos del código NC 3817;
8. Los productos del código NC 3824 90 99, cuando se destinen al consumo como combustibles para calefacción o como carburante de automoción.

Pero la Directiva 2003/96 va mucho allá del simple enunciado de los productos. El texto comunitario subraya que el funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón. De esta forma, la Directiva 2003/96, en su anexo I, establece unos niveles mínimos de imposición para cada uno de ellos y que los Estados tienen la obligación de trasladar a sus ordenamientos internos.

No obstante, vemos – en el Anexo I de la Directiva 2003/96- que no se asigna un tipo tributario para todos y cada uno de los productos mencionados en el artículo 2, sino que únicamente se fija para unos pocos. Especialmente se asigna una imposición mínima para la Gasolina, el Gasóleo, el Fuelóleo, Queroseno, GLP, Gas natural, Carbón y el Coque que se utilicen para la calefacción o la automoción. ¿Qué sucede entonces con el resto de los productos? ¿No se fija una mínima tributación? Son los productos esencialmente derivados de la industria petroquímica y que se pueden calificar como “sustitutivos” ya que técnicamente son susceptibles de utilizarse como combustible y carburante¹.

Para estos productos, - los sustitutivos- la Directiva 2003/96 no les asigna un nivel mínimo de imposición como sucede para la gasolina, el gasóleo, el fuel, etcétera , sino que se vale de un criterio mucho más general y de gran sentido común como es el descrito en el apartado 2 del

¹Juan José Escobar la Sala .VII Jornadas de estudios aduaneros. AEAT. 1997. Respecto de las discusiones sobre la inclusión de los productos en el ámbito del impuesto en el seno de la UE. Página 110.

artículo 1, señalando que cuando estos productos sean puestos a la venta o utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción, se gravarán, en función de su utilización, con el mismo tipo impositivo aplicable al combustible para calefacción o al carburante de locomoción equivalente. Por ejemplo, si un xileno, NC 2901, se mezcla con una gasolina, se le aplicará el tipo tributario de la gasolina.

De este modo la Directiva 2003/96 acuerda que los productos sustitutivos únicamente tributarán cuando su destino sea el combustible y el carburante. Incluso, si no se cumple ese destino quedarán fuera del ámbito de aplicación de la Directiva. Así de tajante se muestra en el apartado 4 del mismo artículo, cuando se indica que la “directiva no se aplicará para aquellos productos energéticos utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción o aquellos que tengan un doble uso”². Así por ejemplo, el tolueno, NC 2902.30, considerado “producto energético”, no tributará a no ser que se destine, se venda o se utilice como carburante de automoción o combustible para calefacción, pero sin embargo quedará sometido, como señala la letra f) del punto 1 del artículo 20, a los mecanismos y las disposiciones sobre el control de sus movimientos y su circulación.

Lógicamente nuestro legislador introduce estos productos sustitutivos en el ámbito del impuesto sobre hidrocarburos, pero curiosamente con una pequeña diferencia respecto a la Directiva 2003/96. La LIE no reproduce la observación de la utilización o del destino. En efecto, los productos sustitutivos se encuentran entre los señalados en el apartado 1 del artículo 46 de la LIE, junto a los habituales combustibles y carburantes, como el gasóleo, gasolina, etcétera, gozando de un semejante tratamiento tributario lo que significa, por ejemplo, que no existirán diferencias entre un producto como el tolueno y otro, como la gasolina independientemente de cual sea su destino o utilización.

Parece ser, a la vista de la redacción del artículo 46 de la LIE, que el acuerdo que se adoptó en su día y reflejado en la Directiva 94/74/CEE como resultado de la disputa entre los Estados Miembros sobre cuáles eran los productos que deberían gravarse y someterse a control, no se ha interpretado por el legislador español con la exactitud requerida. Si recordamos la polémica, existían dos posturas, una, la mantenida por aquellos países que deseaban un ámbito objetivo corto, que planteaba incluir en el ámbito del impuesto solo y exclusivamente a los combustibles y carburantes típicos. Otra, los que postulaban incluir además los productos derivados de las refinerías y susceptibles técnicamente de utilizarse como combustibles y carburantes. Al final, la Directiva 92/81/CEE adoptó el concepto amplio de hidrocarburo incluyendo a todos los productos. Sin embargo, la polémica continuó, pero en esta ocasión con relación a los productos que deberían someterse a control ya que la Directiva 92/82/CEE³ no establecía los tipos tributarios mínimos para los productos sustitutivos.

La Directiva 94/74/CEE cerró la discusión, modificando la Directiva 92/81/CEE vigente en el momento, con una postura intermedia⁴, separando los productos sustitutivos en dos grupos, los

²Directiva 2003/96. Un producto energético se considera de doble uso cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción. El uso de los productos energéticos con fines de reducción química y en los procesos electrolíticos y metalúrgicos deben considerarse como de doble uso,

³ No hay que confundir con la Directiva 92/81/CEE

⁴ Juan José Escobar la Sala .Op. cit. Página 110.

sensibles y los no sensibles. Los productos sensibles⁵, -al ser posible su utilización como combustibles y carburantes- al objeto de evitar posibles fraudes, evasiones o abusos, forzosamente tienen que ser controlados por las autoridades quedando sometidos a los sistemas de control, mientras que los no sensibles quedaban fuera de ese sistema.

Como consecuencia de estos cambios introducidos por la Directiva 94/74/CEE, nuestra Ley 40/95 modificó la LIE, introduciendo en el ámbito objetivo del impuesto los hidrocarburos que aludía la Directiva 94/74/CEE, pero suprimiendo una condición -incorporada con anterioridad por el Real Decreto Ley 13/1993, de 4 de Agosto de Medidas Tributarias Urgentes⁶- que consistía en que los productos sustitutivos tienen la consideración de hidrocarburos y por tanto incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, solo cuando su destino fuera el de combustible o el de carburante.

Luego, la LIE en versión dada por la Ley 40/95 traspone -en una redacción realmente muy poco afortunada- las modificaciones introducidas en la Directiva 92/81/CEE por la Directiva 94/74/CEE pero con ciertas particularidades con respecto al apartado 2, que recordemos que establece que se aplicaran los tipos tributarios solo para los casos en que se venda, comercialice o se consuman los productos enumerados como combustible o carburante – que es el mismo criterio que actualmente se mantiene la Directiva 2003/96 como ya hemos explicado para los productos energéticos.

El problema de los productos sustitutivos cuyo destino no es combustible y carburante

Al observar la evolución el tiempo de las Directivas Comunitarias, no podemos hacer nada más que confirmar que los productos sustitutivos únicamente deberán tributar cuando se utilizan como combustible y carburante. Así las cosas, cualquier producto sustitutivo que su destino no sea la venta, la comercialización o el consumo como combustible o carburante quedará fuera de la Directiva 2003/96 ya que su finalidad es gravar exclusivamente los productos energéticos y la electricidad. Por tanto, “cuando los productos energéticos se empleen como primera materia o en un uso que no supone combustión quedan fuera de la Directiva y los Estados Miembros gozan de plena libertad para decidir su tratamiento fiscal en el ámbito nacional⁷”.

Luego, rechazando las razones armonizadoras la propia LIE indica el tratamiento fiscal en el ámbito nacional – no armonizado- para aquellos productos que la Directiva 2003/96 no fija un nivel mínimo de imposición y cuyo destino no es combustible y carburante. Precisamente esto es lo que podemos advertir si analizamos detenidamente el apartado primero del citado artículo 46 de la LIE, cuando recordemos, con independencia de su destino, están incluidos en el ámbito del IEH:

⁵ Son los enumerados en el artículo 2 bis de la Directiva 92/82/CEE introducido por la Directiva 74/94/CEE

⁶ Juan José Escobar la Sala. Op. Cit. Página 111. El autor señala que este cambio es como consecuencia de la tesis que por entonces propiciaba el Comité de Accisas de la Comisión. El texto introducido por el RDL 13/1993 decía: Artículo único: Se añade el siguiente párrafo al final del apartado 1 del artículo 46: «No obstante lo anterior, los productos comprendidos en este apartado distintos de los definidos en los apartados 1 a 7 del artículo 49 sólo tendrán la consideración de hidrocarburos. con inclusión en el ámbito objetivo del impuesto. cuando se destinen a ser utilizados como carburante o combustible, siendo de aplicación en tal caso los tipos impositivos establecidos en la Tarifa 2.a del artículo 50.

⁷ Juan José Escobar Lasala. Monografías Carta Tributaria 4/2006

- 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.
- f.

Si repasamos, la Directiva 2003/96, únicamente exige un mínimo de imposición con independencia de cuál sea su destino a los productos con los códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49 (gasóleos), NC 2710 19 61 a 2710 19 69 (fuelóleos), NC 2710 19 21 y 2710 19 25 (querosenos), NC 2711 12 11 a 2711 19 00 (GLP, gas licuado de petróleo) y NC 2711 11 00 y 2711 21 00 (gas natural). El resto de los productos que se citan el artículo 46 de la LIE, NC 2901, NC 2902, NC 3403, no estarán sujetos a la Directiva 2003/96, salvo que su destino sea combustible o carburante, pero estarán sujetos, por voluntad del legislador español en el ámbito de una “imposición no armonizada” al Impuesto sobre hidrocarburos. De esta forma, por ejemplo, el tolueno, NC 2901, obtenido como residuo en una industria de artes gráficas, para su posterior aprovechamiento en la fabricación de tinta, será una actividad sujeta al IEH aunque su destino no sea el uso como combustible y carburante⁸

Dicho esto, podemos afirmar que nos hallamos frente a una serie de productos – los enunciados en la el artículo 46 de la LIE- cuya fabricación e importación se encuentra gravada por razones y fundamentos bien diferentes:

1. Como resultado de la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales, los productos energéticos enumerados en el artículo 2 de la Directiva 2003/96 para los que se exige unos niveles mínimos comunitarios de imposición y que se encuentran traspuestos en la LIE
2. Como resultado de la armonización de las estructuras de los Impuestos especiales, los productos energéticos enumerados en el artículo 2 de la Directiva para los que no se exige unos niveles mínimos de imposición pero que se destinan a combustible y carburante.
3. Como resultado de la aplicación de la legislación tributaria nacional -no armonizada-, que constituye la imposición para los productos no energéticos. Efectivamente, la Directiva 2003/96 no se podrá aplicar, según el apartado cuatro del artículo 2, a los productos energéticos utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción. Luego la tributación de estos productos y que recoge el artículo 46 de la LIE tiene su fundamento en un gravamen exclusivamente nacional.

No se acierta a comprender el esquivo proceder del legislador español cuando - prescindiendo de la Directiva 2003/96-, somete a imposición ciertos productos con usos no energéticos para al

⁸ Si el destino de los productos es un uso distinto al de combustible y carburante, estaremos en presencia de una actividad sujeta pero exenta si cumple las condiciones reglamentarias (artículo 51. 1 de la Ley 38/92). El legislador español opta por un régimen de exención en vez de un supuesto de no sujeción como establece la Directiva 2003/96.

mismo tiempo establecer un régimen de exención cuando su destino no es combustible y carburante. Si bien es cierto, sea por no sujeción o por vinculación a un régimen de exención, que la fabricación o importación de los productos no conllevarán ingreso alguno para el tesoro público, sin embargo, las consecuencias para el contribuyente son bien distintas. Ciertamente es así. No es lo mismo fabricar o importar un producto no sujeto al impuesto, que un producto sujeto, pero exento. La aplicación de la exención prevista en la LIE –artículo 51- se encuentra condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos reglamentarios⁹, cualquier irregularidad de los mismos implicará la pérdida de la exención y en consecuencia, la liquidación del impuesto.

Después de la Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo (Sala Tercera) de 27 de febrero de 2014, resulta – en nuestra opinión- muy difícil el encaje la tributación no armonizada de ciertos productos que tienen un uso no energético.

© Eduardo Espejo. FIDE Asesores Legales Tributarios

FIDE

⁹No se trata de exenciones que deben cumplir requisitos que refieran al estatus o a la actividad desarrollada por el contribuyente, sino a requisitos puramente formales.