



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 2 1 8 / 2 0 0 9

(Pleno)

La Laguna, a 19 de mayo de 2009.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el *Proyecto de Decreto por el que se modifica el Reglamento del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, aprobado por el Decreto 22/1987, de 13 de marzo, con objeto de regular la aplicación de las tarifas primera y segunda del citado tributo a las mezclas de gasolinas y gasoil que contengan biocarburantes (EXP. 209/2009 PD)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. Por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno al amparo del art. 11.1.B.b) en relación con el art. 12.1 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo, se solicita Dictamen preceptivo sobre el Proyecto de Decreto por el que se modifica el Reglamento del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, aprobado por el Decreto 22/1987, de 13 de marzo, con objeto de regular la aplicación de las tarifas primera y segunda del citado tributo a las mezclas de gasolinas y gasoil que contengan biocarburantes.

Acompaña a la solicitud de Dictamen el preceptivo certificado del Acuerdo gubernativo de solicitud del mismo respecto a la modificación que se pretende realizar, que el Gobierno tomó en consideración en su sesión de 28 de abril de 2009.

El Gobierno acordó, además, solicitar el Dictamen con carácter urgente, considerando que "la disposición proyectada se dicta en desarrollo de la Ley 6/2008, de 23 de diciembre, de Medidas tributarias incentivadoras de la actividad económica, que entró en vigor el 1 de enero de 2009 y, por tanto, afecta a la comercialización de

* PONENTE: Sr. Millán Hernández.

las gasolinas y gasoil que se entreguen mezclados con biocarburantes desde esa misma fecha". Se ha dado con ello cumplimiento a la exigencia de motivación que, a efectos de urgencia, prevé el art. 20.3 de la Ley de este Consejo.

El Consejo Consultivo de Canarias emite el presente Dictamen con carácter preceptivo, en virtud de lo dispuesto en el art. 11.1.B.b) de la citada Ley 5/2002.

2. En el procedimiento de elaboración del Proyecto de Decreto se han emitido los preceptivos informes de acierto y oportunidad de la norma proyectada por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda, con fecha de 16 de febrero de 2009 (art. 44 de la Ley 1/1983, de 14 de abril, del Gobierno y la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias), así como la Memoria económica de 3 de marzo de 2009, elaborada por la citada Dirección General de Tributos [art. 44 y disposición final primera de la citada Ley 1/1983 en relación con el art. 24.1.a) de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno], en la que se pone de manifiesto que la norma cuya aprobación se pretende no tiene incidencia en los gastos públicos y, por lo que se refiere a su incidencia sobre los ingresos públicos, ya ha sido objeto de cuantificación e informada la Memoria económica por la Oficina Presupuestaria el 14 de octubre de 2008 y por la Dirección General de Planificación y Presupuesto el 4 de noviembre de 2008. Son éstos los informes emitidos con ocasión de la tramitación de la Ley 6/2008, de 23 de diciembre.

Constan, igualmente, el informe de la Oficina Presupuestaria de la citada Consejería, emitido con fecha 2 de marzo de 2009 [art. 2.2.f) del Decreto 153/1985, de 17 de mayo, modificado por Decreto 234/1998, por el que se crean las Oficinas Presupuestarias de las Consejerías del Gobierno de Canarias] y el informe de la Dirección General de Planificación y Presupuesto de la Consejería de Economía y Hacienda, emitido con carácter favorable, con fecha de 6 de marzo de 2009 [art. 26.4.a) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda].

Finalmente, figuran el informe del Servicio Jurídico del Gobierno de 4 de marzo de 2009 [art. 20.f) del Reglamento de este Servicio, aprobado por Decreto 19/1992, de 7 de febrero], el informe de impacto por razón de género [art. 24.1.b) de la citada Ley 50/1997, en la redacción dada por la Ley 30/2003, en relación con la disposición final primera de la citada Ley 1/1983], emitido con fecha de 2 de abril de 2009 por la Dirección General de Tributos; la certificación de la Dirección General de Tributos de 2 de abril de 2009 acreditativa del otorgamiento del trámite de audiencia a los sectores afectados por la disposición proyectada a través de las organizaciones

empresariales más representativa, Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, así como a la Confederación Canaria de Empresarios y a la Confederación Provincial de Empresarios, conforme con lo dispuesto en el art. 105.a) de la Constitución y 24.1.c) de la citada Ley 50/1997, en relación con la disposición final primera de la también citada Ley 1/1983, sin que en el plazo conferido al efecto se presentasen alegaciones, conforme expresa la propia certificación.

Constan, también, en el expediente el informe de legalidad de 20 de abril de 2009, emitido por la Secretaría General Técnica de la Consejería de Economía y Hacienda [art. 44 de la citada Ley 1/1983 y art. 15.5.a) del Decreto 212/1991, de 11 de septiembre, de Organización de los Departamentos de la Administración Autónoma de Canarias] y el informe de la Comisión de Secretarios Generales Técnicos de 24 de abril de 2009 (art. 1 del Decreto 80/1983, de 11 febrero, por el que se constituye la Comisión de Secretarios Generales Técnicos, para realizar tareas preparatorias del Gobierno, y disposición adicional primera del Decreto 22/2008, de 19 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Presidencia, Justicia y Seguridad).

3. Por lo que se refiere a la estructura y contenido, el Proyecto de Decreto, consta de una Introducción a modo de preámbulo y de un artículo único por el que se procede a modificar el Reglamento del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, aprobado por Decreto 22/1987, de 13 de marzo, completándose el texto con una disposición transitoria, relativa a la base imponible correspondiente a las entregas sujetas y no exentas realizadas desde el 1 de enero de 2009 hasta el día de la entrada en vigor de la norma y dos disposiciones finales destinadas, respectivamente, a autorizar al Consejero de Economía y Hacienda para el desarrollo del Decreto y a la entrada en vigor del mismo, que se producirá el día siguiente a su publicación, si bien con efectos desde el día 1 de enero de 2009.

La modificación del Reglamento que se efectúa en el artículo único del Proyecto de Decreto se estructura en dos apartados.

El apartado uno, modifica el art. 6 del Reglamento, relativo a la base Imponible del Impuesto, a efectos de excluir de la misma "el volumen de biocarburante con que, en su caso, pudieran estar mezclados los productos de las tarifas primera y segunda".

La modificación del numeral 2 del citado art. 6 se limita a perfilar formalmente la actual redacción, sustituyendo la frase “en las facturas comerciales expedidas por los sujetos, así como toda la documentación reglamentaria” por la de “en las facturas y demás documentos reglamentarios que expida el sujeto pasivo”, manteniendo, en lo demás el texto anterior: “las cantidades expresadas en litros deberán referirse al volumen del producto a la temperatura de 15 grados centígrados”, que se ajusta plenamente a lo previsto en el art. 6 de la Ley 5/1986 de 28 de julio.

El apartado dos crea un nuevo Capítulo, el primero bis (arts. 11 bis a 11 septies), dedicado a las “mezclas de gasolina y gasoil que contengan biocarburantes”, en el que se establecen los presupuestos y condiciones para la aplicación de la no sujeción al Impuesto a los biocarburantes a los que afecta (art. 11 *bis*) -mezclados con gasolinas y gasoil sujetas a las tarifas primera y segunda previstas en el art. 9 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, y estableciendo un número necesario de conceptos-, así como las obligaciones de información de la fábrica de mezcla (*art. 11 ter*), de los gestores de depósitos (*art. 11 quarter*) y de los sujetos pasivos (*art. 11 quinquies*). Se determinan además las obligaciones de facturación (*art. 11 sexies*) y las de los mayoristas con depósito (*art. 11 septies*).

II

1. El artículo primero.Uno de la Ley 6/2008, de 23 de diciembre, de Medidas tributarias incentivadoras de la actividad económica, modificó los arts. 3 y 9 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, con el objeto de establecer la no sujeción al citado impuesto de los biocarburantes mezclados con las gasolinas y gasóleos cuya entrega mayorista se encuentre sujeta a este Impuesto.

Conforme a lo previsto en los arts. 3 y 9.2 de la Ley 5/1986 en su redacción inicial, el ámbito objetivo del Impuesto no incluye ni el biodiésel, ni el bioetanol, ni el biometanol, por lo que su comercialización mayorista en Canarias no se encuentra sujeta al tributo autonómico. Sin embargo, la comercialización mayorista de gasolina o gasóleo que contenga estos biocarburantes sí se encuentra sujeta a este Impuesto Especial, a diferencia de lo que ocurre, en el ámbito estatal, con el Impuesto sobre Hidrocarburos.

La modificación legislativa operada por la citada Ley 6/2008 se dirige, en consecuencia, a la introducción de un supuesto de no sujeción al Impuesto que

afecta a los biocarburantes mezclados con las gasolinas o gasóleos cuya entrega mayorista se encuentre sujeta a este Impuesto, que se recoge en un nuevo apartado 3 en el art. 3 de la Ley 5/1986.

Paralelamente, se introduce un nuevo apartado 2 en el art. 9 de la citada Ley al objeto de especificar que los tipos establecidos en las tarifas primera y segunda se aplicarán exclusivamente sobre el volumen de esos productos, sin que puedan aplicarse sobre el volumen de biocarburantes con los que pudieran estar mezclados, procediendo además a definir el concepto de biocarburantes y determinar los de biodiésel, bioetanol y biometanol, conceptos que la norma proyectada completa con los de "depósito de recepción de un comerciante mayorista; desviación teórico real; dispersión máxima del porcentaje de mezcla; fábrica de biocarburante; fábrica de mezcla; gestor de depósito; mezcla; parque de almacenamiento; porcentaje medio real; técnica disponible, etc.

Por otro lado, la norma proyectada (PD) fija las normas a través de las cuales habrá de determinarse, en su caso, el volumen de biocarburante excluido de la base imponible, atendiendo a) a las entregas efectuadas por los sujetos pasivos de gasolinas o gasoil adquiridas a una fábrica de mezcla situada en Canarias, b) a las entregas efectuadas por el sujeto pasivo de gasolina o gasoil importados, c) a las entregas (...) introducidas en un depósito de recepción y d) a las entregas realizadas por una fábrica de mezcla.

Se regula, también, el deber de entregar el importador o el adquirente de la mezcla al sujeto pasivo el certificado de análisis, que permita justificar el porcentaje de biocarburante contenido en la mezcla. Así, como el porcentaje medio a que se refiere, que será el resultado de la fracción que se establece, multiplicada por cien, con un mínimo de tres decimales y otros supuestos.

El numeral 2 del art. 9 de la citada Ley habilita finalmente a la potestad reglamentaria del Gobierno para regular la aplicación de las tarifas primera y segunda a las mezclas, respectivamente, de gasolina y gasoil que contengan biocarburantes.

Las modificaciones introducidas en la regulación legal del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo por medio de la Ley 6/2008 fueron objeto del Dictamen de este Consejo 440/2008, de 25 de noviembre, emitido precisamente en relación con el entonces Proyecto de Ley de Medidas tributarias incentivadoras de la actividad económica.

En este Dictamen, con cita de los Dictámenes precedentes emitidos igualmente en relación con este Impuesto Especial (Dictámenes 6 y 13/1986 y 287/2008) - en los que se ha analizado el poder de imposición de la Comunidad Autónoma de Canarias, partiendo de los principios formulados por la Constitución, el Estatuto de Autonomía y la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas-, se ha considerado que la regulación de este supuesto de no sujeción no presenta reparos desde el punto de vista del orden constitucional de distribución de competencias, pues compete a la Comunidad Autónoma el establecimiento y modificación de sus propios tributos y, en concreto, el establecimiento de tales supuestos de no sujeción.

Sobre la supuesta vulneración del principio de reserva de ley en materia tributaria, precisamente en cuanto a la habilitación de la potestad reglamentaria del Gobierno para la regulación de la aplicación de las tarifas primera y segunda previstas en el proyectado art. 9.2 *in fine*, ya se expresó este Consejo, en los citados Dictámenes, manifestando la conformidad a Derecho de esta previsión normativa puesto que las tarifas citadas se encuentran expresamente fijadas en la propia Ley (art. 9.1 de la Ley 5/1986), por lo que no se trata de atribuir al Gobierno de Canarias opción alguna para la aplicación discrecional de las tarifas primera y segunda.

2. El presente Proyecto de Decreto se dirige, pues, a dar cumplimiento a este mandato de desarrollo normativo del beneficio fiscal contemplado en el art. 3.3 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, en la redacción operada por la Ley 6/2008.

A estos efectos, la modificación del Reglamento pretende el establecimiento de los mecanismos de fijación de la parte de biocarburante contenido en las mezclas en las operaciones sujetas y no exentas al citado Impuesto, así como un conjunto de obligaciones de información de la fábrica de mezcla, de los gestores de depósitos, de los sujetos pasivos y de las que tienen los mayoristas con depósitos y de aspectos necesarios de facturación que contemple la entrega de mezcla de gasolina y gasoil con biocarburante.

La modificación proyectada se ajusta a los términos de la habilitación conferida pues se limita a establecer los criterios que permitan determinar la base imponible (unidades de peso o de volumen de biocarburante que pueda, en su caso, estar mezclado en los productos a los que se aplican las tarifas primera y segunda), con el objetivo de hacer operativa su exclusión de la base imponible del Impuesto. Se regulan, en consecuencia, las mezclas de gasolina y gasoil que contengan

biocarburante; la aplicación de la no sujeción a los biocarburantes; y las obligaciones anteriormente expresadas.

En suma, su contenido no presenta reparos de legalidad. No obstante, procede realizar las siguientes observaciones:

La denominación del nuevo Capítulo Primero bis se podría sustituir por la de *Capítulo I bis*, ya que si bien el Reglamento del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo inicia la distribución de su estructura con la expresión "Capítulo Primero", sin embargo, para los restantes Capítulos se utiliza la técnica de numeración romana II, Normas de gestión, III, Depósitos fiscales, IV, Recursos, V, clasificación de las infracciones y sanciones.

Art. 11 *quinquies* PD.

El apartado 2 de este precepto establece que las mermas de producto que se produzcan no se registrarán en los resúmenes de movimientos, salvo las que estén plenamente justificadas, y tampoco se registrarán las mermas excepto en los casos en que estén justificadas. Se introduce en el precepto un concepto jurídico indeterminado que debería concretarse en el Proyecto de Decreto, o en el desarrollo posterior del mismo, en aras al cumplimiento del principio de seguridad jurídica.

Disposición transitoria PD.

La disposición transitoria tiene más bien carácter de disposición adicional, siendo derivación o consecuencia de lo previsto en la disposición final segunda del Proyecto de Decreto.

Disposición final primera PD.

La disposición final primera, se considera innecesaria, por cuanto el Consejero de Economía y Hacienda puede dictar cualquier disposición que estime precisa en cumplimiento o desarrollo de lo establecido en el Decreto 22/1987, de 13 de marzo (dispongo tercero).

C O N C L U S I Ó N

El Proyecto de Decreto analizado, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, aprobado por el Decreto 22/1987, de 13 de marzo, con

objeto de regular la aplicación de las tarifas primera y segunda del citado tributo a las mezclas de gasolinas y gasoil que contengan biocarburantes, se considera conforme a Derecho.