



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales  
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

# EL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Alumno: Miguel Ángel Garrido Silva

*Julio, 2019*

## El Impuesto sobre Hidrocarburos

RESUMEN: .....	2
1. INTRODUCCIÓN: .....	3
2. NORMAS GENERALES SOBRE LOS IMPUESTOS ESPECIALES:.....	5
2.1. CONTEMPLACIÓN GENERAL.....	5
2.2 DEFINICIÓN Y FUNCIÓN.....	6
2.3 CLASIFICACIÓN .....	6
2.4 NOVEDADES .....	8
3. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS.....	9
3.1 AMBITO DE APLICACIÓN. ....	9
3.2 HECHO IMPONIBLE.....	9
3.3 DEVENGO.....	10
3.4 DETERMINACIÓN DE BASES.....	11
3.5 TIPOS. ....	11
3.6 REPERCUSIÓN.....	12
3.7 EXENCIONES. ....	13
3.8 PROPUESTAS DE LEY.....	13
4. LA GESTIÓN DEL IMPUESTO; DEBERES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE.....	15
5. LA ARMONIZACIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS. ....	19
6. LA DEROGACIÓN DEL IVMDH COMO CONTRARIO AL DERECHO DE LA UE.....	22
7. CONCLUSIONES .....	27
8. BIBLIOGRAFÍA .....	28
9. WEBGRAFÍA .....	31

**RESUMEN:**

Este trabajo fin de grado está orientado a conocer el marco fiscal de los impuestos especiales y plantea como objetivo principal el análisis más detallado del de hidrocarburos.

Dentro del mismo, en las primeras páginas, hace una visión global de estos, su ámbito de aplicación y la ley que los regula, así como su definición, función y clasificación.

Más adelante se centra en el Impuesto sobre Hidrocarburos haciendo una descripción más amplia y detallada, en la cual se explica el ámbito de aplicación, devengo, bases, tipos, exenciones y las obligaciones del contribuyente.

Además hace un recorrido temporal sobre la armonización de estos y analizaremos en profundidad su problemática a nivel comunitario y español.

Por último comenta el ya desaparecido Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, mal llamado "céntimo sanitario" y estudia la sentencia del TJUE en la que lo declaró contrario a derecho y su posterior derogación.

**ABSTRACT:**

The objective of this end-of-level project is to analyze fiscal framework of some particular taxes. One of them, the Hydrocarbon taxes, are specially described in this project.

A global view of Hydrocarbon taxes, its scope, the regulating law, definition and its function are described in the first pages of the document.

Later on, we will focus on the hydrocarbon taxes, a detailed description, in which we explain the scope of the application, accrual, bases, types and exemptions, and also the taxpayer duty.

In addition, a temporary overview of the harmonization process of special taxes is described, and the problems at the community and in Spain will be deeply analyzed.

Finally we will focus on the repealed taxes of retail sales of some hydrocarbon, what is badly called "céntimo sanitario", describing it and we will study the judgment why the CJEU, declared it contrary to law and its later repeal.

**PALABRAS CLAVE: IMPUESTO, ESPECIALES, HIDROCARBUROS, IVMDH.**

## **1. INTRODUCCIÓN:**

Es objeto de este T.F.G. el estudio de los impuestos especiales (desde ahora II.EE.), centrándonos más concretamente en el de hidrocarburos (desde ahora I.H.), tanto en su alcance y contenido, como en su alcance exterior e interior. Trazo como iniciación el estudio de parte de la ley que los reglamenta como base del trabajo, para conocer su funcionamiento y complejidades. Para posteriormente examinar la problemática en su armonización, así como la disposición y postura del estado español en esta y los conflictos generados no sólo desde una óptica teórica, sino práctica mediante el análisis de un conflicto internacional tan cercano. Además en este trabajo vamos a conocer un término bastante popular en los últimos años como es el ``céntimo sanitario'', que ha afectado a un sector tan importante como es el transporte y los profesionales que necesitan desplazarse para realizar su profesión.

Cabe destacar como el TJUE falló contra un impuesto estatal, al considerarlo contrario a la legislación europea, dando la razón a una empresa de transportes frente a un organismo público, la Generalitat de Catalunya y reafirmando además, al hacer devolver todas las cantidades no prescritas, a todos los organismos públicos. Desde una óptica empresarial en la que los empresarios se sienten en ocasiones ninguneados y desprotegidos frente a las administraciones, marca un precedente de que hay organismos a nivel europeo que los protegen y velan para que se cumpla la ley, se aplique correctamente y funcione la comunidad europea como un conjunto.

No cabe duda que el concepto de impuesto especial ya se utilizaba en la antigüedad, ya los romanos tenían sus propios II.EE., sobre la producción del vino y productos importados considerados muy lujosos. Además de impuestos y tributos que se pagan sobre el consumo, existen tributos especiales que gravan productos ``peculiares'', no considerándose lujosos en la actualidad, así como la fabricación de determinados productos. (remo, 2012)

El origen moderno de los II.EE. en España nace en el 1888 con la ley de 26 de Junio, con el de alcoholes y aguardientes que grava la elaboración e importación sobre volumen de alcohol. Once años más tarde se concede a la Dirección General de Aduanas el control, empezando su regulación con la creación del primer reglamento y se crearon dos nuevos, el de la achicoria y sucedáneos del café y té, y el de azúcar y sus sustitutivos. En 1904 aparece la ley de 19 de Junio se distinguen la producción de alcoholes y la fabricación de bebidas resultadas a efectos de emplear tarifas impositivas, en 1907 se crea el I.E. sobre la cerveza. Ya

más próximo a nuestra época en el 1940 con la quiebra debida a la guerra civil se publicó la Ley de la reforma tributaria de Larraz, trazo la denominada Contribución de Usos y Consumos, en la que se circunscribieron los II.EE., separándolos de esta forma del ámbito aduanero, sin embargo posteriormente en 1975 retornaron a formar parte. En 1954 con la Ley de Reforma del Sistema tributario de 11 de Junio se variaron los Reglamentos de los II.EE. del período, diez años después se originarían cambios e incorporaciones como el denominado ``de jarabes y bebidas refrescantes`` y modelando los del petróleo y el uso del teléfono. Por otra parte, en 1967 con el Decreto 511/67 se produjo la primera clasificación como II.EE. de fabricación y de consumo, apuntar que el de petróleo estaba unido a este último y no al de fabricación, como actualmente. Ya en 1979 con la ley 39/1979 se incluyeron la mayor parte de impuestos de fabricación actuales, se integró el impuesto sobre las labores del tabaco junto al del alcohol y bebidas alcohólicas. Pocos años después con la entrada en la comunidad europea, con la aparición del IVA, hubo que conformar un nuevo sistema de II.EE. con la ley 45/1985. Por último hacer referencia a la Ley 38/1992, de ese mismo año, que es la que actualmente regula los II.EE., como veremos a lo largo de este trabajo.<sup>1</sup>

Actualmente es la Agencia Tributaria la encargada de recaudar estos tributos, aunque realmente son las entidades las que proceden como agentes recaudadores.

La motivación que me hizo elegir el presente trabajo fin de grado con esta temática, fueron dos, en primer lugar como comente en el primer párrafo de esta introducción es indagar más a fondo sobre la temática de la derogación del IVMDH, de como una empresa que lo considera abusivo y de cómo lo llevo a las más altas instituciones para defender sus derechos y su idea. En segundo lugar siempre he tenido curiosidad de conocer más profundamente el tema, ya que lo conocía porque tuve la oportunidad en mi trabajo, desde que salió la sentencia, de hacer las solicitudes para la devolución del mismo a clientes. Siendo esta mi primera gestión totalmente autónoma, ya que al ser una novedad no había nadie que lo gestionara dentro del organigrama de la empresa, por eso, cuando fue uno de los temas que me propuso mi tutor lo acepte de inmediato.

---

<sup>1</sup> González-Jaraba, M. (2005), *Los impuestos especiales de ámbito comunitario:(alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, Madrid: La Ley, pp. 7-16.

## 2. NORMAS GENERALES SOBRE LOS IMPUESTOS ESPECIALES:

### 2.1. CONTEMPLACIÓN GENERAL

Los I.E.E. están regulados por la Ley 38/1992 (en adelante LIE) a nivel estatal. Esta ley desarrollada reglamentariamente en el Real Decreto 1165/1995 de 7 de junio (en adelante RIE), que reglamentan los I.E.E. de fabricación, sobre determinados medios de transporte (IEDMT), sobre carbón y la electricidad.

En ella se puntualiza para cada impuesto, el hecho imponible, cálculo de bases y tipos que se utilizan a cada producto.

En su ámbito de aplicación podemos diversificar, el comunitario que es el territorio de la comunidad determinado en el tratado constituido de la CE, con algunas excepciones que son los Departamentos franceses de ultramar (Martinica, Guadalupe, Reunión y Guayana), así como la inclusión de Mónaco (Normativa francesa), Isla Man (Normativa Reino Unido) y San Marino (Normativa República Italiana).

Por otro lado el interno regulado por la normativa estatal sobre I.E.E., estos se demandan en todo el territorio excepto en Canarias, Ceuta y Melilla. En Canarias son aplicables los de cerveza, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas, como impuestos españoles. El Impuesto sobre la electricidad es imputable sobre la totalidad del territorio.<sup>2</sup>

En cuanto a su aplicación, debemos referenciar que las directivas europeas determinaron que los I.E.E. aumentan el valor del bien y por tanto deben sumarse a la base imponible. La Ley Tributaria imposibilita el cargo de un tributo sobre algo ya gravado por otro, ya que para que eso suceda el hecho Imponible debe ser semejante.

---

<sup>2</sup> Bueno Maluenda, M.C. (2015), *Los Impuestos especiales y sobre consumos específicos. Los impuestos medioambientales sobre la energía y otros*, Madrid: Editorial Aranzadi, S.A.U., pp. 4-6.

## 2.2 DEFINICIÓN Y FUNCIÓN.

El artículo 1 de la LIE, los define en su punto 1 como indirectos, ya que están destinados a productos determinados y lineales con el consumo, independiente del poder adquisitivo del sujeto. En este marco, el funcionamiento es semejante al de I.V.A.

Los II.EE. cumplen dos funciones, por un lado una función recaudatoria y por otro, una función disuasoria, como el tabaco o alcohol, o con fin de mejora de infraestructuras, como el de la energía.<sup>3</sup>

## 2.3 CLASIFICACIÓN

En primer lugar tenemos los de fabricación que se dividen en, sobre alcohol y bebidas alcohólicas (sobre la cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios y sobre alcohol y bebidas derivadas), sobre las labores del tabaco, estos dos II.EE. están gestionados por el estado, con la cesión del 58% de la recaudación a las comunidades autónomas, además están armonizados con la unión europea, su ámbito de aplicación estado a excepción de Ceuta y Melilla, haciendo la salvedad del aplicado sobre vino y bebidas fermentadas que tampoco se aplica en canarias; sobre la electricidad, actualmente derogado, su gestión era competencia del estado, el cual cedía el 100% de su recaudación a las comunidades autónomas, no estaba armonizado con la unión europea y era de aplicación en la Península, Canarias, Ceuta y Melilla y sobre hidrocarburos, el cual es del que vamos a hablar en este trabajo, su gestión es totalmente del estado y su cesión recaudatoria a las comunidades autónomas<sup>4</sup> es del 58%, esta armonizado con la unión europea y su ámbito de aplicación es la península. Sobre este me gustaría mencionar que el estado está sometiendo a revisión esa cesión a la comunidades autónomas planteando dejarlas sin esta, es decir, fijar y recaudar el Estado totalmente el mismo, aplicando su tramo máximo y repartirlo más tarde a las comunidades autónomas.(Del Monte, 2018)

---

<sup>3</sup> López Espadafor, C.M. (2008), “La armonización fiscal de la Unión Europea y los límites constitucionales a la imposición”, *Revista de contabilidad y tributación*, 302, pp. 14-15.

<sup>4</sup> Gómez De La Torre, M. (2010), “Las etapas en la financiación autonómica: un nuevo sistema de financiación”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 4, pp. 331-354.

En segundo lugar, el IEDMT, el cual la gestión es totalmente competencia del estado y cuya cesión a las comunidades autónomas es del 100%, no está armonizado con la unión europea y se aplica en la Península, Canarias, Ceuta y Melilla. Cabe destacar que en Ceuta y Melilla tributan pero a un tipo impositivo de 0.

En tercer lugar, el impuesto especial sobre el carbón, su gestión y recaudación compete totalmente al estado, esta armonizado con la unión europea y su ámbito de aplicación es la Península.

Por último, mencionar el IVMDH, ya que haremos mención a este en la última parte de este trabajo, cuya gestión es competencia del estado y su cesión a las comunidades autónomas es del 100%, no está armonizado con la unión europea, ya que como veremos en el apartado 6 de este trabajo dictó sentencia sobre su ilegalidad, su ámbito de aplicación era solamente la península.<sup>5</sup>

En la siguiente tabla podemos ver un resumen de este punto.

	Cesión CCAA	Competencias normativas CCAA	Armonización comunitaria	Canarias	Ceuta/Melilla
<b>Cerveza</b>	58%	NO	SI	SI	NO
<b>Vino y bebidas</b>	58%	NO	SI	NO	NO
<b>Productos intermedios</b>	58%	NO	SI	SI	NO
<b>Alcohol y derivados</b>	58%	NO	SI	SI	NO
<b>Hidrocarburos</b>	58%	NO	SI	NO	NO
<b>Tabaco</b>	58%	NO	SI	NO	NO
<b>Electricidad</b>	100%	NO	NO	SI	SI
<b>Carbón</b>	0%	NO	SI	NO	NO
<b>IVMDH</b>	100%	Sobre tipo de gravamen autonómico	NO	NO	NO

(Tabla de elaboración propia)

---

<sup>5</sup> Lago Peñas, S. (2003), “La descentralización tributaria en la última reforma del sistema de financiación autonómica”, *Revista de Estudios Regionales*, 66, pp. 1-8.



## **2.4 NOVEDADES**

Para el I.H. con efecto de 1 de julio de 2018, se varía el artículo 51.4 de la LIE estableciendo que fabricar e importar biogás, que produce electricidad en lugares donde se produce energía eléctrica o cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo, está exento. Además cambian los apartados 3 y 4 del artículo 50 para instaurar más cautelas reglamentarias en relación a las ventajas fiscales de este, enfocadas a contrastar en su uso autorizado el consumo. (Art. 82 primero LPGE).

Para el impuesto sobre Carbón al igual que en el I.H., desde el 1 de julio de 2018 se añade el apartado 4 al artículo 79 de la LIE, para instaurar cautelas que se precisarán reglamentariamente respecto a las exenciones (Art. 83 LPGE).

Sobre la Electricidad se constituyen desde el 1 de julio de 2018, medidas contenidas en el artículo 84 LPGE, para estimular el uso de esta en la red terrestre y para que reduzca la polución por el transporte en poblaciones con puerto (disminución del 100% de la B.I. sobre la energía surtida a las embarcaciones atracadas que no sean privadas). Sin embargo, su práctica está limitada a su entendimiento con el ordenamiento comunitario.

A partir del 1 de enero de 2019 se deroga el apartado 13 del artículo 7, la letra f) del apartado 2 del artículo 8 y se modifica el artículo 50 para suplir el tipo autonómico por el estatal especial (Art. 82 segundo LPGE).

Me gustaría mencionar que esto último fue propuesto por el Gobierno con el objetivo de regular los tramos autonómicos y subir la tributación en las Comunidades, para incrementar la recaudación.

Esta medida elevaría en tres euros con ocho céntimos por litro el gasóleo, para intentar aproximarle al precio de la gasolina, sin llegar a equipararlo como se planteó en un principio, ya que hay que hacerlo de forma progresiva, esto junto con la propuesta de la ley de Cambio Climático ha hecho que la venta de vehículos diésel haya disminuido bruscamente, consiguiendo el objetivo disuasorio a las conductas que perjudiquen el medio ambiente.

### **3. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS.**

#### **3.1 AMBITO DE APLICACIÓN.**

En la mencionada LIE en su artículo 3 determina el ámbito territorial interno sobre los impuestos de fabricación el cual nos dice que se exigirá este impuesto en todo el territorio español, a excepción de la Islas Canarias, Ceuta y Melilla, sin menoscabo de lo dispuesto en tratados y convenios internacionales y de los regímenes tributarios territoriales.

El artículo 46 nos habla más concretamente del ámbito de aplicación del I.H., el cual nos indica que este se aplica a Hidrocarburos obtenidos a partir de la destilación de los crudos del petróleo, el gas natural, y en el supuesto de que vayan a ser utilizados como combustible o carburante, determinados aceites vegetales (biodiesel), alcohol etílico (bioetanol) y metílico (biometanol), así como productos no mencionados, destinados a utilizarse como carburantes, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes y por último los utilizados como combustibles, salvo el carbón, el lignitino, la turba u otros hidrocarburos sólidos.

Para continuar este tema debemos tener en cuenta dos conceptos definidos en el artículo 4, depósito fiscal, establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos autorizados, se almacenan, reciben, expiden y a veces se transforman, en régimen suspensivo, productos comprendidos en los II.EE. de Fabricación; fábrica lugar autorizado donde se extraen, fabrican, transforman, almacenan, reciben y expiden en régimen suspensivo productos comprendidos en los II.EE. y Régimen suspensivo entendemos que los productos están en el interior de las fábricas y los depósitos fiscales o circulando entre unas y otros, se considerará que los productos no han sido puestos a consumo.

#### **3.2 HECHO IMPONIBLE.**

El artículo 5 nos dice que este en los impuestos de fabricación es la fabricación e importación de productos objeto de este impuesto en la Comunidad, respecto de productos que se emplazan en el ámbito interno de cada impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 23 y 40 de esta que hacen referencia a disposiciones particulares de canarias y al régimen de destilación artesanal.

En el artículo 47 nos habla de los supuestos de no sujeción: autoconsumos que necesitan el uso de hidrocarburos no utilizados como carburante o combustible o para fabricación de hidrocarburos; los puestos para consumo almacenados en los depósitos normales de vehículos comerciales y destinados a utilizarse como carburantes de estos; los guardados en contenedores especiales y destinados al funcionamiento de los sistemas equipados en estos, durante el transporte.

### **3.3 DEVENGO.**

Según el artículo 7 este se da en las siguientes situaciones.

En la fabricación, en el instante de salida de la fábrica o depósito fiscal, salvo que la salida se haga en régimen suspensivo o en el momento de su autoconsumo.

En las importaciones, cuando nace la deuda en la aduana, si no se consume en régimen suspensivo.

En las expediciones procedentes de otro Estado miembro de la UE con destino a un registrado establecido internamente, en el instante de recibir los productos por dicho destinatario.

En el supuesto de expediciones originarias de otro Estado miembro de la UE donde ya devengó, por haberse producido ya la puesta a consumo del producto en dicho Estado, en el momento de recepción de los productos en España por un receptor autorizado o en el instante de la entrega de estos a los destinatarios establecidos en España.

En caso de tener o de circular productos en régimen suspensivo, en el instante cuando causen pérdidas distintas de las que ocasionan la no sujeción y, de no tener conocimiento, en el instante que se tenga.

En las irregularidades en la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo, en el instante de su comisión, y de no conocerse, en fecha de comienzo de la circulación. En las intracomunitarias con impuesto devengando en otro Estado miembro, en el instante de su comisión y, si no se conoce, en el instante que se conozca.

En el de la no justificación del destino o de un uso no procedente de productos favorecidos de exención o tipo reducido por este, en el instante de su transmisión al destinatario autorizado, y cuando no estuviere facultado, en el momento del inicio de la circulación.

En el supuesto de tener, utilizar, comercializar o transportar productos objeto de I.E.E. de Fabricación sin demostrar que han sido pagados en España, en el instante reflejado en los apartados anteriores; si no se conocen, en el instante de su puesta a disposición o inicio de esta, o en el momento de su conocimiento.<sup>6</sup>

El devengo de los tres tipos impositivos de los I.H. se ocasionará de acuerdo a las reglas anteriores, con la peculiaridad del caso de reexpedición, en el que devengo del tipo autonómico exclusivamente se originará a la salida de los productos de establecimiento en que se hallen con destino a otra comunidad.

### 3.4 DETERMINACIÓN DE BASES.

La determinación de B.I. la regula el artículo 48 este nos indica que irá en base al Volumen en miles de litros a 15°C. Para otros productos está calculada por su peso en T.M., o por su capacidad energética en G.J.

El artículo 49 define conceptos a tener en cuenta, se entiende uso como carburante, utilización de productos del I.H. para combustión en cualquier tipo de motor y de uso como combustible, la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción.

### 3.5 TIPOS.

El I.H. tiene varios tipos impositivos, fundamentándose en las propiedades del producto o su uso o destino, así mismo el tipo impositivo es la suma de tipo impositivo estatales y un tipo impositivo autonómico.

En cuanto a los tipos estatales se diferencian en dos tipos:

- Tarifa 1ª, productos utilizados de forma habitual como carburantes y combustibles (gasolina, gasóleo, fuelóleo, GLP, gas natural, biocarburantes). Tiene fijados tipos impositivos expresos.
- Tarifa 2ª, productos que pudiendo utilizarse como combustible se utilizan para otros fines (alquitranes de hulla, aceites de creosota, benzoles, etc). No poseen tipo específico, en caso de ser utilizado como producto de la primera tarifa pasan a pertenecer a esta.

---

<sup>6</sup> González-Jaraba, M. (2007), *El sistema de impuestos especiales en España*, Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, pp. 189-201.

Los productos de tarifa 2ª se clasifican en sensibles, idóneos se le aplican las normas de control de la tarifa 1ª, recogidos en el anteriormente mencionado artículo 49, y no sensibles recogidos según su grado de idoneidad para ser utilizados como combustible o carburante, y engloban los no incluidos en este mismo artículo. En relación al tipo autonómico, las Comunidades Autónomas establecen el tipo para gravar la tarifa 1ª para el consumo en su territorio.<sup>7</sup>

### **3.6 REPERCUSIÓN.**

La repercusión debe formalizarse con factura o documento justificativo constando el importe del producto, la suma de las cuotas repercutidas, indicando el tipo impositivo. En este impuesto se distinguen los tipos estatales y autonómicos aplicados (si fueran aplicables simultáneamente).

Cuando esta expedición separada, en los casos expuestos, perturbe el correcto avance de la actividades de los titulares, el centro gestor puede permitir, solicitándola anteriormente que la repercusión del impuesto se haga dentro del precio reflejando la mención ``impuesto especial incluido en el precio al tipo....``

Si no se ha producido el devengo o está exento, deberá reflejarse en factura con mención al artículo y ley del hecho.

La facturación cuando el tipo sea cero no tendrá requisito alguno.

Respecto al tipo autonómico, la expedición debe constar expresamente en el documento presentado por el obligado a aplicar, aun teniendo autorizadas formas simplificadas.

En los suministros de gas natural, el importe de las cuotas devengadas en función de un porcentaje provisional comunicado por los titulares de centrales de cogeneración de electricidad y energía térmica útil, deben computar este acorde al porcentaje final de destino del gas natural, cuando se tenga conocimiento del mismo, como estipula el Reglamento.

---

<sup>7</sup> Porcel, J. (28 de Junio de 2016). Los tipos impositivos del Impuesto sobre Hidrocarburos. [Entrada en Blog].Recuperado de <https://fideimpuestosespeciales.wordpress.com>

### **3.7 EXENCIONES.**

Además de los supuestos generales de exención que establece el artículo 9, para el I.H. más concretamente lo reflejado en el artículo 51 que son los siguientes supuestos de fabricación e importación:

- Utilizados como carburante, no para uso privado:
  - En navegación aérea.
  - En navegación.
  - En transporte por ferrocarril.
  - En la construcción, modificación, pruebas y mantenimiento de aeronaves y embarcaciones.
  - En operaciones de dragado de vías navegables y puertos.
  - Inyección en altos hornos con fines de reducción química.
- De biocarburantes o biocombustibles, campo de los proyectos piloto para desarrollar productos más ecológicos.
- De gas natural y de productos incluidos en la tarifa 2<sup>a</sup>
- De los productos clasificados en el código NC 2705 para producir electricidad.
- Importación en depósitos normales de turismos, y portátiles con diez litros por vehículo máximo.
- Importación en depósitos normales de automóviles industriales y especiales, con doscientos litros, como máximo.

### **3.8 PROPUESTAS DE LEY.**

Por último, hacer mención a que el Gobierno tiene previsto gravar más el diésel debido al toque de atención de Bruselas por los bajos impuestos ambientales que en España se aplican; el 1,9% frente al 2,4% mínimo exigido por la UE, recalando el tratamiento fiscal que se le está dando en España a los combustibles fósiles y su bajo gravamen. Además España tiene un expediente abierto por los niveles de dióxido de nitrógeno, desde 2010, sobre todo por los niveles de Madrid y Barcelona, lo que hace plantearse a Bruselas llevar este tema ante el TJUE. Por eso España desde el año 2016 lleva estudiando una política fiscal verde cuya propuesta pretendía recaudar, 500 millones de euros igual a la reclamación de Bruselas,

gravando más en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica a los vehículos más contaminantes y desincentivar la compra de vehículos más contaminantes a través del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

La Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones (ANFAC) dice que en el año 2014 un 66,1% de los vehículos matriculados eran diésel y que a mediados del 2018 paso a ser un 36,8%. Esta asociación defiende que los nuevos diésel, con la normativa Euro 6D, son más limpios que los gasolina, que los problemáticos son los de antigüedad mayor a diez años y que la media del parque automovilístico es de doce años. Por eso proponen medidas para reducir la contaminación que son eliminar los coches antiguos, basar el impuesto de circulación en contaminación y no en potencia y eliminar el impuesto de matriculación para incentivar la compra. En 2018 el 5,9% de la ventas han sido de energías alternativas, propone también que parte de lo recaudado vaya para incentivar la compra de estos y hacer infraestructuras de recarga.

El gasóleo tiene un I.E. mínimo aun siendo más perjudicial para la atmosfera, si bien es cierto que emite menos dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), emite abundante óxido nitroso (NOX) muy perjudicial para el medioambiente y los consumidores. Aunque esto también tiene sus detractores según un estudio de la organización T&E el diésel emite entre un 15% y un 20% menos de CO<sub>2</sub> (principal gas contaminante) que la gasolina, pero aporta un dato que no exponen otros estudios, ya que dice que contamina menos sí, pero que el diésel al ser un combustible más barato y tener mayor vida útil recorrerá más kilómetros y su efecto contaminante es tan malo como la gasolina.

Por todo esto el Gobierno en su día gobernado por PP, pretendía acabar con los beneficios fiscales del diésel, como posteriormente el PSOE, que en su anteproyecto de Presupuestos de 2019, tenían previsto contemplar un impuesto sobre el diésel para intentar equiparlo a la gasolina. Esta subida va ligada al precio del petróleo crudo, ya que los costes de producción del diésel son mayores, por tanto, se optará por una subida gradual, en los Presupuestos del 2019 el Gobierno contempla una subida de treinta y ocho euros por cada mil litros, lo que supone un incremento de tres euros con treinta céntimos mensuales al consumidor que haga unos quince mil kilómetros anuales.

A partir del 1 de enero de 2019 el gobierno equipara el tramo autonómico y pretende integrarlo en el estatal, como comenté en el apartado de novedades.

Para la OCU no habría que perseguir el gasóleo con la fiscalidad, si no a los más contaminantes independientemente del combustible que utilicen y que con ello se

subvencione la compra de vehículos ecológicos y el achatarramiento de los más contaminantes.

La Asociación Española de Operadores de Productos Petroleros, no cuestiona la decisión pero sí que se justifique con el medioambiente.

Actualmente se han tomado medidas como Madrid Central, por el que se prohíbe la circulación y aparcamiento, a vehículos sin etiqueta de la DGT, por la nueva área de prioridad residencial (APR) del centro.

Por todo esto el Gobierno llevaba una propuesta para los Presupuestos del año 2019 al parlamento, pero por toda la controversia generada con Cataluña, los partidos independentistas que dieron su apoyo a Pedro Sánchez para la moción de censura, no lo respaldaron en esto por no cumplir sus exigencias, como el referéndum de autodeterminación o retirar la acusación de los presos políticos, así que habrá que esperar una nueva propuesta.

#### **4. LA GESTIÓN DEL IMPUESTO; DEBERES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE**

Para empezar con este punto debemos conocer quien se considera sujeto pasivo y la naturaleza del contribuyente, como define el artículo 8, podemos diferenciarlos, como depositarios autorizados, originado en la salida de una fábrica o depósito fiscal o en el momento de autoconsumo, los exigidos al pago por una importación; los destinatarios registrados en correlación con el devengo al recibimiento de los productos originarios de otro Estado de la UE; los receptores autorizados, en envíos garantizados, con ocasión del recibimiento de los bienes procedentes de expedidores instaurados en otros Estados de la UE y titulares de las entidades que origine la reexpedición de hidrocarburos con destino a otra Comunidad Autónoma, respecto al tipo autonómico.

En función de sustitutos de este dentro de las ventas a distancia, los representantes fiscales en España de estos con establecimiento en otro Estado miembro de la UE, los comercializadores respecto de los suministros de gas natural realizados.

Y como responsables cabe destacar los titulares de depósitos establecidos en España son los obligados al pago tributario derivado de los productos expedidos en régimen suspensivo con destino comunitario cuando no sean recibidos por el receptor, los titulares de depósitos fiscales implantados en cualquier otro Estado miembro estarán sujetos al desembolso adecuado por anomalías en el tráfico intracomunitario producidas en el ámbito territorial interno, en las importaciones, quienes sean obligadas mancomunadamente al pago



aduanero, en las irregularidades, responderán mancomunadamente al pago los sujetos exigidos a su garantía, cuando los productos se han favorecido de estar exentos o sujetos a un tipo reducido como consecuencia de su destino, responderán de tributos y sanciones imputables a los expedidores de los productos. Estarán sujetos al pago los que tengan, manipulen, mercantilicen o trasladen productos cuando no certifiquen que los han compensado en España. Los expedidores registrados están sujetos al pago en relación con los productos que facturen en régimen suspensivo.

Puntualizado esto vamos a exponer las obligaciones del contribuyente en cada caso según el artículo 40 del real decreto 191/2010 de 26 de febrero (modifica el RIE), estos están exigidos a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya zona se sitúe la oportuna entidad (González-Jaraba, 2007).

En términos generales implanta el RIE que aquellos individuos exigidos a registrarse tienen que aportar los siguiente: nombre y apellidos o razón social, domicilio fiscal y N.I.F. propio o del representante atestiguando su representación; tipo de establecimiento y situación (dirección y localidad). Si en un establecimiento determinado se realizasen diferentes actividades, se establecerán tantos códigos como actividades se practicasen, sin menoscabo de aquellas situaciones en los que la práctica de varias se puedan incluir en un único código.

Si es un expedidor registrado o un representante fiscal; breve memoria describiendo la actividad a realizar, plano a escala del espacio a utilizar mostrando los elementos de almacenamiento, los elementos, aparatos de fabricación y acreditación de la disposición de las infraestructuras necesarias.

Siendo fábricas, deberán suministrar una memoria técnica que detalle los elementos y aparatos a utilizar y sus procesos para obtener los productos.

Dada la aprobación a lo presentado, la oficina gestora facultara la inscripción, instaurando restricciones y circunstancias específicas de la entidad, si fuera necesario y una vez formado el acuerdo, resultará la inscripción.

Con la documentación recogida, la gestora la tramitara a la Inspección que efectuara las confirmaciones que razone pertinentes, para cotejar que todo reúne los requisitos requeridos por el RIE.

En cualquier caso el casual la infracción de las reglas y restricciones previamente mostradas y, más concretamente, la falta de garantía, revocaría la autorización, siendo gestionado el expediente de revocación por el órgano competente.

Previamente a la inscripción las entidades deben ofrecer garantía demostrando que llegado el caso podrían hacer frente al desembolso tributario por cada establecimiento, en supuestos de iniciación de actividad dicha cantidad se desarrolla en función de las cuotas anuales consideradas.

Para los fabricantes, la cuantía de la garantía es el uno por mil del importe de las cuotas que repercutirían de designar el tipo vigente a la media anual de las salidas de fábrica de producto en los tres años naturales anteriores. Incluyendo los productos recibidos para su comercializarlos sin transformar (art.45.1), no se computarizarán las salidas correspondientes remitidas a otra instalación del mismo titular.

Respecto de depósitos fiscales la garantía es un uno por mil del importe de las cuotas que repercutirían de designar el tipo vigente a la media anual de las entradas de producto en los tres años naturales anteriores con un importe mínimo por cada depósito fiscal de cuatrocientos cincuenta mil euros en los de hidrocarburos, seis mil euros en los de extractos y concentrados alcohólicos comprendidos en la Tarifa 2ª del I.H y sesenta mil euros para los restantes depósitos fiscales

En almacenes fiscales la garantía es el uno por mil sobre las cuotas que repercutirían al tipo vigente a la media anual de entradas en los tres años naturales anteriores.

Tratándose de hidrocarburos con fin exento y que tengan unidos los condicionantes requeridos para la repercusión de un tipo reducido, se tendrá en cuenta para fijar la garantía ese tipo impositivo.

Para destinatarios registrados, es el cero coma cinco por mil, con un mínimo de treinta mil euros.

En las importaciones de productos sujetos a II.EE. en régimen suspensivo, exentos o con tipo reducido, las cuotas que atañerían a los productos si no pudiese designarse ningún beneficio fiscal, hasta la entrada en el establecimiento al que se consignan.

Además los S.P. están exigidos a confeccionar y entregar las oportunas declaraciones tributarias y, si es oportuno liquidarlas, así como a facilitar garantías que demuestren su capacidad para cumplir con estas.

Según el artículo 44, excepto las importaciones, a los sujetos pasivos se les exige presentar una declaración-liquidación en los términos que se revelan en su apartado tercero,

además del pago de las cuotas derivadas. No siendo esto obligatorio si no hay existencias o movimientos de productos en el periodo a liquidar.<sup>8</sup>

El momento de liquidar son los veinte primeros días del mes posterior del que se produzca el devengo.

Los modelos a destacar utilizados son modelo 564, declaración-liquidación, cuya presentación sólo puede efectuarse por vía telemática; 570, operaciones en fábricas y depósitos fiscales; 572, solicitud devolución; 511, circulación de productos; modelos 500/503/509, documentos de acompañamiento administrativos y comerciales, partes de incidencia y documentos simplificados de acompañamiento.

Las reglas para los productos de la tarifa 2.<sup>a</sup> y al gas natural, según el artículo 53.5.a) de la Ley, los productos de la tarifa 2.<sup>a</sup> obtenidos estarán exentos, si no tienen por objeto utilizarse como combustible o carburante. Si estos son sensibles, el lugar de su obtención debe inscribirse como almacén fiscal (artículo 53.5.b). Si tienen como fin utilizarse como combustible o carburante, deben comunicar de forma escrita a la oficina gestora en como máximo veinte días, relatando tal caso, adjuntando además una copia de la autoliquidación presentada y reflejara las cuotas oportunas destinadas a estos fines. A los productos no sensibles y al gas, salidos de fábrica donde se obtienen o importan, la circulación, tenencia y utilización estos no están obligadas a cumplir requisitos formales concretos en síntesis con los II.EE. En importación, la utilización de combustible o carburante debe informarse en la Aduana para su exención.

Las normas para los productos sensibles en general serán previstas en los capítulos I y VII del título I del Reglamento, estando exentos según el apartado 1 del artículo 51 de la Ley, lo referido en el párrafo anterior es aplicable considerando que las instalaciones que realicen transacciones al por mayor y que no sean fábricas o depósitos fiscales se consideran almacenes fiscales y han de ser inscritas. Los detallistas y consumidores finales no están obligados a su inscripción, pero si a documentar origen, con documento de circulación y destino, con albarán, de los productos. Sin embargo, cuando estos productos estén disponibles para venderlos al por menor en envases no superiores a cinco litros, el tráfico de estos no demandará documentación alguna. Los titulares de emplazamientos registrados habrán de consignar a su oficina gestora, dentro de los tres primeros meses de cada año, una relación de

---

<sup>8</sup> Calvo Vérguez, J. (2011), “El Impuesto especial sobre hidrocarburos, obligaciones formales, régimen sancionador y mecanismos de gestión aplicable”, *Actum Fiscal*, 56, pp. 130-131.

destinatarios, del año previo, el tráfico de sensibles exentos mayores a cincuenta mil litros, mostrando la cantidad remitida a cada receptor.

El Artículo 117 nos habla de la declaración de pequeñas fabricaciones y dice que si obtienen productos como consecuencia de sus procesos industriales con valoración no superior al uno por mil del total de su producción y siempre que las cuotas anuales no superen los seiscientos euros, no tienen que inscribirse como fábrica en el registro territorial. Además de lo determinado anteriormente, se debe informar a la oficina gestora de las obtenciones y expediciones de productos asignados y autoliquidar las cuotas oportunas, en la forma, plazos e impresos.

## **5. LA ARMONIZACIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS.**

Para empezar este punto debemos saber que los impuestos se pueden dividir en dos grupos directos e indirectos, el proceso de armonización fiscal ha seguido un progreso desigual, fundamentándose más en los impuestos indirectos y poco en los directos. Debido a que cuando se instituyó la Comunidad Económica Europea, el objetivo seguido era alcanzar un Mercado Común. Los impuestos indirectos y muy esencialmente los de volumen de ventas plurifásicos acumulativos que se requerían en los Estados miembros, exceptuando Francia, obstaculizaban este objetivo.

Una vez alcanzado el Mercado Común, el siguiente fin fue uno Interior Único. De nuevo estos, presumían un inconveniente y precisó de nuevas regulaciones fiscales.

Con una cota de unificación económica alcanzada alta, se alcanzó una Unión Monetaria, lo que produjo que el comercio y los mercados de capitales estuvieran más integrados, junto con la unión monetaria, hizo que cada vez fuera más notable el aspecto fiscal. Así las diferentes políticas fiscales de los estados miembros hacían que la fiscalidad fuera un componente diferenciador, tomando más relevancia en las decisiones de situación de las diversas actividades, acrecentando, el riesgo de competencia fiscal.<sup>9</sup>

Todo lo expuesto anteriormente señala que este proceso no ha sido un objetivo final en sí, sino una herramienta para conseguir unos fines económicos determinados. El afianzamiento del mercado interior dificulta el avance en el proceso de armonización fiscal. A

---

<sup>9</sup> Cámara Barroso, M. C.(2014), *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea*, Madrid: Dykinson, pp. 27-64.

esta dificultad hay que añadir la dificultad para llegar a un acuerdo para la regulación tributaria.

Los avances producidos en el acercamiento fiscal de los tributos indirectos en la U.E. han sido enfocados al cumplimiento de los objetivos implantados en los Tratados Constitutivos, conforme se han sido logrados, se han planteado nuevos y se han propuesto reformas reglamentarias en los distintos Estado Miembros.

En el proceso de armonización fiscal de los II.EE. partimos de que existen varios impuestos distintos en cada Estado Miembro. Por ello se empezó por decretar cuales debían conservarse en todos y los que no. Concluidos cuales se conservaban (de fabricación sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, sobre las labores del tabaco y sobre los hidrocarburos) posteriormente se armonizaron su forma de estructurarse y sus tipos.

Más tarde en los 70 y 80 se desplegaron muchas propuestas y se decretaron dos Directivas relativas a las labores del tabaco aunque sin mayor relevancia en este paso de acercamiento fiscal.

El proceso de armonización de los II.EE. se enfrenta con tres trabas que incitan a una evolución progresiva y presumiblemente extensa; las prioridades sociales, pues es dificultoso implantar rudamente gravámenes a productos que en algunos países estaban exentos; las estructuras de consumo, ya que una implantación rápida podía modificar los consumos y los ingresos fiscales, pues un proceso brusco afectaría a lo que se podría recaudar.

Los II. EE., dada su incidencia en el mercado, ya que gravan el consumo fueron los que en un primer lugar se sometieron a un proceso armonizador. En concreto cabe destacar las principales directivas promulgadas Directiva 92/12/CEE del consejo, relativa al régimen general, tener, circular y controlar los productos. La Directiva 92/81/CEE del consejo, concerniente a armonizar la estructura del impuesto. La Directiva 92/82/CEE del consejo, para acercar los tipos. Y por último la Directiva 2003/96/CE del consejo, para reestructurar el gravamen de productos energéticos y de electricidad.

En 1992 ya planteando el Mercado Interior Único, se crea la Directiva que regula casi todo el régimen actual. La armonización comunitaria en II.EE. se cimentó en el principio de tributación en destino, acercar los tipos y el establecimiento de una estructura impositiva común (Cámara Barroso, 2014).

En primer lugar, ya asumidos los desiguales tipos debido a las diferencia de las legislaciones tributarias nacionales, se adoptó le tributación en destino como el principio por

el que regir la imposición indirecta comunitaria, para evitar así el desplazamiento de las actividades hacia estados miembros con tributación más baja.<sup>10</sup>

En segundo lugar, el artículo 4.2 de la directiva 2003/96/CE obligo a los E.M. a usar unas cotas mínimas de exigencia sobre los productos energéticos

En tercer lugar, estructurar los impuestos que gravan los consumos específicos para su armonización se establecieron tres categorías, alcohol etílico y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco

En cuanto a los del alcohol y las bebidas alcohólicas, la Comisión Europea supone necesaria una mayor afinidad en los tipos impositivos aplicados para minorar la distorsión en la competencia y oprimir el fraude. Por ello, en septiembre de 2006 presentó la propuesta de Directiva en la que se propone incrementar los tipos mínimos previstos en la Directiva del año 1992 de acuerdo con la inflación existente desde ese año hasta 2005, resumida en el 31%.

Aun así siguen existiendo diferencias en las cotas de gravamen a la energía en los E. M., lo que se une a la carencia de reglamentaciones comunitarias que obliguen a un mínimo de implantación a la electricidad y los productos energéticos diferentes de los hidrocarburos. Todo ello es nocivo para la buena marcha del mercado interior por eso en el año 2003 se aprueba la Directiva 2003/96/CE, entrando esta con fecha de 1 de enero de 2004, para reestructurar y exigir una imposición mínima en los diferentes estados.

Esta Directiva ha instaurado bastantes cambios la normativa europea, reestructurando la fiscalidad de los productos energéticos. Así, renueva los tipos mínimos para los aceites minerales (que no se habían revisado desde 1992) y los desarrolla también al resto de productos energéticos (carbón, gas natural y electricidad) que hasta ahora quedaban al margen de los mismos, al mismo tiempo que incentiva el uso eficiente de la energía al permitir a los Estados miembros aplicar beneficios fiscales a las empresas que actúan en esta dirección.

En diciembre de 2008, el Consejo Europeo aprobó la Directiva 2008/118/CE, que deroga la anterior, trataba de recopilar y de esclarecer toda la normativa anterior de los I.I.EE. Los Estados miembros debían mostrar en sus disposiciones nacionales, el contenido de esta Directiva, antes del 1 de abril de 2010,

Propuso está que los Estados miembros pudieran crear nuevos impuestos, sin el carácter armonizado y sometidos a ciertos escenarios. En este sentido el artículo 1.2 dispone que estos puedan gravar productos sometidos a I.I.EE. con otros indirectos con la condición

---

<sup>10</sup> Lauzurica Valdemoros, J. (2012), *Los Impuestos Especiales I: Disposiciones Generales*, Madrid: Grupo Taric, pp. 21-190.

de tener una finalidad específica, eso si respetando las normas de los armonizados. Esta capacidad ha propiciado que existan impuestos indirectos no armonizados, debido a la gran capacidad recaudatoria de estos, aunque su esmero se haya cimentado en la voluntad de limitar el consumo de determinados bienes o la de lograr ingresos para sufragar gastos públicos directamente atribuidos a la consumición de estos.<sup>11</sup>

Por lo que al tabaco se refiere, el Consejo Europeo aprobó en junio de 2011 una Directiva en la que define más patentemente los distintos tipos de tabaco al tiempo que establece las líneas generales de tributación y fija los tipos mínimos.

En la comunidad europea, todo este proceso se resume, en que todos los Estados miembros, tienen I.EE. para el consumo de alcohol y bebidas alcohólicas, productos energéticos, electricidad y labores del tabaco, cualquier estado miembro puede aplicar o instaurar en cualquier instante otro I.E. diferente de los señalados, siempre que no dé lugar a controles diferentes en las compraventas comunitarias, la estructura debe corresponder en todos los Estados miembros, estableciendo tipos impositivos mínimos para cada producto (López Espadafor, 2008).

En general, el impuesto se percibirá por el Estado en el que sea consumido, en caso de adquisición en un Estado miembro y los transportes a él mismo con destino a otro Estado miembro, para compensar sus necesidades particulares y sin finalidad comercial, el I.E. será recaudado en origen. Se establece un duro sistema para la vigilancia del tráfico intracomunitario de productos dictando que la circulación, fuera del sistema trazado, constituye infracción.

## **6. LA DEROGACIÓN DEL IVMDH COMO CONTRARIO AL DERECHO DE LA UE.**

En España, junto al I.H., se creó el IVMDH, mediante la ley de 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Se precisa en el artículo 9 de esta, como un impuesto indirecto sobre el consumo de determinados hidrocarburos, soportando en fase única, las ventas minoristas de los productos

---

<sup>11</sup> Rodríguez Luengo, J.(2015), *La fiscalidad de los hidrocarburos en los sistemas tributarios de la Unión Europe*, Disertación Doctoral, Universidad CEU San Pablo, Madrid, España, pp. 63-143.

comprendidos en su ámbito objetivo, no armonizado a nivel de la unión europea y totalmente cedido a las Comunidades Autónomas.

Este es popularmente conocido como ``céntimo sanitario`` ya que su recaudo va unido a cubrir gastos en materia sanitaria, y de forma residual, al amparo del medio ambiente.

Podemos decir que es un tributo real, objetivo, monofásico y como he comentado anteriormente afectado por la financiación de gastos sanitarios o medioambientales, indirecto ya que gravaba el consumo de hidrocarburos (Gasolina, gasóleo, fuelóleo y queroseno).

Su ámbito de aplicación comprendía todo el territorio español, salvo Canarias, Ceuta y Melilla, además de los especiales en Navarra y el País Vasco.<sup>12</sup>

El hecho imponible según el artículo 9.cinco.1 estaba establecido por las ventas minoristas y el autoconsumo. Teniendo la consideración de minoristas según el artículo 9.cuarto.1 y 2, ventas o entregas de productos (en su ámbito objetivo) para ser consumidos directamente por sus adquirentes, efectuadas en instalaciones fijas de venta al público de estos e importaciones y adquisiciones intracomunitarias destinadas de forma directa al consumo del importador o del adquirente para consumo propio.

A la ya tributación sobre la fabricación con el I.H., hay que añadir este último que somete a gravamen la ventas minoristas todo este junto con la aplicación del IVA aumentan la presión fiscal sobre los carburantes.<sup>13</sup>

La base estaba constituida por el volumen, en miles de litros para gasolina, gasóleo y queroseno y en toneladas métricas para el fuelóleo, sin tener en cuenta la temperatura, como en la Ley de I.H., ya que este factor aumenta o disminuye el volumen.

El tipo de gravamen estaba compuesto por dos tipos, estatal y autonómico, aplicable en aquellas comunidades que hayan decidido establecerlo, en caso de no aplicarlo el gravamen será exclusivamente estatal. Por lo que respecta al tramo autonómico el tipo inicial fue varias veces incrementado siendo aplicado a elección de las comunidades autónomas dentro de un intervalo de baremos establecido en la ley 52 de la ley 22/2009, capacitándolas

---

<sup>12</sup> Lauzurica Valdemoros, J. (2007), "Impuestos sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos", *Carta tributaria, Monografías*, 4, pp. 3-46.

<sup>13</sup> Calvo Végez, J. (2012), "Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas las minoristas de determinados hidrocarburos", *Quincena fiscal*, 22, pp. 41-68.



para tomar competencias reglamentarias sobre el tipo aplicable, estableciendo un intervalo de 0 hasta 48 euros por 1.000 litros.<sup>14</sup>

En cuanto los tipos autonómicos, son seleccionados por las distintas comunidades, produciendo diferencias tributarias y daños económicos a los consumidores que pagan un tipo distinto dependiendo de su Comunidades Autónomas<sup>15</sup>.

En Andalucía según el Artículo 49 del Decreto Legislativo 1/2009, en materia de tributos cedidos, aplica el máximo tanto en gasolina como en gasóleo de uso general, es decir como he comentado anteriormente 48 euros por 1000 litros.

En 2016 las únicas Comunidades Autónomas que no aplicaron el tramo autonómico fueron País Vasco, Cantabria, La Rioja, Castilla-León y Canarias. El resto, aplicó el tipo autonómico máximo, por su idoneidad para recaudar, ya que hablamos de un producto de consumo generalizado con demanda inelástica.<sup>16</sup>

Cabe destacar que supone un problema tanta disparidad o la no existencia de un tipo único, ya que suponen precios diferentes en cada comunidad, por exigencia legal y no por variantes mercantiles.<sup>17</sup>

En cuanto al devengo del IVMDH este tenía lugar en el instante de la entrega del adquiriente (fase minorista) o de su autoconsumo, en las importaciones su devengo se produce cuando el producto está a disposición de los importadores tras ultimar el régimen suspensivo y la importación a consumo de los mismos. Así pues se produce un menoscabo en lo dispuesto en el artículo 6 de la abolida directiva 92/12/CEE (actual artículo 7 de la Directiva 2008/118/CE) ya que disponía que se devenga a la salida de los productos del depósito fiscal con destino al establecimiento minorista (fase mayorista).

Además tampoco cumple con el requisito puesto por la Comunidad debido a que no existe objetivo específico atribuido por la ley 21/2001, como hemos visto anteriormente la finalidad del impuesto era el apoyo a la salud pública y al medio ambiente, pero su finalidad

---

<sup>14</sup> Álvarez García, S. y Jorge García-Inés, M. (2008), “Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos”, *Crónica Tributaria*, 126, pp. 29-53.

<sup>15</sup> Ordóñez de Haro, C. y Rivas Sánchez, C. (2007), “Los tributos cedidos a las comunidades autónomas: Dinámica de la capacidad normativa en el periodo 1997-2006”, *Revista de estudios regionales*, 78, pp. 290-306.

<sup>16</sup> De Pablos Escobar, L. y Gómez De La Torre, M. (2003), “Los Impuestos Especiales y la Financiación autonómica. Análisis de los efectos sobre la equidad”, *Revista de Estudios Regionales*, 66, pp. 261-280.

<sup>17</sup> Romero Jordán, D. y Sanz Sanz, J. F. (2003), “El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: una evaluación de sus efectos económicos”, *Hacienda pública y convergencia europea: X Encuentro de Economía Pública*. Santa Cruz de Tenerife: Universidad de La Laguna, pp. 30.

real no era otra que la de dar más corresponsabilidad de las comunidades y no la finalidad específica exigida por la normativa europea.<sup>18</sup>

Por tanto podemos resumir que no satisfacía las condiciones establecidas en el artículo 3.2 de la directiva 92/12/CEE, no coincidía el devengo como I.H. y a su vez no tenía un objetivo específico si no meramente presupuestario, aunque su recaudación resultase afectada por los gastos autonómicos en sanidad.<sup>19</sup>

En Mayo del 2008 la comisión europea emitió dictamen 2002/2315 en el que estimaba que este no era conforme a la leyes comunitarias y se lo notificó a España, el incumplimiento de la legislación comunitaria, ante esto el Gobierno por ley 2/2012 de presupuestos generales, en su disposición derogatoria 3ª y con efecto 1 de enero del 2013 derogó el mismo y paso a integrarse en el de hidrocarburos.

El TJUE lo declaro contrario a derecho europeo por medio de la sentencia de 27 de Febrero de 2014, asunto c-82/12, Transportes Besora contra Generalitat de Catalunya, en la cual explica que este no cumple la Directiva sobre los I.EE., ya que no tiene finalidad específica y es solamente presupuestaria. Por tanto, también los ingresos de este, ya que debían estar totalmente afectos, para sufragar gastos sanitarios y no ser sencillamente una distribución interna del presupuesto español, siendo recibidos por las Comunidades Autónomas, como medio de financiar algunas de sus competencias.<sup>20</sup>

Según el TJUE, para demostrar que persigue un fin específico este debería asegurar el amparo sanitario y el medioambiente.

Acordada la incompatibilidad del IVMDH con la normativa europea y atendiendo a la facultad del tribunal a modular la eficacia temporal se abordó la solicitud de la Generalitat y del Gobierno para restringir las consecuencias de la sentencia en el tiempo y no tuviera carácter retroactivo, alegando que conllevaría incontables litigios y el peligro para financiar la sanidad autonómica ante el deber de devolver este, ya que recaudó entre 2002 y 2011 unos trece mil millones de euros.

---

<sup>18</sup> Cámara Barroso, M.C. (2011): “La Problemática pendiente del impuesto sobre ventas las minoristas de determinados hidrocarburos”, *Crónica tributaria*, Número Extraordinario 4, pp. 7-16.

<sup>19</sup> Teijo García, C. y Durán Suárez, C. (2016), “Crónica sobre la aplicación judicial del derecho de la UE en España”, *Revista electrónica de estudios internacionales*, 31, pp.25.

<sup>20</sup> Jos Gallego, L. (2013), “La ilegalidad del céntimo sanitario: posibles consecuencias”, *Cont4bl3*, 48, pp. 15-16.

Sin embargo el Tribunal consideró que esta limitación, es una eventualidad excepcional y solo se plantea cuando se cumplen dos cuestiones, la buena fe y las repercusiones económicas graves. En este caso no puede admitirse la buena fe ya que mantuvo el IVMDH vigente durante más de una década, además, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras no acreditan por sí solas, limitar en el tiempo de los efectos de esa sentencia.<sup>21</sup>

En Noviembre de 2014 el Ministerio de Hacienda formalizó un acuerdo con el comité nacional de transporte por carretera por el que se comprometía a devolver todas las reclamaciones presentadas sin deducir los importes a devolver.

Así pues la jurisprudencia del Tribunal Europeo obligó a la devolución de tributos que vulneran el derecho europeo con libertad para conformar el trámite. Se dispuso de dos formas de reclamación de la devolución, devolución de ingresos indebidos (Ley58/2003) o acción de responsabilidad del Estado (artículo 139 de ley 30/92).

En cuanto a la vía de devolución de ingresos indebidos los S.P. debían presentar una declaración-liquidación trimestral (modelo 569) por comunidad en la que se producía el devengo, siendo este donde se situaban los establecimientos que efectúan la venta minorista. Esto debe hacerse a la Agencia Tributaria Estatal, a pesar de la cesión de parte de este a las comunidades, por tanto deben dirigirse al Departamento de Aduanas e impuesto especiales de la AEAT, con excepción del País Vasco y Navarra, que deben hacerse a su Hacienda Foral.

Los plazos de preinscripción se rigen por los establecidos en el ordenamiento jurídico nacional, por lo que el derecho de ingresos indebidos prescribe a los cuatro años según el artículo 66 de la LGT. Por lo que el primer trimestre del año 2010 prescribió el 20 de abril del año 2014. Se podían reclamar la devolución de los trimestres no prescritos hasta el máximo de 31 de diciembre de 2012, fecha en la que se derogó.<sup>22</sup>

Para finalizar este punto y el trabajo me gustaría hacer mención al último toque de atención del TJUE a los estados miembros sobre consumos específicos, este se produjo el 7 de

---

<sup>21</sup> Armengol i Ferrer, F. y Cienfuegos Mateo, M. (2015), “La legislación española sobre el céntimo sanitario ante el derecho de la Unión Europea: Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014, transportes Jordi Besora SL/Generalitat de Catalunya, C-82/12”, *Revista General de Derecho Europeo*, 35, pp. 10.

<sup>22</sup> Álvarez Rodríguez, A. (2014), “Declaración del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos contrario al derecho comunitario y procedimientos para obtener su devolución (sentencia 27 de febrero de 2014, sala tercera TJUE, asunto c-82/12)”, *Cuaderno electrónico de estudios jurídicos*, 2, pp. 39-50.

Marzo de 2018 que resolvió una cuestión prejudicial en relación a la directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. La empresa Cristal unión utilizaba gas como fuente de energía y el estado Francés lo gravaba totalmente como I.H., esta empresa estimó que debería estar exento por el artículo 14 apartado 1, letra a) de la directiva que dice que los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad estarán exentos. Así el tribunal sentenció que la parte consumida para producir electricidad está exenta, también en los procesos de cogeneración de energía eléctrica y térmica.<sup>23</sup>

## **7. CONCLUSIONES**

Como conclusiones a este trabajo podemos deducir que los I.I.EE. gravan indirectamente consumos concretos en fase de fabricación e importaciones y en su caso la producción de determinados bienes. Además que tienen carácter recaudatorio y disuasorio. Se clasifican en de fabricación, sobre medios de transporte, carbón y electricidad.

Están regidos por Ley 38/1992 a nivel estatal desarrollada en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de junio.

Su proceso de armonización con la Unión Europea supuso una reestructuración de estos en España, debido a las diferentes estructuras fiscales efectivas en los Estados, aunque no era un objetivo por sí sola, sino un proceso más para conseguir los objetivos económicos comunitarios perseguidos.

El IVMDH nació para dotar a las comunidades autónomas de recursos financieros, vulnerando los principios del mercado único europeo. La única cuestión prejudicial resuelta por TJUE, sobre I.I.EE., planteada por los tribunales españoles ha supuesto la derogación del IVMDH. La pasividad del Estado español manteniendo el IVMDH, aun planteándose desde su creación el incumpliendo de la normativa armonizadora, durante diez años, fue determinante para la sentencia del TJUE, desestimando la limitación en el tiempo.

Tras su inclusión del IVMDH en el I.H., tras su derogación, supone en España aplicar un tipo diferenciado en las comunidades autónomas. Estas cesiones normativas sobre el I.H.

---

<sup>23</sup> Guarch, V. (07 de Mayo de 2018). Impuesto sobre hidrocarburos y cogeneración: Europa vuelve a agitar a los estados miembros. [Entrada en Blog].Recuperado de [www.arola.es](http://www.arola.es)

son incompatibles con la armonización europea. El estado español quedó obligado a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

Destacar al TJUE, como máximo órgano interpretativo de la normativa comunitaria sobre los nacionales de los miembros, con efectos directos y la supremacía del derecho comunitario.

Por último comentar que estoy de acuerdo en la derogación del IVMDH, ya que un impuesto que nace para proteger el medio ambiente, no puede gravar todos los combustibles igual, cuando como hemos visto en este trabajo, no todos contaminan igual. Para eso habría que tributar en función a la contaminación del vehículo utilizado. Por tanto veo necesario una ley que regule la contaminación a todos los niveles y en el tema que tratamos a todos los vehículos contaminantes e incentivar con esa recaudación la compra y utilización de vehículos con energías alternativas e invertir en infraestructuras.

## 8. BIBLIOGRAFÍA

Álvarez García, S. y Jorge García-Inés, M. (2008), “Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos”, *Crónica Tributaria*, 126, pp. 29-53.

Álvarez Rodríguez, A. (2014), “Declaración del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos contrario al derecho comunitario y procedimientos para obtener su devolución (sentencia 27 de febrero de 2014, sala tercera TJUE, asunto c-82/12)”, *Cuaderno electrónico de estudios jurídicos*, 2, pp. 39-50.

Armengol I Ferrer, F. y Cienfuegos Mateo, M. (2015), “La legislación española sobre el céntimo sanitario ante el derecho de la Unión Europea: Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014, transportes Jordi Besora SL/Generalitat de Catalunya, C-82/12”, *Revista General de Derecho Europeo*, 35, pp. 10.

Bueno Maluenda, M.C. (2015), *Los Impuestos especiales y sobre consumos específicos. Los impuestos medioambientales sobre la energía y otros*, Madrid: Editorial Aranzadi, S.A.U., pp. 4-6.

Calvo Vérguez, J. (2011), “El Impuesto especial sobre hidrocarburos, obligaciones formales, régimen sancionador y mecanismos de gestión aplicable”, *Actum Fiscal*, 56, pp. 130-131.

Calvo Vérguez, J. (2012), “Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas las minoristas de determinados hidrocarburos”, *Quincena fiscal*, 22, pp. 41-68.

Cámara Barroso, M.C. (2011): “La Problemática pendiente del impuesto sobre ventas las minoristas de determinados hidrocarburos”, *Crónica tributaria*, Número Extraordinario 4, pp. 7-16.

Cámara Barroso, M. C.(2014), *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea (Vol. 16)*, Madrid: Librería-Editorial Dykinson, pp. 27-64.

Costas Terrones, J. C. (1992), *Corresponsabilidad fiscal: Los tributos cedidos en la financiación autonómica*, Madrid: Hacienda pública española, pp. 163-193.

De Pablos Escobar, L. y Gómez De La Torre, M. (2003), “Los Impuestos Especiales y la Financiación autonómica. Análisis de los efectos sobre la equidad”, *Revista de Estudios Regionales*, 66, pp. 261-280.

Gómez De La Torre, M. (2010), “Las etapas en la financiación autonómica: un nuevo sistema de financiación”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 4, pp. 331-354.

González-Jaraba, M. (2007), *El sistema de impuestos especiales en España*, Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, pp. 189-242.

González-Jaraba, M. (2005), *Los impuestos especiales de ámbito comunitario:(alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, Madrid: La Ley, pp. 7-16.

Jos Gallego, L. (2013), “La ilegalidad del céntimo sanitario: posibles consecuencias”, *Cont4bl3*, 48, pp. 15-16.

Lago Peñas, S. (2003), “La descentralización tributaria en la última reforma del sistema de financiación autonómica”, *Revista de Estudios Regionales*, 66, pp. 1-8.

Lauzurica Valdemoros, J. (2007), “Impuestos sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos”, *Carta tributaria, Monografías*, 4, pp. 3-46.

Lauzurica Valdemoros, J. (2012), *Los Impuestos Especiales I: Disposiciones Generales*, Madrid: Grupo Taric, pp. 21-190

López Espadafor, C.M. (2008), “La armonización fiscal de la Unión Europea y los límites constitucionales a la imposición”, *Revista de contabilidad y tributación*, 302, pp. 1-44.

López Espadafor, C.M. (2016), “Consideraciones constitucionales sobre la Ley de Impuestos Especiales”, *Quincena fiscal*, 17, pp. 23-50.

Martínez-Lafuente, A. (1983), “La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónoma”, *Cuadernos Civitas*, 229, pp. 195-201.

Ordóñez de Haro, C. y Rivas Sánchez, C. (2007), “Los tributos cedidos a las comunidades autónomas: Dinámica de la capacidad normativa en el periodo 1997-2006”, *Revista de estudios regionales*, 78, pp. 290-306.

Rodríguez Luengo, J.(2015), *La fiscalidad de los hidrocarburos en los sistemas tributarios de la Unión Europe*, Disertación Doctoral, Universidad CEU San Pablo, Madrid, España, pp. 63-143.

Romero Jordán, D. y Sanz Sanz, J. F. (2003), “El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: una evaluación de sus efectos económicos”, *Hacienda pública y convergencia europea: X Encuentro de Economía Pública*. Santa Cruz de Tenerife: Universidad de La Laguna, pp. 30.

Teijo García, C. y Durán Suárez, C. (2016), “Crónica sobre la aplicación judicial del derecho de la UE en España”, *Revista electrónica de estudios internacionales*, 31, pp.25.

**BASES DE DATOS:**

- Aranzadi digital.
- Dialnet.
- La Ley digital.
- VLex .

**SENTENCIAS:**

- **Tribunal de Justicia de la Unión Europea:** Asunto C-82/12, sentencia de 27 de Febrero de 2014.
- **Tribunal de Justicia de la Unión Europea:** Asunto C-31/17, sentencia de 7 de marzo de 2018.

**9. WEBGRAFÍA**

<https://www.elblogsalmon.com/conceptos-de-economia/que-son-los-impuestos-especiales-y-como-funcionan>

<https://www.iberley.es/temas/tributacion-autonomica-22551>

[http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEA MtMSbF1jTAAASmjMwMztlUouLM\\_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA5HTXnDUAAAA=WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEA MtMSbF1jTAAASmjMwMztlUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA5HTXnDUAAAA=WKE)

<https://aralasesoria.com/impuesto-sobre-hidrocarburos/>

<https://www.fiscal-impuestos.com/los-impuestos-especiales-de-fabricacion-naturaleza-y-elementos-estructurales.html>

<https://www.fenadimerencarretera.com/el-impuesto-autonomico-sobre-los-carburantes-a-revision/>

<https://fideimpuestosespeciales.wordpress.com/2016/06/28/los-tipos-impositivos-del-impuesto-sobre-hidrocarburos/>

<https://blog.efl.es/articulo-doctrinal/el-impuesto-especial-sobre-hidrocarburos-obligaciones-formales-regimen-sancionador-y-mecanismos-de-gestion-aplicables/>

[http://fide.es/newsletter/2015/noviembre2015/jurisprudencia/gasoleo\\_bonificado.pdf](http://fide.es/newsletter/2015/noviembre2015/jurisprudencia/gasoleo_bonificado.pdf)



<http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/3586-el-tribunal-de-justicia-de-la-ue-declara-contrario-a-la-normativa-comunitaria-el-039;centimo-sanitario039;-aplicado-a-los-carburantes/>

<https://fideimpuestosespeciales.wordpress.com/2016/09/26/el-mapa-fiscal-del-impuesto-especial-sobre-hidrocarburos/>

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=148383&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=284850>

<https://www.arola.es/impuesto-hidrocarburos-cogeneracion-europa-vuelve-agitar-los-estados-miembros/>

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Novedades/2018/Enero/Principales\\_novedades\\_tributarias\\_introducidas\\_por\\_el\\_Real\\_Decreto\\_1075\\_2017\\_en\\_relacion\\_con\\_los\\_Impuestos\\_Especiales.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Novedades/2018/Enero/Principales_novedades_tributarias_introducidas_por_el_Real_Decreto_1075_2017_en_relacion_con_los_Impuestos_Especiales.shtml)

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Aduanas\\_e\\_Impuestos\\_Especiales/\\_Presentacion/Impuestos\\_especiales/\\_IMPUESTOS/Impuesto\\_sobre\\_hidrocarburos/\\_MODELOS\\_E\\_INFORMACION/Modelos/Modelos.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/_Presentacion/Impuestos_especiales/_IMPUESTOS/Impuesto_sobre_hidrocarburos/_MODELOS_E_INFORMACION/Modelos/Modelos.shtml)