

IMPUESTOS ESPECIALES

Impuesto sobre Hidrocarburos o Impuesto Especial sobre el Carbón.

NUM-CONSULTA	V2847-18
ORGANO	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior
FECHA-SALIDA	26/10/2018
NORMATIVA	Ley 38/1992 arts. 46, 50-2, 50-3, 50-4 y 75; RIIEE RD 1165/1995 art. 75-bis-3.
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una entidad dedicada a la fabricación y comercialización de productos cosméticos que, consecuencia de sus procesos productivos, obtiene una serie de fangos constituidos a partir de residuos. La entidad pretende, tras el secado de los mismos y su mezcla con astilla triturada, utilizarlos con fines de combustión en una caldera, para calentar un aceite térmico en procesos de generación de energía destinados a abastecer sus necesidades energéticas.
CUESTION-PLANTEADA	Determinar si el producto sobre el que se consulta está sujeto al Impuesto sobre Hidrocarburos o, en su caso, al Impuesto Especial sobre el Carbón.
CONTESTACION-COMPLETA	Según señala la consultante, los fangos se constituyen a partir de los residuos que se generan en sus instalaciones fabriles, los cuales, tras un proceso químico de separación, son secados y, posteriormente, mezclados con astilla de madera, con el fin de utilizar el producto resultante como combustible en una planta térmica. Dicha planta está dotada de una caldera de biomasa destinada a calentar un aceite térmico a más de 300 grados Celsius, lo que permite la generación de energía térmica (vapor, agua caliente y agua fría) y electricidad después de varios procesos.

La consultante considera que tales fangos son residuos y señala que, analizada la composición química del producto compuesto por astilla triturada procedente de los bosques de Castilla y León y por los fangos o residuos disecados generados en sus instalaciones fabriles, se determina que la composición de este subproducto es un 63,4% de materia seca (el resto es agua) siendo el porcentaje de carbono del 51%, con un poder calorífico inferior de 11.800 kj/kg, y un poder calorífico superior de 13.600 kj/kg.

Pues bien, por lo que respecta a la posible inclusión del producto dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, el art. 46 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establece lo siguiente:

“1. A los efectos de esta Ley, se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos los siguientes productos:

- a) Los productos clasificados en los códigos NC 2705, 2706, 2707, 2709, 2710, 2711, 2712 y 2715.
- b) Los productos clasificados en los códigos NC 2901 y 2902.
- c) Los productos clasificados en el código NC 3403.
- d) Los productos clasificados en el código NC 3811.
- e) Los productos clasificados en el código NC 3817.
- 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.
- g) Los productos que se indican a continuación cuando se destinen a un uso como combustible o como carburante:
 - 1.º 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.

2.º 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 2710.20, 3826.00.10 y 3826.00.90 obtenidos a partir de aquellos.

2. Estarán también incluidos en el ámbito objetivo del impuesto los productos no comprendidos en el apartado anterior destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes.

3. Se comprenderán, igualmente, en el ámbito objetivo del impuesto aquellos hidrocarburos no previstos en el apartado 1 -a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos- destinados a ser utilizados como combustibles.”.

En cuanto a la posible inclusión del producto dentro del ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre el Carbón, señala el artículo 75 de la LIE:

“1. A los efectos de este impuesto, tienen la consideración de carbón los productos comprendidos en los códigos 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 y 2714 de la nomenclatura arancelaria y estadística establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2.658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, en lo sucesivo «Nomenclatura combinada».

2. Cuando se produzcan variaciones en la estructura de la Nomenclatura combinada, será de aplicación lo previsto en el artículo 18.2 de esta Ley.”.

Ahora bien, a partir de la información suministrada por la consultante a este Centro Directivo, no es posible determinar la clasificación concreta del producto sobre el que versa la consulta, materia que por otra parte no forma parte del ámbito de sus competencias. En efecto, de acuerdo con el apartado 8 del artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en relación con los artículos 14 y 33 del Reglamento (UE) nº 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (DO L 269 de 10 de octubre), las consultas tributarias en materia de arancel aduanero común tienen el carácter de vinculantes, siendo esta información facilitada por las autoridades aduaneras. En España, en virtud de la Comunicación (2015/C261) relativa a la información arancelaria vinculante, la autoridad aduanera habilitada para recibir solicitudes de información

arancelaria vinculante es el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT.

En cualquier caso, para el análisis de la cuestión parece oportuno atender a las características del producto en su estado menos elaborado; esto es, antes de su mezcla con la astilla triturada. Se trataría por tanto de valorar las implicaciones que derivan de la utilización como combustible de los fangos, constituidos a partir de los residuos que se generan en la fabricación de los productos cosméticos elaborados por la consultante.

En este sentido, y sin perjuicio de lo que derive de su correcta clasificación arancelaria, la ausencia en esos fangos de elementos propios del ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre el Carbón dificulta mucho la posibilidad de que, como señala la consultante, pudiera proceder la tributación por este impuesto.

En cuanto al Impuesto sobre Hidrocarburos, si esa clasificación arancelaria determinara que no estamos ante un producto de los que constituyen el ámbito objetivo del impuesto, nos encontraríamos ante un supuesto de no sujeción y en consecuencia no procedería tributación por tal concepto.

Ahora bien, si de la correcta clasificación arancelaria se concluyera que el producto en cuestión sí que constituye un hidrocarburo, la tributación del mismo estaría en función de que a raíz de tal clasificación, éste se encuadrara en la Tarifa 1ª o en la Tarifa 2ª de las previstas en el art. 50 de la LIE.

O, si a partir de esa clasificación finalmente se concluyese que tratándose de un hidrocarburo, no lo es de los comprendidos en el apartado 1 del artículo 46 antes reproducido, habría de estarse a lo que establece el artículo 50.3 de la LIE:

“3. Se comprenderán, igualmente, en el ámbito objetivo del impuesto aquellos hidrocarburos no previstos en el apartado 1 -a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos- destinados a ser utilizados como combustibles.”

En tal caso, la tributación procedente estaría en función, según dispone el artículo 50.2 de la LIE, de los hidrocarburos comprendidos en la tarifa 1ª del impuesto cuya capacidad de utilización resulte equivalente. Equivalencia esta

que habrá de deducirse en el expediente de autorización de utilización a que se refiere el apartado 1 del artículo 54 de esta Ley, y conforme al cual:

“1. La utilización como carburante de los productos a que se refiere el apartado 2 del artículo 46 de esta Ley, o como combustible de los hidrocarburos a que se refiere el apartado 3 de dicho artículo, está prohibida, salvo que haya sido expresamente autorizada por el Ministro de Economía y Hacienda como consecuencia de la resolución de un expediente que se iniciará a petición de los interesados y en el que se determinará cual es el hidrocarburo de los contenidos en la tarifa 1.^a del impuesto cuya utilización resulta equivalente a la del producto objeto del expediente.”.

Por otro lado, y dado que a la Administración le consta que la consultante se encuentra inscrita en el Registro Territorial con Código de Actividad y del Establecimiento configurado a partir de la clave de actividad “AV” (Usuarios de **alcohol** parcialmente desnaturalizado con desnaturalizante general) resulta que, de contener esos fangos residuos con contenido alcohólico, habría de estarse a lo que deriva del artículo 75.bis.3 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (BOE de 28 de julio):

“3. Si los residuos o los subproductos resultantes de la destrucción contienen productos sujetos a impuestos especiales y se desean trasladar a otro lugar donde van a tener un aprovechamiento energético, la oficina gestora, previa solicitud del interesado, podrá autorizar la operación considerando que el **alcohol** contenido en aquéllos se encuentra parcialmente desnaturalizado con el resto de los componentes que integran el residuo o el subproducto obtenido e indicando el documento de circulación que debe amparar la circulación, pudiendo tener dicha consideración la propia autorización de la oficina gestora.

Una vez autorizada la operación, la oficina gestora correspondiente al lugar en el que vayan a utilizarse los residuos o subproductos resultantes de la destrucción, decidirá sobre la comprobación procedente.”.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

FIDE