



UNIVERSIDAD DE JAÉN
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

Trabajo Fin Máster

PROBLEMAS IMPOSITIVOS DEL TRANSPORTE POR CARRETERA

Alumno/a: Inmaculada Garzón Ruiz

Tutor/a: Carlos María López Espadafor

**Dpto: Derecho Civil, Financiero y
Tributario**

Septiembre, 2015

Índice

1. Resumen/Abstract.....	5
2. Abstract.....	5
3. Palabras clave	5
4. Introducción: justificación de la investigación y explicación de la estructuración de la misma	9
5. Distintos apartados en función del contenido.....	19
5.1. La fiscalidad en el transporte por carretera y medio ambiente en un contexto comunitario y español.....	12
5.1.1. La protección del medio ambiente y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	112
5.2. La fiscalidad en el transporte en el marco de la unión europea	18
5.2.1. Fiscalidad en el Libro Blanco de la Unión Europea: política europea de transportes	18
5.2.2. Nuevos horizontes de política fiscal en materia energética de la Unión europea y cómo incide en el sistema tributario español.....	21
5.3. La fiscalidad en España	31
5.3.1. Fiscalidad automóviles a motor: aspecto olvidado por las medidas adoptadas contra la crisis económica	31
5.3.2. Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal	41
5.3.3. Excesos impositivos y carburantes	48
5.3.4. Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico céntimo sanitario.....	548
5.3.5. La devolución del céntimo sanitario.....	62
6. Consideraciones finales	68
7. Bibliografía.....	72
8. Base de datos	75
9. Páginas web consultadas	75

1. Resumen

El presente trabajo fin de máster está orientado a analizar el marco fiscal del transporte, como elemento esencial desde cualquier perspectiva empresarial, incluso más allá de las específicas empresas de transporte, a las que obviamente afecta de forma más directa. Plantea como objetivo principal el análisis de tres tributos como son el Impuesto de Hidrocarburos, el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica y por último el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y su resultado a nivel comunitario y español.

Dentro del mismo se estudia la naturaleza de estos tributos y cómo éstos afectan de manera directa al medioambiente, observando qué tipos de beneficios fiscales se plantean adherirse desde un marco español y comunitario para reducir los niveles de contaminación atmosférica en la Unión Europea.

Además, analizaremos a fondo cómo la fiscalidad de los vehículos afecta a los diferentes Estados Miembros de la Unión Europea en un marco de directivas armonizadas a nivel comunitario y cómo la Unión Europea ha hecho frente a determinados tributos que considera confiscatorios más allá de la finalidad esencial que estos persiguen.

Por último, nos centraremos en la fiscalidad española dónde podremos observar los diferentes cambios sufridos por los carburantes a lo largo de los últimos años y estudiaremos la derogación del “polémico céntimo sanitario”, además de su repercusión en el contexto español.

2. Abstract

This Master Thesis is focused on the analysis of the transport taxation system as a relevant factor to be considered in a business initiative, even beyond the specific transport companies, which are more directly affected. Three taxes are mainly examined in this work, i.e. tax on hydrocarbons, Tax Motor Vehicle and finally the special tax on certain transport modes and their impact at the European and Spanish level.

The nature of taxes and how they affect the environment are studied in this work. The effect of certain European and Spanish fiscal benefits on air pollution is also analyzed.

How taxation affects the states members of the European Union (EU), subjected to common European regulations, and the role of the EU with respect to certain taxes which are considered as confiscatory are discussed.

Finally, the Spanish tax system has been analyzed being able to observe the different modifications on fuel taxes along last years as well as the revocation of the controversial “Health Cent Tax”, and its effect on the Spanish taxation.

Key words: Tax, transport, hydrocarbons, European.

3. Palabras clave

Impuestos, transporte, CO2, Unión Europea

4. Introducción: justificación de la investigación y explicación de la estructuración de la misma

Éste trabajo comienza con el estudio de unos impuestos los cuales van a incidir de manera directa en el medio ambiente y con unas consecuencias. Para intentar reducir el grado de contaminación que tienen estos impuestos se ha intentado introducir una serie de beneficios fiscales los cuales están sujetos al el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que nos habla de las bonificaciones en relación al medioambiente. Pone de manifiesto dos tipos de bonificaciones por un lado, una bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante de consume el vehículo, y por otro lado una bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores y de su incidencia en el medioambiente.

Además me centraré en cómo muchas se intenta cargar fiscalmente de manera exagerada los impuestos que afectan a los carburantes y esto puede provocar que sea mayor el precio de la carga que del producto antes de impuestos. Muchas veces, puede resultar discriminatorio sobre todo para las zonas rurales donde se operan más con vehículos agrícolas, por lo que poner al mismo nivel la capital de España y ciertas zonas rurales montañosas de nuestro país puede no ser la medida adecuada.

De la misma manera, voy a estudiar la idea de cómo un sistema moderno de transporte puede o debe ser sostenible desde un contexto social, económico y medio ambiental dentro del Libro Blanco de la Unión Europea. Dentro se destacan la adopción de medidas coherentes como medidas de política presupuestaria y fiscal para poder llevar a cabo una internacionalización de costes y la realización de una red transeuropea para el reequilibrio del mundo del transporte, así como otra medida como la propuesta por la Comisión en la que plantea decidir una política de tarificación de los transportes.

En cuando a la fiscalidad en España repasará los diferentes métodos como el plan PIVE, con este método se va a facilitar la adquisición de vehículos nuevos o de segunda mano siempre y cuando tengan una antigüedad máxima de 5 años y sean de categorías M1 o N1. Por último hacer referencia también al plan 2000E, dicho plan tiene como finalidad estimular tanto a las personas físicas, profesionales autónomos dados de alta en el Impuesto de Actividades Económicas y PYMES para la demanda de vehículos nuevos y la sustitución de vehículos antiguos por vehículos menos contaminantes manteniendo así el empleo en el sector de la automoción.

Estudiaremos de manera sistemática los excesos impositivos sufridos por los carburantes para ver si tienen naturaleza confiscatoria o no en función del artículo 31.1 de la Constitución Española. Tendremos en cuenta también el polémico céntimo sanitario, del cual dentro de nuestro Ordenamiento jurídico español, lo encontramos bajo el nombre de Impuesto sobre Hidrocarburos y que se viene aplicando desde enero de 2002 y como

tributo de naturaleza indirecta y que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos. Está cedido a las Comunidades Autónomas y que en su mayor parte ha quedado afectada su recaudación a la cobertura de gastos en materia de sanidad y por lo que es conocido como *céntimo sanitario*. Observaremos su incidencia y las posibilidades de devolución.

5. Distintos apartados en función del contenido

5.1 La fiscalidad en el transporte por carretera y medio ambiente en un contexto comunitario y español.

5.1.1 La protección del medio ambiente y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

La protección del medio ambiente en el contexto comunitario y las perspectivas de reforma en relación a las haciendas locales

Cuando hablamos del medio ambiente en el ámbito de los impuestos de las CCAA, normalmente pensamos en la recaudación de ingresos.

Cuando tanteamos éste tema, solemos hacerlo desde un punto de vista de beneficios fiscales. Por lo tanto, podemos pensar sobre determinados tributos propios que pueden afectar al medio ambiente en diferentes Comunidades Autónomas o ámbito autonómico, tal como los impuestos extrafiscales – no tienen fin recaudatorio- sino que intentan que los sujetos decidan no realizar determinadas acciones por su enorme carga económica. Lo más inteligente sería no llevar a cabo ninguna recaudación con lo cual no se realizaría ninguna actividad que dañe el medio ambiente.

Por lo que respecta al ámbito local, las corporaciones locales en vez de llevar a cabo una gran recaudación se opta por la obtención de ciertos beneficios fiscales en determinadas situaciones menos contaminantes.

Cuando oímos hablar de medio ambiente y fiscalidad, lo que más se viene a la mente es la fiscalidad del automóvil, y ya no solamente desde el ámbito medio ambiental, sino que las autoridades fiscales suelen fomentar la fiscalidad en dicho tema.

Pues bien, como tributos que afectan a los vehículos encontramos: (i) Impuesto sobre Hidrocarburos (cedido totalmente a las CC. AA.), (ii) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (cedido parcialmente a las CC. AA.)y por último (iii) Impuesto sobre Determinados Medios de transporte (cedido totalmente a las CC. AA.)-

En cuanto al impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos¹ reseñar que son un impuestos incidentes en los carburantes. Pero, el impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se hizo para

¹Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (DOCM núm. 264, de 31 de diciembre de 2005).

llevar a cabo la financiación sanitaria dejando a un margen la apreciación del medioambiente.

Cuando pensamos acerca de los impuestos directos, se nos viene a la mente el sonado Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica que es esencialmente un impuesto local. Este tributo va a gravar el vehículo del sujeto pasivo como un elemento patrimonial. Se trata de un tributo de imposición obligatoria y que junto con el Impuesto de Bienes Inmuebles y la parte restante del Impuesto de Actividades Económicas se exige a nivel nacional, en todos los municipios españoles.

En ámbito tributario predomina el principio de legalidad² que dice así: *prevalencia de la ley sobre* cualquier actividad o función del poder público. Por lo tanto, en lo referente a las Corporaciones Locales, éstas no poseen capacidad legislativa alguna para legislar acerca de tributos, por lo que se conformarían con la cuantificación de dichos impuestos locales y poder determinar si aplican o no los beneficios fiscales previstos.

En tales beneficios, cabe la posibilidad de que las diferentes Corporaciones Locales determinen la aplicación de una menor tributación en el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica en aquellos vehículos que contaminen menos el medioambiente. Este tributo local se conoce también como Impuesto de Circulación y que se aplicaría en función de la potencia del vehículo expresada en caballos fiscales.

La Unión Europea (UE) en la Propuesta Directiva del Consejo que es presentada por la Comisión (5 de julio de 2005) intenta armonizar o limar las disparidades entre las legislaciones de todos los Estados miembros en materia de impuestos de vehículos para que el gravamen se efectúe en función de las emisiones de CO2 de los vehículos.

Otro problema que acecha para las Haciendas Locales prevista por la Propuesta Directiva es la anulación del Impuesto de matriculación en todos los Estados Miembros de la UE, que como citamos anteriormente es un impuesto que se aplica frente al Impuesto de circulación y que recae sobre los valores de los vehículos. Todo esto se podría traducir en nuestro Estado como la posibilidad de acabar con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el problema es que se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas con lo que éstas apreciarían un cambio en sus ingresos recaudatorios.

Si lo mencionado anteriormente se produjese, muchos municipios se verían afectados por tal pérdida de ingresos y las Haciendas Locales verían disminuida su capacidad financiera por lo que las Comunidades Autónomas asumirían como propio tal Impuesto de circulación compensando a los municipios.

²Principio que rige todas las actuaciones de las Administraciones públicas sometiéndolas a la ley y al Derecho. Tiene una vinculación positiva, en el sentido de que la Administración puede hacer sólo lo que esté permitido por ley, y una vinculación negativa, en el sentido de que aquélla puede hacer todo lo que no esté prohibido por ley. El principio de legalidad se constituye como pieza fundamental del Derecho administrativo sancionador reservando a la ley la tipificación de las infracciones y sanciones que correspondan, (*JSSI CE, arts. 9.3,25,103.*).

Sucedería algo idéntico a lo ocurrido con la reforma del Impuesto de Actividades Económicas (IAE) ya que las Corporaciones perdieron bastantes ingresos al dejar en éste impuesto de tributar tanto las personas físicas como las entidades cuando no llegasen a una cifra mínima de negocio. Al ver esto mermado, muchos municipios españoles se vieron obligados a incrementar algunas cuotas por el Impuesto de Bienes Inmuebles y así poder volver a obtener más ingresos que habían dejado de percibir y que de alguna manera necesitaban recuperar, aunque después se ha estancado un el crecimiento en muchos lugares.

En efecto, la pérdida de una vía impositiva de las Corporaciones Locales que quisieran recaudar mayores ingresos daría lugar a haría subir más las cuotas de una manera desproporcionada de otros tributos locales (IBI) para así poder compensar esa diferencia de recaudación económica.

De ésta manera, podemos observar 2 cosas en relación al Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica, la primera sería una reforma para que se produzca una menos contaminación de CO2 y la segunda es el peligro acechante acerca de la pérdida de autonomía financiera de las Corporaciones si las Comunidades Autónomas asumieran el impuesto de circulación como propio en el caso de que se les quitara a ellas el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte por la Unión Europea, lo cual esto no solamente afectaría a la pérdida de ingresos sino más bien como he apuntado antes a la pérdida de autonomía financiera.

En tal sentido, no se sabe hasta qué punto el Estado podría actuar ante esta situación si éste diera el consentimiento en la aprobación de la Directiva del Consejo que es presentada por la Comisión. De llevar esto a cabo, se debería derogar la facultad que tienen las Comunidades Autónomas con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica siendo la capacidad financiera de las Comunidades Autónomas mayor que las de las Corporaciones y que fueran las Comunidades las que tuvieran que compensar en tal caso por la pérdida de algún impuesto.

En definitiva, si se quieren suprimir aquellos impuestos de matriculación en los Estados miembros de alguna manera habría que buscar una solución a los problemas que se planten en ésta doble imposición entre Estados. Dichas soluciones podrían ser exenciones o devoluciones de impuestos en el tráfico definitivo de vehículos entre Estados.

La protección del medioambiente y los beneficios fiscales

Con respecto al Impuesto de vehículos de Tracción Mecánica, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, nos habla de las bonificaciones en relación al medioambiente. De manera más específica habla de los siguiente: “Las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementando o no por aplicación del coeficiente, las siguientes bonificaciones: (i) una bonificación de hasta el 75% en función

de la clase de carburante de consuma el vehículo, y (ii) una bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores y de su incidencia en el medioambiente”.

La primera bonificación que podríamos aplicar sería la basada en el tipo de carburante que consume cada coche. Debería establecerse en particular para los vehículos aptos para circular con bioetanol o con biometanol, dado que el biodiesel tiene una gran cantidad de aceites usados los cuales los otros no tienen, pero tampoco emite azufre en su combustión. Las posibilidades de control serían en relación al biodiesel difíciles de ser efectivas. Por esto la exención debe entenderse abierta al bioetanol y biometanol para aquellos vehículos que usen estos biocarburantes y así tuviese mayor implantación en el mercado.

Quizás de lo mencionado anteriormente, fuese más efectivo dar las bonificaciones a aquellos vehículos que su motor cumplieran con las fichas o certificaciones técnicas estipuladas sobre las emisiones de CO₂³ y que tales estuviesen por debajo de un límite prefijado por las ordenanzas fiscales, en vez de dejarse llevar por sus carburantes. Esto podría dar lugar a unas renovaciones en los vehículos de los ciudadanos, puesto que así se harían efectivas las bonificaciones establecidas por el municipio para aquellos vehículos con menores emisiones de CO₂.

La propuesta de armonización fiscal comunitaria de los impuestos sobre vehículos

A veces se intenta cargar fiscalmente de manera exagerada los impuestos que afectan a los carburantes pero esto puede provocar que sea mayor el precio de la carga que del producto antes de impuestos, a modo de ejemplo, puede valerte menos adquirir un litro de gasolina y que la carga fiscal sea el doble que el precio fijado del producto. Esto puede ser discriminatorio sobre todo para las zonas rurales donde se operan más con vehículos agrícolas, por lo que no se debería poner al mismo nivel la capital de España y ciertas zonas rurales montañosas de nuestro país.

No solamente se deberían fijar cargas meramente tributarias por los tipos de biocarburantes consumidos, sino que se deberían hacer otro tipo de medidas en función de los usos de los vehículos, ya sea transporte público, rural, calefacciones u otros usos. No todo consiste en que los carburantes paguen más, puesto que esa medida hasta ahora, se ha mostrado ineficaz para reducir la contaminación de CO₂.

Incluso desde la perspectiva tributaria, no todas las medidas viables se han puesto en funcionamiento. En relación al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se podrían aplicar diferentes cargas fiscales en función de la capacidad de

³Reglamento de Ejecución (UE) n° 427/2014 de la Comisión, de 25 de abril de 2014, por el que se establece un procedimiento de aprobación y certificación de tecnologías innovadoras para reducir las emisiones de CO₂ de los vehículos comerciales ligeros, de conformidad con el Reglamento (CE) n° 510/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo Objeto: El presente Reglamento establece el procedimiento que debe seguirse para la solicitud, evaluación, aprobación y certificación de tecnologías innovadoras que reducen las emisiones de CO₂ de los vehículos comerciales ligeros, de conformidad con el artículo 12 del Reglamento (UE) no 510/2011.

contaminación de cada vehículo. Se observa que solo existen dos tipos de gravamen; uno es en función de si se supera o no el límite para los vehículos de gasolina y otro es para los vehículos de gasoil. Piénsese que hoy día hay muchas personas con vehículo todo-terreno que no es necesario para un fin profesional y que podrían servirse de otro vehículo que consumiera menos y por tanto contaminase menos ya que estos coches suelen tener mayor cilindrada. Por ello se deberían someter a tipos de gravamen aún mayores.

De esta forma se podría disuadir a determinados sujetos que quisiesen adquirir un tipo de vehículo todo-terreno y así la fiscalidad fomentar la mejora del medioambiente. Exceptuando como no a los sujetos que necesiten determinados vehículos para un uso profesional.

El principio de progresividad⁴ se haría efectivo en tributación de vehículos de una manera neutral pero al llevarlo a la práctica se vería descolocado puesto que no todo el mundo dispone de la misma capacidad económica. Cada tipo de persona dependiendo de su economía puede adquirir el vehículo que más se adecue a sus posibilidades pero en materia de consumo de carburantes todo el mundo va a tener que realizarlo, ya sea el sujeto de baja capacidad económica como el de alta capacidad económica.

El Gobierno estudia subir el tipo de gravamen del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte al 17% para los vehículos todo-terreno ya que como he señalado antes, estos consumen más y contaminan más que otros vehículos normales. Esta medida se piensa extender también a los turismos de más de 2500 centímetros cúbicos⁵. De todas maneras se ha observado una ralentización de ésta medida por parte del Gobierno desde que se puso en marcha que quizás esté a la espera de lo que pueda suceder con la Directiva explicada anteriormente, que podría suponer la desaparición del impuesto de matriculación.

En cuanto a la doble imposición de dos Estados miembros, no sería lógico poder privatizar la posibilidad de estructurar el impuesto de matriculación de un Estado miembro ya que eso limitaría las posibilidades de cada Estado de estructurar ese sistema impositivo dentro de unos límites de justicia tributaria acordes a sus principios constitucionales. Un vehículo se puede establecer según diferentes índices económicos, ya sea por la renta del sujeto o por su consumo. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte es considerado un impuesto sobre el consumo en España, ya que para poder consumirlo

⁴ El principio de progresividad, el cual se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva

⁵ Propondría que la reforma fuera planteada de tal manera que se obtuviera mayor recaudación a través del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en relación a los vehículos más contaminantes y así moderar la presión fiscal existente entre los vehículos que consumen y contaminan más y los que menos.

primeramente hay que matricularlo y siempre para matricularlo se hará acreditando el pago del impuesto o en su caso la exención o la no sujeción al mismo⁶.

El Impuesto Sobre Vehículos de Tracción Mecánica en nuestro sistema español es considerado un impuesto sobre el patrimonio⁷, grava aquellos vehículos aptos para circular por las vías públicas. Recordemos que es un impuesto directo y que los incide directos gravan la renta y el patrimonio y, siendo directo y no siendo un impuesto sobre la renta curiosamente nos encontramos ante un impuesto sobre el patrimonio.

Pues bien, todo lo que la Unión Europea ha querido proponer en materia de fiscalidad del vehículo entendemos que no es acertada. Si sería acertada medidas que evitasen la doble imposición internacional en materia de impuestos de matriculación de Estados Miembros, también sería aceptada el ajuste de emisiones de CO2 pero en lo que discrepamos es que tenga que desaparecer el impuesto de matriculación en aquellos Estados Miembros de la Unión Europea que lo tengan establecido.

En nuestro sistema impositivo se podría llevar a cabo un aumento del tipo de gravamen en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en función del tipo de cilindrada que tuviese el vehículo disminuyendo los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos o el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en relación a la gasolina sin plomo de 95 que es la más usada por vehículos pequeños y los que menos contaminan.

Si hablamos de una imposición basada en aquellos vehículos con menores emisiones de CO2 se podría esto moverse bajo los esquemas de la extrafiscalidad y que observándolo desde esa perspectiva, los contribuyentes adquirirían vehículos con menores emisiones de

⁶ Artículo 72.2 Ley de Impuestos Especiales “La autoliquidación deberá ser visada por la Administración Tributaria, en la forma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, con carácter previo a la matriculación definitiva ante el órgano competente. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación sea inferior a la que resultaría de aplicar los precios medios de venta aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda, la Administración Tributaria, con carácter previo al otorgamiento del visado, podrá proceder a la comprobación del importe o valor consignado como base imponible de acuerdo con lo previsto en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Los precios medios a considerar serán los vigentes en el momento en que el interesado solicite el visado ante la Administración Tributaria. También podrá procederse a la comprobación previa del importe o valor declarado cuando no exista precio medio de venta aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda para el medio de transporte al que se refiera la autoliquidación presentada”. “El plazo máximo para efectuar la comprobación será de sesenta días contados a partir de la puesta a disposición de la documentación del medio de transporte ante la Administración Tributaria. El transcurso del citado plazo sin que se haya realizado la comprobación determinará el otorgamiento provisional del visado sobre la base del importe o valor declarado por el obligado tributario. A efectos del cómputo del plazo resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria. El visado podrá otorgarse con carácter provisional, sin previa comprobación del importe o valor, en el momento de la presentación de la autoliquidación, lo que podrá efectuarse mediante la emisión de un código electrónico”.

⁷ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio “El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley. A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder”.

CO2 para así soportar menos carga fiscal que aquellos otros vehículos con más emisiones de CO2. Nuestro Tribunal Constitucional reconoce la imposición extrafiscal siempre y cuando sea conforme a los principios materiales de justicia tributaria, en concreto declara que el establecimiento de impuestos extrafiscales deberán realizarse “respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31)”⁸.

En definitiva, entiendo que la Unión Europea no debería desprenderse del impuesto de matriculación ya que puede ser una ayuda al principio de capacidad económica. Para no tener que llegar a grandes extremos lo ideal es que las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales se uniesen al Gobierno para que éste no de su consentimiento a la propuesta de Directiva comunitaria hasta que no desaparezcan de la misma la previsión de la supresión de los impuestos de matriculación en los Estados Miembros que lo tienen establecido.

5.2 La fiscalidad en el transporte en el marco de la unión europea

5.2.1 Fiscalidad en el Libro Blanco de la Unión Europea: política europea de transportes

La fiscalidad en el Libro Blanco de la UE

En este Libro Blanco, encontramos la idea de cómo un sistema moderno de transporte puede o debe ser sostenible desde un contexto social, económico y medio ambiental. Dentro de las orientaciones que sigue el Libro Blanco hay que destacar de un lado la adopción de medidas coherentes como medidas de política presupuestaria y fiscal para poder llevar a cabo una internacionalización de costes y la realización de una red transeuropea para el reequilibrio del mundo del transporte. Otra medida a destacar en este libro es la propuesta por la Comisión en la que plantea decidir una política de tarificación del transporte.

En realidad no existe ningún tipo de incentivo el cual utilice formas de transporte menos contaminantes o redes menos congestionadas. Por tanto el Libro Blanco toma la idea de una armonización comunitaria sobre la fiscalidad del combustible “profesional” en relación al transporte por carretera. La Comisión con respecto al Libro Blanco se fija en la diferencia de trato en el nivel de imposición que es aplicado a la energía usada por distintos medios de transporte, como por ejemplo el tren o el avión.

⁸ Fundamento Jurídico 13 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. También puede verse el fundamento jurídico 4 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio.

En el Libro Blanco lo que se intenta es buscar la verdad acerca de los diferentes costes de los transportes para los usuarios de los mismos, dado que los usuarios tienen derecho a saber la cantidad que pagan y por qué lo pagan. En el Libro Blanco se destaca la idea de que la actuación comunitaria debe estar dirigida a la sustitución de la imposición que está grabando el sistema de transporte con instrumentos mucho más eficaces, los cuales integren costes externos y los de infraestructura. Estos instrumentos serían la tarificación por el uso de las infraestructuras y las medidas tributarias aplicadas a los combustibles.

Contemplación de la armonización fiscal en relación a los tipos de gravamen de los combustibles en el Libro Blanco

El libro blanco presta seria atención a la necesidad de armonizar diferentes impuestos en relación a los combustibles. La fiscalidad en materia de combustibles permite hacer una incorporación de los costes externos en relación con las emisiones de gases de efecto invernadero.

La tributación en materia de combustibles se proyecta a través del Impuesto de Hidrocarburos, impuesto especial. En el año 1992, se establecieron una serie de imposiciones mínimas para cada hidrocarburo según su utilización, por ejemplo como diferencia podemos observar la tributación para la calefacción y la tributación del combustible. Por unanimidad realizada por los Estados Miembros de la Unión Europea, se decidió en ese mismo año 1992 imponer un sistema de imposición en relación a los hidrocarburos a través de dos Directivas: Directiva 92/81/CEE que trataba de la armonización de estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos y la Directiva 92/82/CEE que hacía referencia a los tipos gravamen del impuesto especial sobre hidrocarburos.

En el Libro Blanco se observa un dato referentemente hacia el Impuesto sobre Hidrocarburos, y es que supera el límite prefijado en los diferentes Estados Miembros de la Unión, y que no ha sido revisado desde 1992. Así por ejemplo la gasolina sin plomo de un Estado Miembro a otro puede variar entre 307 a 783 euros por 1000 litros.

En relación al combustible de uso profesional por carretera, el Libro Blanco lo tiene en consideración según unos datos puesto que en el año 2002 los precios del combustible experimentaron una subida por lo que las empresas de transporte por carretera se vieron afectadas por presiones económicas muy elevadas.

Sobre el Impuesto de Hidrocarburos en relación al gravamen del gasóleo se observan niveles muy distintos entre los Estados Miembros que pueden oscilar entre 246 y 797 euros por 1000 litros. El Libro Blanco señala también que en un “plazo medio” se deberían alcanzar tributos similares de la gasolina y del gasóleo para todos los consumidores de combustible.

Perspectiva fiscal de los combustibles de sustitución

La armonización de los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos es el eje principal donde se mueve el Libro Blanco en materia de política comunitaria de transportes.

En el Libro Verde sobre la Seguridad del abastecimiento energético, se observa que un 20% en el consumo de esta materia para el año 2020 sea combustibles de sustitución. Por tanto de ahí que se señale por el Libro Blanco que es importante “adoptar rápidamente la futura propuesta de Directiva en relación a los productos energéticos que permita la exención fiscal en favor del hidrógeno y de los biocarburantes”. Se precisa que otro elemento esencial dentro del programa para la fijación de distintos tipos de combustibles de sustitución vendría marcado por la propuesta que está elaborando la Comisión Europea para fijar un porcentaje mínimo de biocarburantes que deberá añadirse al gasóleo o la gasolina que se vendan. Por tanto, sería muy acertado medidas que tiendan a la introducción de biocarburantes y estimular la demanda de estos mediante la experimentación. De esta manera se piensa crear un nuevo marco para los combustibles de sustitución.

Por tanto las opciones más acordes son las que se encuentran representadas por los biocarburantes tanto a medio como a corto plazo, el gas natural a medio y a largo plazo y el hidrógeno a mucho más largo plazo. Podemos tener en cuenta también que difundir biocarburantes puede ayudar a diversificar las producciones agrarias por tanto la producción de materias primas para poder obtener biocarburantes podría ser un impacto muy positivos en la Política Agrícola Común también conocida como la PAC ya que se crearían nuevos recursos y se mantendría el empleo en el ámbito rural.

Para el incremento de biocarburantes, la Comisión Europea se plantea presentar una propuesta de Directiva donde introducir en cada Estado Miembro un tipo de porcentaje mínimo de consumo obligatorio de biocarburantes, la cual irá junta con otra medida que consiste en nueva normativa comunitaria en materia de menores tipos fiscales en los biocarburantes.

Otras cuestiones fiscales señaladas en el Libro blanco

A parte de la fiscalidad de combustibles, se observan otras cuestiones fiscales como el IVA en el transporte aéreo, ferroviario o que es realizado por autocares que presentan problemas en alguno Estados miembros de la Unión.

También se intenta buscar un ámbito fiscal más ecológico el cual ayude para adquirir o utilizar aquellos automóviles que respeten y protejan más al medio ambiente. Señalar que el transporte marítimo no ha sido explotado lo suficiente y conectaría con intentar mejorar la lucha contra los puertos y banderas de conveniencia.

Nuestro ordenamiento español frente al panorama fiscal que presenta el Libro Blanco

El Libro Blanco usa el término combustibles frente al de carburantes excepto cuando habla de biocarburantes. En el año 2000 los precios del gasóleo y de la gasolina eran muy altos y todos nos preguntábamos acerca de qué tipo de causas eran las que hacían que el precio de los combustibles fuera tan alto. Pues bien, el aumento del petróleo y la fortaleza del dólar eran esas causas que desencadenaban la subida de los combustibles en ese año 2000.

Nuestro Estado, en estos últimos años se ha caracterizado por unas reformas en el marco fiscal las cuales han dado lugar a una bajada de impuestos indirectos y que llegando el momento donde se ha necesitado mayor recaudación, se ha implantado el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, por lo tanto nuestro Estado español ha perdido sentido puesto que ha pasado de negarse en rotundidad a una medida del plano comunitario ha optado por una subida unilateral de gravámenes fiscales sobre los combustibles.

Por otro lado, España al necesitar más ingresos para la sanidad, ha optado por crear un nuevo tributo que es capaz de aumentar a la vez los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos. Básicamente ha creado un nuevo tributo en vez de aumentar los tipos del Impuesto de Hidrocarburos.

5.2.2 Nuevos horizontes de política fiscal en materia energética de la Unión europea y cómo incide en el sistema tributario español

Descripción problemática

En cuanto a la armonización fiscal, destacaremos en particular la Directiva 92/82/CEE, de 19 de octubre sobre la aproximación de los tipos de impuestos especiales sobre Hidrocarburos, la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre la cual reestructura el régimen comunitario de imposición de productos energéticos y la Directiva 92/81/CEE, de 19 de octubre que hace referencia al a armonización de las estructuras del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos.

De esta manera, SACCAHETTO habla de que el factor fiscal al inicio del proceso de armonización entre los Estados Miembros de la Unión Europea, solamente se tenía en cuenta para conseguir los objetivos principales del tratado.

La imposición sobre la energía ha constituido una pieza fundamental en los Estados Miembros para poder estos alcanzar los objetivos en materia de medio ambiente y cumplir así los postulados del Protocolo de Kyoto de 1997.

Por otro lado, cada vez se hace más fundamental el uso de una serie de instrumentos para poder así conseguir una mayor obtención en los ingresos en las arcas de los Estados miembros⁹ y que al mismo tiempo que se hace esto, se puedan conseguir avances en el área medioambiental.

La Comisión afirmó en su escrito *Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único* que el uso de los ingresos que vienen de los impuestos y gravámenes ambientales incide en varios ámbitos del Derecho Comunitario, sobre todo en las políticas de competencia, mercado único y de fiscalidad¹⁰.

FICHERA¹¹, señala que la imposición energética tiene bastante incidencia en la política económica y fiscal de la Unión Europea ya que garantiza grandes ingresos en los diferentes Estados miembros.

En el mismo sentido, otro autor como DEKETELAERE opina que el tratamiento que se le da al medioambiente en la Unión Europea es ambiguo puesto que aunque da la impresión que la protección del medioambiente es el objetivo de su política, realmente sirve para la realización de ciertos objetivos y políticas más prioritarios como por ejemplo, el transporte¹².

A día de hoy es evidente que los impuestos energéticos se van a recaudar para obtener más ingresos con independencia de que en mayor o menor medida puedan llegar a conseguir un uso de manera eficiente de la energía así como la promoción de fuentes de energías limpias o renovables.

Por lo tanto, ante la poco convincente extrafiscalidad del Impuesto sobre Hidrocarburos, nos vamos a encontrar un tributo que tiene una gran importancia recaudatoria y que grava un gran consumo con una demanda muy inelástica¹³. Así pues, si el verdadero fin del

⁹La Comisión, en su comunicación Europa 2010 – *Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador*-, COM (2010) 2020 final, 3 de marzo, mostró lo gran importancia que es trasladar la presión fiscal desde el trabajo a los impuestos sobre energía y medioambientales. Por otro lado, la recomendación del Consejo sobre el programa actualizado de España, mostró como se puede aumentar la competitividad española disminuyendo el nivel tan alto de las contribuciones sociales para así poder reducir los costes laborales no salariales. Se señala que en nuestro país se mantienen bajos los impuestos sobre la energía en especial el impuesto sobre carburantes y esto puede provocar una posible fuente de ingresos compensatorios

¹⁰ COM (97) 9 final, 26 de marzo.

¹¹ Cfr. FICHERA, F.: “L’armonizzazione delle accise”, en *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Vol. LVI, parte I, 1997, pág 243.

¹²Cfr. DEKETELAERE, K.: “European environmental tax policy: proposal for a policy vision and a legal framework”, en *European Environmental Law Review*, January, 1996, pág. 10.

Impuesto sobre Hidrocarburos es ser un impuesto extrafiscal, su objetivo primordial sería el de la disminución de las emisiones de CO₂ y no el de la recaudación. Como bien dice de HERRERA MOLINA, “el impuesto sobre Hidrocarburos tiene un fin esencialmente recaudatorio adornado con ciertas pinceladas ambientales”¹⁴.

Hasta el momento la tendencia que muestra el legislador es aumentar el tipo de presiones fiscales o impuesto sin centrarse en cómo conseguir menores contaminaciones de gases que producen efecto invernadero y sin intentar rebajar esas presiones fiscales a aquellos vehículos menos contaminantes.

La Comisión ha presentado una propuesta para la revisión de normas en materia de fiscalidad energética en la Unión Comunitaria en el que se propone una modificación en el régimen de la energía para que se tengan en cuenta las emisiones de dióxido de carbono de los productos sometidos a las mismas y su repercusión en el medio ambiente al tiempo que se va a conseguir un incremento de los ingresos mediante la división de dos formas del tipo mínimo de impuestos, una basada en el contenido energético de la misma¹⁵ y otra en las emisiones de CO₂ del producto energético.

Por lo tanto vamos a considerar la propuesta de manera positiva ya que determinados problemas ambientales por su dimensión no puedan ser resueltos a nivel nacional pero que su núcleo central se encuentre en la Unión Europea que es dónde reside la política ambiental, aunque después se ejecute a nivel nacional.

La fiscalidad de la energía en la Unión Europea y en España: fortalezas y debilidades

Es necesario destacar la importancia de la Directiva 2003/96/CE la cual presenta una serie de problemas: (i) el hecho de que la configuración de la Directiva no refleje las propiedades energéticas y medioambientales de los distintos carburantes, (ii) el tratamiento fiscal que se ofrece sin justificación a el carbón por ejemplo, y (iii) el deficiente tratamiento fiscal que se le da a los biocarburantes.

En cuanto a los biocarburantes, la Unión Europea ha presentado muchas instancias para fomentar el desarrollo de los mismos puesto que son considerados sustitutos de los combustibles fósiles y que al estar compuestos por materia orgánica van a provocar una menor contaminación así como menos emisiones de gases que provocan efecto invernadero y una menor emisión de CO₂ a diferencia de los carburantes fósiles que

¹³ ALONSO GONZÁLEZ señala “ la escasa resistencia de los contribuyentes al pago, habida cuenta de que se trata de consumos inelásticos toda vez que el mismo apenas se altera pese a la elevación de su fiscalidad” (“Los impuestos especiales como tributos medioambientales”, en *Derecho del medio ambiente y Administración Local*, cit., pág. 658)

¹⁴ Cfr. HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pág. 324.

¹⁵ COM (2011) 169 final, de 13 de abril – Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

provocan mayores emisiones de CO₂, y así de este modo poder cumplir con las expectativas del protocolo de Kyoto ¹⁶.

Hay que destacar la importancia del artículo 16 de la Directiva 2003/96/CE que permite la imposición de una serie de beneficios fiscales, exención o tipo reducido para los biocarburantes siempre sujetas a unas condiciones con la finalidad de reducir la incidencia de su mayor coste de producción con respecto a los combustibles fósiles pero siempre y cuando esta reducción no compense a una serie de costes adicionales que puedan afectar a la consecución de los objetivos del mercado interior o único.

Nuestro ordenamiento jurídico, en el artículo 50 de la Ley 38/1992 previó un tipo cero para los biocarburantes hasta el pasado 31 de diciembre de 2012. Se trataba de un beneficio fiscal de carácter temporal. Pero a partir de esa fecha (31/12/2012) pasó a tributar a los tipos impositivos que gravaban en cada momento la gasolina sin plomo de 95 y el gasóleo para uso general.

Es importantes señalar, que nuestro ordenamiento jurídico español junto con el Impuesto sobre Hidrocarburos (Ley 38/1992) se aplica desde 2001 el Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) como un tributo que va a gravar las ventas minoristas de productos que se comprenden en su ámbito objetivo para así aumentar la autonomía financiera también llamada la corresponsabilidad fiscal de los Estados Miembros¹⁷.

En 2001 el Director General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión, dispuso que España podía llevar a cabo la creación de nuevos impuestos sobre los Hidrocarburos pero siempre bajo el cumplimiento de una serie de requisitos o condiciones siguientes: (i) que su finalidad no fuera presupuestaria, (ii) que no se impusieran diferentes tipos de gravámenes en las distintas comunidades autónomas¹⁸ de la Unión Europea y (iii) que coincidiera su exigibilidad con el momento de la puesta a consumo.

Meses después nació en nuestro ordenamiento jurídico español el Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) que fue creado por el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, con la única condición de que fuese un Impuesto estatal cedido y quedando afectada su recaudación para los gastos de sanidad.

¹⁶ En la comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo- Energías renovables: en marcha hacia el objetivo de 2020-, COM (2011) 31 final, 31 de enero, se señaló en la política de la Unión Comunitaria sobre energía renovables y adoptada por el Libro Blanco para un estrategia y plan de acción comunitaria COM (97) 0599 final, 26 de noviembre surge para “descarbonizar” el sector energético y paliar la dependencia en las importaciones sobre los combustibles fósiles en aquellas regiones no pertenecientes a la Unión Europea pero que por razones de su inestabilidad política están caracterizadas. Por lo tanto, la Directiva 2009/28/CE considera de suma importancia el papel de los biocarburantes en la seguridad del abastecimiento energético así como en la reducción de emisiones de gases contaminantes.

¹⁷ Artículo 4.2 Directiva 2003/96/CE entiende por nivel de imposición: “la carga total que representará la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo”.

¹⁸ Comisión para el estudio y propuesta para un sistema de financiación nuevo aplicable a partir de 2002 en las Comunidades Autónomas: *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, páginas. 195-215.

Por lo tanto el Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, aun siendo un tributo de carácter indirecto, no se va a incluir en los impuestos especiales, que están regulados en la Ley 38/1992¹⁹.

En nota de prensa, la Unión Europea comunicó que había tomado medidas contra nuestro país, España, en relación a la aplicación del Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y que se remitiría este asunto al Tribunal de Justicia si España no tomaba las medidas oportunas en un plazo de 2 meses. Pero de momento no hay noticias de este caso y por tanto este impuesto hoy por hoy sigue en vigor en nuestro país.

En relación al asunto anterior, la Comisión argumentó sobre este impuesto (IVMDH) que no cumplía con los requisitos establecidos en el apartado 2 y 3 de la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, vigente hasta ese momento pero derogada más tarde por la Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de impuestos especial y derogada a su vez también por la Directiva 92/12/CEE por las siguientes razones²⁰: (i) el devengo no se ajusta al Impuesto sobre Hidrocarburos y (ii) el objetivo principal del impuesto es fortalecer las autonomía de las comunidades autónomas para tener más ingresos tributarios a través todo tipo de medios .

Futuro de la imposición energética en la Unión Europea y su proyección en España

Aunque muchos de los impuestos indirectos se encuentran armonizados a nivel de los Estados Miembros de la Unión Europea, existen diferencias en el nivel de consumo entre los Estados. En algunos países de la Unión Europea se han venido aumentando la imposición ambiental y energética en estos últimos años²¹.

Era necesario hacer una revisión de la Directiva 2003/96/CE para poder asimilar la imposición de todos los países miembros y evitar grandes competencias entre los diferentes Estados de la Unión Europea para que no se impida así la obtención del mercado único o interior.

Finalmente, el 13 de abril de 2011, la Comisión presentó una propuesta que modifica a la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de

¹⁹ En principio no entró en conformidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CE, del Consejo de 17 de mayo en materia de armonización entre Estados Miembros sobre impuestos de volumen de negocios.

²⁰ El artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE (actual 1.2 de la Directiva 2008/118/CE) permitía que determinados productos de impuestos especiales tales como alcohol, labores de tabaco, etcétera, pudieran estar gravados por otros impuestos de otra naturaleza o finalidad específica siempre y cuando respetaran o respetasen las normas aplicables en relación con el Impuesto de Valor Añadido (IVA) o impuestos especiales para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del mismo impuesto.

²¹ Por ejemplo en Finlandia se ha llevado a cabo una reestructuración del impuesto sobre la energía observándose el contenido energético del mismo como las emisiones de CO₂ y en Irlanda se ha introducido un nuevo impuesto sobre las emisiones de CO₂.

los productos energéticos y de la electricidad. Con esta propuesta, la que presentó para la modificación de la Directiva 2003/96/CE se pretende “desdoblar” el tipo de gravamen mínimo a aplicar a los productos que se contienen en su ámbito objetivo y se pretende hacerlo de dos maneras: (i) una imposición energética vinculada a las emisiones de CO2 en aquellas áreas que no sean cubiertas por la Directiva 2003/87/CE y (ii) imposición basada en el contenido energético que dé lugar a unos mayores ingresos para los Estados Miembros de la Unión Europea. Por lo tanto el cuadro de imposición mínima sobre la energía a aplicar por los países sometidos a la directiva quedaría de ésta forma²²:

Imposición CO2	20 € por cada tonelada de CO2
Imposición sobre el Consumo energético en general	Carburante automoción: 9.6 €/GJ
	Combustible de calefacción y carburante de automoción que se va a usar solo para los fines que se van a establecer en el artículo 8.2: 0.15 €/GJ

Por otro lado, se observa como la comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo al consejo y al Comité Económico Social Europeo señala que se pretende conseguir una serie de objetivos con la modificación de la Directiva tales como: (i) poder ofrecer a los carburantes un tratamiento fiscal para que puedan aprovechar su potencial medioambiental, (ii) que el sector del transporte no quede a un lado del esfuerzo que se está haciendo para reducir las emisiones de CO2 y (iii) el ajuste entre la gasolina y el gasóleo para equilibrar la oferta y demanda en el mercado europeo de los combustibles.

A continuación, voy a indicar los cambios que se van a introducir en la Directiva 2003/96/CE si la propuesta, se llegase a aprobar.

En primer lugar, vemos un aumento en el uso de energías renovables que son uno de los objetivos marcados por la Comisión y es de gran importancia señalar la modificación que se pretende llevar a cabo sobre el artículo 16 de la Directiva y es suprimir para 2023 la exención que tienen los Estados de la Unión Europea para establecer una exención o reducción para los biocarburantes.

En segundo lugar, asegurar de que el área del transporte no quede a un lado de los esfuerzos llevados a cabo en la reducción de emisiones de CO2 por lo que la propuesta pretende eliminar la opción que tienen los Estados de la Unión Europea de poder ellos mismos ofrecer distintos tratamientos fiscales para usos comerciales y no comerciales de gasóleo de automoción, por entenderlo incompatible con la mejora de la eficiencia energética y para hacer así frente al creciente impacto medioambiental del transporte²³. Por

²² Este desdoblamiento produciría una subida en los tipos mínimos de imposición que se van a aplicar a los productos energéticos, (para el uso como carburante o combustible de calefacción) destacando el tipo de gravamen de la gasolina sin plomo que estaría o permanecería invariable.

²³ Así pues, la propuesta de la Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE sobre el régimen fiscal que se aplica al gasóleo usado como carburante de automoción para fines profesionales y a la

lo tanto se elimina así la posibilidad de los Estados Miembros de establecer una diferencia a favor de la utilización del gasóleo profesional usado como carburante de automoción²⁴.

En tercer lugar, se prevé las modificaciones en las exenciones o reducciones potestativas que son contempladas en el artículo 15²⁵: (i) limitando algunas de las exenciones o reducciones a la imposición sobre el consumo energético general y (ii) otro sería limitando la posibilidad de aplicar las mismas sobre el gas natural y el gas licuado del petróleo (GPL) usados como carburante hasta diciembre de 2023.

En cuarto lugar, la propuesta señala también incoherencia en algunos sectores como el de la agricultura al permitir el artículo 15 a los Estados Miembros de la Unión Europea la posibilidad de poder aplicar un tipo impositivo cero a los productos energéticos y a la electricidad usados para labores tales como agrarias, piscícolas y silvicultura. Y como he dicho antes, esto puede provocar cierta incoherencia en el mercado único o interior.

En quinto lugar, y relacionado con la problemática del Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) y es que se observa como a España y Francia se le va a imponer una serie de tipos más altos sobre el consumo energético en algunos sitios de su territorio para así poder garantizar la autonomía financiera de sus comunidades autónomas pero sin mermar el mercado único o interior. Nos fijamos en España en como el artículo 18 permite la imposición de esos niveles sobre el consumo energético en las comunidades autónomas más altos que la imposición usada a nivel nacional con una única limitación y es que el tipo aplicado por las mismas no supere el nivel de imposición que corresponda en más del 15%.

En su momento, las Leyes 16/2010 a 30/2010 de 16 de julio recogieron en sus preámbulos el compromiso del Gobierno de proponer la modificación de la Directiva 2003/96/CE del Consejo para que si fuese necesario, pueda sustituirse este impuesto (IVMDH) por

imposición de la gasolina sin plomo y gasóleo usado como carburante de automoción, COM (2007) 52 final, de 13 de marzo, va a quedar sin efecto con la propuesta de abril de 2011 ya que en su momento se señaló como una gran aproximación del nivel impositivo comunitario que se aplica al gasóleo usado con fines meramente profesionales que respondería de una manera eficaz al problema de la competencia desleal y daría lugar a un mejor funcionamiento del mercado único o interior así como menores daños al medioambiente.

²⁴ Tal y como señaló el Comité Económico y Social Europeo en su Dictamen sobre “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE en lo relativo a la adaptación del régimen fiscal especial aplicable al gasóleo utilizado como carburante de automoción para fines profesionales, y a la coordinación de la imposición de la gasolina sin plomo y del gasóleo utilizado como carburante de automoción”, 2008/C44/25, de 16 de febrero, el tratamiento favorable otorgado al gasóleo profesional recogido en su día en el artículo 7 de la Directiva 2003/96/CE, e reguló porque se consideró que tenía una gran influencia en el precio del transporte de mercancías y en cuanto a la extensión por la libre circulación de las misma en el interior del mercado de la Unión Comunitaria. Por tanto considero que por los beneficios ofrecidos al gasóleo profesional durante estos años pasados, la necesidad de usar otros medios que sean menos contaminantes para el medioambiente como el ferrocarril, se han visto reducidos.

²⁵ Por tanto, CHICO DE LA CÁMARA, GRAU RUIZ y HERRERA MOLINA comprenden que, en el ámbito de la fiscalidad medioambiental, “debería considerarse una reducción gradual de ciertos beneficios fiscales con el fin de garantizar que aquellos que se mantienen se dirigen efectivamente a lograr objetivos expresamente anunciados”, (“Incentivos a las energía alternativas como instrumento de desarrollo sostenible”, en *Quincena fiscal*, nº 2. 2003, páginas 9 y siguientes).

suplementos autonómicos de tipos sobre determinados productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos.

En tal contexto considero que la Comisión ha decidido no mandar el caso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en previsión de la publicación de la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE y sobre todo ante poder contar con el apoyo de España al aprobarse las disposiciones pertinentes sobre la armonización fiscal mediante las regla de la unanimidad²⁶ y que, el objetivo de esto no era otro que el aumento de la autonomía financiera de las comunidades autónomas, “conformado” así a España para que opte por retirar el Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) del ordenamiento jurídico español.

En definitiva, la Directiva guarda cierta flexibilidad al seguir permitiendo a los Estados de la Unión Europea la posibilidad o no de aplicar un impuesto único sobre el consumo de energía, dejando a estos la posibilidad de llevar a cabo técnicas adecuadas para alcanzar el nivel mínimo de imposición que es exigido y hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se pronuncie, esto no sería incompatible con el mantenimiento del Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) como ya hemos dicho anteriormente que la intención de España sea desprenderse o eliminar el mismo si llega a operarse la modificación.

Posibles líneas de actuación

El Libro Verde de la Comisión –*Hacia una estrategia de seguridad del abastecimiento energético*– señala la que la falta de armonización fiscal en la energía que puede existir entre los países miembros de la Unión Europea, puede dar lugar a una serie de distorsiones entre los mismo. Por lo tanto es necesario conseguir una mayor confluencia entre los distintos tipos aplicables de los Estados Miembros con el fin de poder reducir a mínimos tanto el fraude como falseamiento de la competencia.

Con la propuesta de Directiva del Consejo en la que se remodela el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad se pretende gran aumento en las arcas públicas de los Estados Miembros así como entre otros diferentes objetivos una mayor contribución para la consecución de los objetivos del protocolo de Kyoto a través de una mayor protección medioambiental creando por ejemplo un marco que se adapte a la fiscalidad en el área de las energía renovables.

En definitiva esta propuesta lo que va a intentar es modernizar una Directiva que se encuentra obsoleta y con el único objetivo de prevenir distorsiones de la competencia en el área energética dentro del mercado único o interior y poco eficiente en relación a la protección del medioambiente²⁷.

²⁶ En materia tributaria el poder de decisión reside en el Consejo y no en el Parlamento Europeo y, dentro de aquel, las disposiciones sobre la armonización fiscal se aprueban mediante unanimidad.

En líneas generales, la propuesta es considerada como un avance en cuando a la tributación de la energía aunque quedan dudas acerca de la aplicación del tipo diferenciado en las diferentes comunidades autónomas de España e incluso la semejanza de la propuesta con el artículo 3 del Tratado Unión Europea (TUE) por el que se establece un mercado único o interior en el seno de la Unión Comunitaria, por valorar que pueda implicar una distorsión de la competencia²⁸.

Sin saber si la propuesta llegará o no a entrar en vigor ante la dificultad de conseguir la unanimidad de los Estados Miembros, considero que España debe realizar una serie de cambios en la regulación actual del Impuesto sobre Hidrocarburos contenida en la Ley 38/1992. Algunas de estas propuestas las señalo a continuación.

En primer lugar, que el mantenimiento del Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) pone en riesgo la armonización fiscal de imposición indirecta y con ello la conquista de objetivos del mercado único o interior. Por este motivo entiendo que este impuesto debe desaparecer del panorama legislativo español, tanto si llega a llevarse a cabo la modificación de la Directiva 2003/96/CE puesto que se vería asegurada así la mayor corresponsabilidad fiscal ofrecidas a las comunidades autónomas, como si al final no se llega a llevarse a cabo y no entra en vigor y en este caso se podría iniciar a un aumento del tipo de gravamen aplicable sobre los combustibles fósiles más contaminantes en la Ley 38/1992.

En segundo lugar, me planteo si el legislador nacional debería proceder a una igualación gradual de los tipos de gravamen del gasóleo y de la gasolina. Podemos afirmar que el poder contaminante de la gasolina es mayor al del gasóleo en cuanto a los vehículos particulares. Para los vehículos industriales y de transporte pesado solo existen en versión diésel. Es cierto que el gasóleo emite sustancias mucho más contaminantes que la gasolina, y la gasolina emite más CO₂ que el gasóleo. Por tanto si el objetivo del protocolo de Kyoto es la reducción de las emisiones de CO₂, se entiende que el incremento de la carga fiscal del gasóleo sobre la gasolina aumente los vehículos particulares de gasolina, con lo cual se emitiría más CO₂ y sería muy difícil poder alcanzar los objetivos del protocolo de Kyoto.

En definitiva, debemos plantear si los Estados Miembros de la Unión deben tomar medidas necesarias para ajustar sus legislaciones a las reglas señaladas o marcadas por la Unión Europea en la materia para que, en el caso de que se produjera la reforma, la modificación

²⁷Tal como quedó señalado en la comunicación de la Comisión al Consejo Europeo y al Parlamento Europeo –Una política energética para Europa-, COM (2007) 1 final, de 10 de enero, la finalidad de la política europea es tripe: (i) luchar contra el cambio climático, (ii) limitar la vulnerabilidad exterior de la Unión europea frente a la importación de hidrocarburos y (iii) promover el crecimiento y el empleo, garantizando una energía a buen precio y de abastecimiento seguro en beneficio del consumidor.

²⁸ Siguiendo a ÁLVAREZ GARCIA y JORGE GARCÍA-INÉS podemos afirmar que “ la cesión de competencias normativas para regular los tipos impositivos no es compatible con la normativa europea porque daría lugar a la existencia de tipos distintos dentro de un Estado Miembro de la Unión para un mismo producto sujeto a accisas armonizadas en función del lugar donde se realizara una operación”, pudiendo esto tener efectos perjudiciales para la libre circulación de mercancías y para el buen funcionamiento del mercado único o interior. (“Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, en *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 20, 2007, página 12)

que se llevase a cabo no fuera muy complicada. Esta situación se dio muy parecidamente en España con el Impuesto sobre la Electricidad, el cual su introducción en el plano tributario español fue con la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Sin embargo, no fue obligatoria para los Estados Miembros de la Unión Europea.

Con este Impuesto de Electricidad, se estableció en España sin estar armonizado, eso quiere decir que no existía ninguna directiva que lo estableciese como obligatorio. Simplemente se trató de establecer un tributo que sería legítimo para la Unión Europea pero no había estado armonizado. El problema podría residir en que no se pudiera adaptar un impuesto ya armonizado como es el caso del Impuesto de Hidrocarburos que se encuentra regulado en la Ley de Impuesto Especiales.

Por tanto de aprobarse la propuesta de la Directiva, esto podría llevar a un sistema fiscal menos progresivo y con un cada vez mayor peso de la imposición indirecta frente a la directa.

5.3 La fiscalidad en España

5.3.1 Fiscalidad automóviles a motor: aspecto olvidado por las medidas adoptadas contra la crisis económica

Crisis económica en el sector automovilístico y ayudas de Estado

Hoy día, la crisis económica, se ha extendido mucho más allá de nuestras fronteras hasta un nivel internacional. En este contexto, la industria automovilística se ha visto muy afectada por la pérdida de puestos de trabajo ocasionados por la crisis. La matriculaciones en España de turismos se vieron reducidas en un 20% en el año 2008 y por lo que se respecta, en 2009 durante los diez primeros meses, las ventas de turismos y todoterrenos cayeron un 24,2% en comparación con las cifras de 2008, por tanto podemos apreciar cómo se ha producido una menos recaudación en cuanto a las figuras impositivas vinculadas a los vehículos de motor.

Por tanto, viendo este panorama, los Estados conceden una serie de ayudas a las empresas para que no se vean mermadas e intenten salvase y garantizar su competitividad a largo plazo. La Comisión presentó en febrero de 2009 un plan de acción para la recuperación económica de 2008 dónde se estimaba que debían evitarse las medidas proteccionistas, reseñando que los Estados Miembros sujetos a Derecho Comunitario debían respetar las normas del mercado único.

En enero de 2009 el DUE publicó la Comunicación de la Comisión referente al “Marco temporal comunitario el cual es aplicable a las medidas de ayuda estatal para facilitar el acceso a la financiación en el marco actual de crisis económica y financiera” el cual expone medidas de apoyo para los Estados de la Unión Europea puedan conceder de manera temporal a algunas empresas para poder acceder a financiación y aumentar inversiones con el objetivo de cumplir los fines medioambientales²⁹.

Hay que mencionar que España no se ha quedado al margen en lo que respecta a medidas proteccionistas, sino que ha otorgado al sector un Plan Integral de Automoción, también llamado PIA con una cantidad de 4.070 millones de euros, de los cuales 1.200 millones se van a emplean como medida para que los conductores habituales cambien de automóvil (PLAN VIVE) se puede considerar como una medida de estímulo. Luego, otros 800 millones para ayudar a empresas a poder reorientarse hacia productos de mayor valor

²⁹ El Tratado constitutivo de la Comunidad Europea no ha aportado ningún tipo de definición sobre el concepto de ayuda de Estado más allá solo de haber enumerado los apartados número 2 y 3 del artículo 87 en el que habla de las ayuda que se consideran o podrán considerarse con el mercado común y único, no proporciona ningún tipo de medidas prohibidas. Por lo tanto, tanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la Comisión de las Comunidades Europeas han intervenido para poder delimitar este concepto. En cuanto las sentencias tomadas de referencia para hablar de medidas como ayudas, se ponen de manifiesto las Sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline* y *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99; de abril de 2004 la sentencia, *GIL Insurance* y otros, C-308/01 y finalmente la sentencia de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03 en las cuales se infiere la medida como ayuda al Estado, pero pasa por una serie de requisitos para que sea compatible: (1) que supongan un beneficio para la empresa, (2) que sea concedida por el Estado o en un concurso de fondos públicos, (3) que favorezcan solo a determinadas empresas o producciones y (4) falsear la competencias, afectando sobre todo a intercambios comerciales entre Estados Miembros de la Unión Europea.

añadido, más seguros y sostenibles (Plan de competitividad), 950 millones de euros estarán destinados para mejoras en las redes de ferrocarriles, carreteras y en el sector de las redes marítimas, y por último solamente 420 millones para investigar en I+D y que se va a considerar como un pilar básico para poder en un futuro garantizar ventajas competitivas a las empresas de éste sector así como una mayor rebaja en impuestos para poder desarrollar vehículos más ecológicos y menos contaminantes (Proyecto MOVELE). El dinero restante queda para medidas de apoyo al a internacionalización y diversificación de las empresas españolas en el sector de la automoción y también para medidas financieras (Líneas ICO-Pyme e ICO Liquidez)³⁰.

➤ **Plan VIVE (Vehículo Innovador-Vehículo Ecológico)**

Este plan tiene su origen en la Resolución 27 de junio de 2008 de la Subsecretaria del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de junio de 2008 y que se establece una normativa que regula los préstamos previstos en dicho Plan que es elaborado por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio para la renovación del sector automovilístico (Plan VIVE 2008-2010)³¹

Con este plan es observado como un instrumento que facilita la adquisición de vehículos nuevos o de segunda mano con una antigüedad máxima de 5 años que sean de categoría M1 o N1 y con el que se pretendía cubrir el vacío que dejó el antiguo Plan PREVER.

Los vehículos de categoría M1 y N1 son turismos o vehículos cuya masa total no supere las 3,5 toneladas los cuales están fabricados para que se transporten mercancías.

Hay que reseñar que la primera intención del gobierno era de asignar 500 millones de euros al Plan VIVE para el año 2010, pero al final no se contempló para tal año esa partida.

➤ **El Plan 2000E**

Este plan fue aprobado por el Gobierno español en el Real Decreto 898/2009, de 22 de mayo en el que se regulariza la concesión de ayudas para la adquisición de vehículos.

Este plan tiene como finalidad estimular tanto a las personas físicas, profesionales autónomos dados de alta en el Impuesto de Actividades Económicas y PYMES para la demanda de vehículos nuevos y la sustitución de vehículos antiguos por vehículos menos contaminantes manteniendo así el empleo en el sector de la automoción.

Las ayudas para la obtención de los vehículos son: a) 500 euros cada vehículo con cargo a los Presupuestos de Gastos para el Ministerio de Industria; b) 500 euros cada vehículo o una cantidad superior de aportación por la Comunidad Autónoma que decida de manera voluntaria su unión al plan, y por último, c) 1.000 euros por vehículo por parte del fabricante o el que importa el vehículo adquirido.

³⁰ Información cogida de la página web del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio (noviembre 2009): <http://www.mityc.es>.

³¹ BOE núm. 156, 28 de junio de 2008.

En la actualidad todas las Comunidades Españolas que se han unido al plan exceptuando a Madrid y La Rioja ya que ambas optaron por fijar compensaciones parciales de las cantidades abonadas por los sujetos pasivos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte³².

➤ **Otras ayudas económicas y estatales**

Algunas Comunidades Autónomas como Navarra, Murcia o Valencia optaron por la iniciativa del Estado para la obtención de ayudas para la compra de vehículos menos contaminantes, es decir que tenían una menor emisión de CO2.

Se han puesto en acciones otros planes a parte del plan VIVE y el Plan 2000E y se trata del Plan MOTO-E y PLAN MOVELE.

El Plan MOTO-E es un plan que trataba sobre el fomento de la renovación de vehículos de dos ruedas aprobado por el Real Decreto 1081/2009, de 3 de julio y sigue objetivos tales como dinamizar el sector y mantener el empleo. Podían acogerse a este plan en España aquellos particulares, profesionales autónomos y pequeñas y medianas empresas que obtengan un ciclomotor o motocicleta con un precio no superior a 9.500 euros más impuestos incluidos e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte excluido. Este plan tuvo una dotación de 9 millones de euros por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio para las compras que se realicen de vehículos de dos ruedas desde el Real Decreto señalado anteriormente hasta el agotamiento de los fondos.

El Plan MOVELE se dotó con 8 millones de euros y buscaba fomentar el uso de vehículos eléctricos en España. Este plan era un plan gestionado por el Instituto para la Diversificación y el Ahorro de Energía (IDAE) cuyo objetivo era exponer la viabilidad económica, energética y técnica de un coche eléctrico.

Los vehículos de motor en el sistema fiscal

➤ **Impuestos cuya finalidad imponible concibe los vehículos a motor.**

Adquisición de vehículos: en primer lugar vamos a señalar el Impuesto sobre el Valor Añadido y las Transmisiones Patrimoniales Onerosas. La obtención de vehículos a motor a través de título oneroso o inter vivos son dos hechos que pueden supeditar a los dos

³² El Acuerdo del Consejo de Gobierno el 21 de mayo de 2009 marca el procedimiento de compensación tributaria del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para la obtención de nuevos vehículos en Madrid. El mismo acuerdo señala la urgente necesidad de crear las medidas oportunas para aumentar la demanda de vehículos nuevos ya que se encontraba en una fuerte caída de ventas, por tanto se pone en marcha un plan de ayudas para la adquisición de estos vehículos nuevos para que se pueda reducir la carga que es soportada por la ejecución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

impuestos mencionados anteriormente que son el IVA e Impuesto sobre el Valor Añadido y las Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Hay que señalar que la compra de nuevos vehículos queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido según el régimen general, y se aplicará el régimen especial para los bienes que se han usado.

Si el que transmite un vehículo usado no tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, la adquisición tributará por el Impuesto de Transmisiones de Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y se aplicará una carga del 4% sobre la base imponible que está compuesta por el valor real del vehículo transmitido, siempre y cuando la Comunidad Autónoma no haya previsto en sus estatutos una alícuota diferente siempre y cuando esté en el ejercicio de su competencia asumiendo los artículos 7.1 a), 10.1 y 11.01) del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD.

Matriculación de vehículos: la matriculación definitiva de los vehículos en España viene dada por el hecho imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el artículo 65.1 a) de la Ley 38/1992 de impuestos especiales. Su rendimiento se cedió al 100% a las Haciendas Autonómicas. Las Comunidades de España pueden aumentar los tipos de gravámenes prefijados hasta un total del 15% para los vehículos de la Ley 38/1992 así como podrán asumir por parte de la delegación del Estado competencias tales como inspección, gestión y la revisión de actos todos ellos comprendidos en los artículos 51, y 54-59 de la Ley 22/2009.

Titularidad de vehículos: la titularidad se encuentra dentro del Impuesto del Patrimonio. Este impuesto define la el hecho imponible de este impuesto como la titularidad del patrimonio neto de la persona física. Por lo tanto, los vehículos deberán incluirse en la base imponible del patrimonio de la persona como parte integrante del mismo patrimonio por el valor de mercado que tengan en la fecha del devengo del impuesto. Hay que añadir que la titularidad de vehículos que son aptos para conducirse por vías públicas, deben realizar el hecho imponible del impuesto local obligatorio sobre Vehículos de tracción mecánica ya que esto es establecido por el artículo 92.1 de la LRHL (Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

➤ **Otros tributos relacionados con los vehículos a motor**

Consumo de carburantes: hay que saber que el uso de vehículos lleva un consumo excesivo de hidrocarburos los cuales están gravados por el Impuesto Especial de Hidrocarburos realizado por la Ley 38/1992. Este impuesto es un impuesto armonizado a nivel de la Unión comunitaria y de tipo fijo según la clase de combustible que use el vehículo.

Desde 2002 la carga que soportan los hidrocarburos viene fijada por la suma del Impuesto especial sobre Hidrocarburos y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Rendimiento trabajo en especie: el Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas o IRPF también se encuentra latente en la fiscalidad de los vehículos a motor puesto que la utilización de los vehículos o la entrada para fines particulares por aquellos trabajadores por cuenta ajena están sometidos a gravamen en el IRPF en especie los rendimientos íntegros del trabajo personal.

Seguros en relación al vehículo de motor: mencionar el Impuesto a nivel estatal de las Primas de Seguros que se encuentran sometidas a tributación y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones a través de la adquisición de vehículos de forma gratuita por *inter vivos* o *mortis causa*.

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ¿eliminar, mantener o reducir?

Este impuesto, se presentó como una carga nueva el cual se exige con la primera matriculación algunos medios de transporte, iniciándose a un tipo del 13% según el artículo 70.1 de la Ley 38/1992.

El legislador mostró en la exposición de motivos de dicha ley que la creación de este impuesto acató con el hecho de que el proceso de armonización en la Unión Europea del Impuesto sobre el Valor Añadido que acarreó con la eliminación de tipos altos hasta entonces existentes³³.

Se insistió en la idea de que la carga que soportaban los vehículos y medios de transporte en el Impuesto sobre el Valor Añadido, obedecía al uso en la producción de costes sociales como es en sanidad, medio ambientes o infraestructuras y no a la carga en su adquisición.

Por tanto, muchos autores han especulado acerca de la finalidad recaudatoria de este impuesto por mucho que predique de tributo extrafiscal. Para HERRERA MOLINA este tributo³⁴: solamente se creó para evitar pérdidas y poder recaudar al eliminarse el tipo incrementado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Misma idea es compartida por DE ROSSELLÓ MORENO³⁵ el cual expresa que tal impuesto se creó por medidas solamente recaudatorias al igual que el resto de Impuestos Especiales ya que estos son caracterizados por una alta generación de ingresos.

DE ROSSELLÓ MORENO de nuevo afirma que el tipo impositivo del IEDMT se aplica sobre el IVA e IEDMT, en las cifras de por un lado 15% y por otro lado 13% lo que cada

³³ En la Ley 30-1985 del IVA se observa en el artículo 29 un tipo incrementado del Impuesto sobre el Valor Añadido del 33% para vehículos que son accionados a motor para poder circular por carretera pero con determinadas excepciones.

³⁴ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental, Marcial Pons*, Madrid, 2000, páginas 325.

³⁵ DE ROSSELLÓ MORENO, C.: *Fiscalidad del automóvil: Reforma fiscal ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*, Cedecs, Barcelona, 2002, págs. 171-172.

vez más se confirma de que estamos ante un Impuesto sobre el Valor Añadido ficticio que únicamente sirve para no perder la recaudación y cumplir con los requisitos armonizadores.

➤ **Propuestas para la supresión del IEDMT**

España es uno de los países miembros que aplica en su territorio el impuesto de matriculación. Pero desde que entró en el año 1993 no paran de pronunciarse acerca de él para la supresión de este impuesto.

Los principales argumentos que se recogen son la finalidad recaudatoria del mismo en función del automóvil. Creen que se debería dejar espacio para que la imposición del impuesto persigas otras fines tales como introducir novedades tecnológicas para poder acabar con la contaminación de los automóviles. Básicamente se trata de poder usar la política fiscal como instrumento de política medioambiental.

En los países de la Unión Comunitaria, este impuesto de matriculación provoca muchas quejas acerca de los diferentes tipos y bases impositivos que son aplicados en función al mismo. Por ejemplo países como Alemania o Francia al tener mucha industria del sector automovilístico no exigen impuesto de matriculación o si lo hacen aplican un impuesto de tipo muy bajo. En cambio los estados importadores de vehículos tienden a tener tipos muy altos de este impuesto.

La Comisión presentó una Propuesta de Directiva del Consejo sobre los tributos que se aplican en turismos. De 5 de julio de 2005 la cual contiene varias puntuaciones muy significativas de las que hacemos eso: (1) la primera que contempla en su Propuesta es la supresión absoluta de aquellos tributos sometidos a la matriculación de vehículos para usos en vías públicas, (2) una remodelación de la base imponible del impuesto de matriculación para vincularlo con las emisiones de CO₂.

El ciclo marcado para esa remodelación contaba con el compromiso de la Unión Europea en virtud del Protocolo de Kioto de disminuir la emisión de dióxido de carbono en automóviles a 120 g/kilómetro para el año 2010³⁶.

La Comisión expresó como fecha límite el 31 de diciembre de 2010 para que los ingresos generados tanto por el impuesto anual de circulación y el impuesto de matriculación debían tener su origen en el elemento CO₂ de dichos tributos.

La Propuesta de directiva no era ni más ni menos que la implantación de un factor de reembolso del impuesto de matriculación. No cabe en duda que las reformas que planteó la Comisión eran bastante razonables.

Al pasar unos meses, la Comisión elevó el día 7 de febrero de 2007 una nueva comunicación al Parlamento Europeo sobre “Resultados de la Revisión de una estrategia

³⁶ En España de momento, no se ha vinculado la base imponible del citado impuesto de matriculación a las emisiones de CO₂, sino que se ha vinculado al tipo impositivo. Por lo que podemos decir que no vamos en la dirección impuesta por la Comisión hacia un rumbo medioambiental.

comunitaria para reducir las emisiones de CO2 en turismos y vehículos industriales ligeros” (COM, 2007, 19 final). En la cual la Comisión mantuvo un tono quejoso ante la paralización de su iniciativa. Tal iniciativa fue paralizada puesto que muchos Estados dieron de lado a la misma puesto que no querían perder una fuente de financiación tan productiva como son los impuestos de matriculación.

➤ **La recomendación para la eliminación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y como inciden en las Haciendas autonómicas**

Si por algún casual llegara a aceptarse la propuesta de la Comisión, España debería retirar este impuesto de sus leyes y esto afectaría económicamente con pérdidas en la Comunidades Autónomas.

Si desapareciera este tributo, los Ayuntamientos se quedarían sin la posesión del mismo, posibilidad que está contemplada en las normativas sobre Haciendas Locales y que da poder para que las Comunidades de España establezcan y exijan un tributo sobre materia imponible gravada por el impuesto municipal siempre que se realicen medidas para compensar a los municipios que se encuentran en su ámbito territorial.

Si no se adopta tal solución, el Estado está obligado a compensar a las Haciendas autonómicas y así evitar el daño que sufren en su autonomía y suficiencia financiera y puede realizarlo de dos maneras, o bien cediendo impuestos como uno nuevo o la totalidad de algún impuesto que se encontraba cedido parcialmente al a Comunidad o por otro lado aumentando las transferencias realizadas por las participaciones en los ingresos de la Hacienda Estatal³⁷.

Como hemos visto, con la Propuesta por la Comisión se observa que puede haber una pérdida de recaudación en las Comunidades, pero tal pérdida puede ser neutral ya que puede compensarse con otros fondos en concepto de ingresos que proceden de impuestos anuales de circulación.

➤ **La reducción de los tipos de carga como futura medida contra la crisis en el sector automovilístico**

Aunque actualmente estamos convencidos de poder eliminar el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte somos conscientes de que esta solución es complicada de realizar de manera práctica ya que actualmente nos azota una grave crisis que ha llevado a una caída en la recaudación de muchos tributos que nutren las Haciendas Públicas tal como el Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Es difícil puesto que muchas Comunidades se han visto carentes de productos de Impuesto

³⁷ RAMOS PRIETO, J. y TRIGUEROS MARTÍN M.J.: “La imposición sobre los vehículos de motor en el ámbito de la Unión Europea” Contribución que es hecha al documentos de trabajo aportado al Seminario Internacional, *Armonización Europea y Situación actual del Sistema Tributario. Posibles líneas de reforma en el Contexto de la Unión Europea*, fue celebrado en Sevilla en junio 2009 (se encuentra pendiente de publicación) páginas 114-115.

sobre el Patrimonio desde el 2008 y se duda de que estén dispuestas a perder también el rendimiento de un tributo que se encuentra cedido totalmente por el Estado.

Cabe optar a una solución y es reducir la carga o tipo de gravamen. Esta reducción debe ser aprobada por el Estado por dos razones: (1) solamente se prevé que las Comunidades ejerzan determinadas competencias para aumentar la cuantía del impuesto y (2) porque abrir la probabilidad de disminuir a los legisladores autonómicos los tipos de gravamen puede dar lugar a un riesgo de competencias fiscal al a baja.

IVTM: un paso hacia la redefinición con criterios medioambientales

➤ **Los impuestos de circulación en el contexto de la UE y naturaleza y elementos del Impuesto local sobre Vehículos de Tracción mecánica**

En la Unión Europea a excepción de Estonia, todos los Estados Miembros perciben un impuesto anual de circulación el cual se encuentra sujeto a diferentes requisitos para determinar su base imponible como por ejemplo la cilindrada, potencia en kW o el nivel de emisiones de CO₂.

La propuesta de la Comisión plantea unas pautas para mantener un mínimo de armonización en las normativas nacionales de los Estados en cuando al impuesto de circulación. En primer lugar todo Estado Comunitario que aplique un tributo específico con carácter periódico ligado al uso del automóvil deberá calcular los tributos en base al tiempo que el vehículo haya sido usado durante un periodo de 12 meses. En segundo lugar, la medida que se impone para garantizar ese mínimo de armonización es que el impuesto anual de circulación se vincule de manera parcial o total a las emisiones de CO₂.

En cuanto al Impuesto local sobre Vehículos de Tracción Mecánica, es caracterizado por ser un impuesto real, directo y objetivo con titularidad municipal y con carga obligatoria regulado en los artículos 92 a 99 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

El hecho imponible de este tributo es caracterizado en función de la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por vías públicas independientemente de su clase o categoría. Su periodo impositivo abarca todo el año natural y que comienza cuando se produzca la adquisición del vehículo. El devengo se realiza el 1 de enero de cada año o el día de la adquisición del vehículo.

En cuanto a la condición de sujeto pasivo, la TRLRHL la atribuye a personas físicas o jurídicas o entidades que están citadas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria a cuyo nombre se encuentre el vehículo en el permiso de circulación (art. 94).

Este tributo es exigido conforme a un cuadro de tarifas marcadas por el artículo 95 del TRLRHL que vemos a continuación:

Turismos	<i>Potencia fiscal</i>
Autobuses	<i>Números de plazas</i>
Camiones	<i>Capacidad de la carga útil</i>
Tractores	<i>Potencia fiscal</i>
Remolques	<i>Capacidad de la carga útil</i>
Semirremolques	<i>Capacidad de la carga útil</i>
Otros: motocicletas u ciclomotores	<i>Capacidad de la cilindrada</i>

Una vez hecha la clasificación, cada clase de vehículo se le asigna una cuota en euros dependiendo de su factor tributario. Esta cuota es una cuota mínima que exigen todos los Ayuntamientos y que puede ser modificada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Los Ayuntamientos tienen la potestad de poder aumentar esa cuota siempre y cuando la aplicación del coeficiente no sea mayor a 2. Dicho coeficiente puede establecerse para cada tipo de vehículo previsto en el cuadro anterior y que puede ser a la vez diferente para cada tramo fijado en cada vehículo sin que sea superior al límite máximo³⁸.

Una vez calculada la cuota íntegra, se observan tres bonificaciones por el artículo 95.6 del Texto Refundido y que se aplicarán a la cuota incrementada o a la de la tarifa y son las siguientes:

- a. Bonificación del 75% en relación a la clase de carburante que use el vehículo para ver la incidencia de ese carburante en el medioambiente.
- b. Bonificación del 75% en función del motor del vehículo para valorar sus características y su incidencia en el medioambiente.
- c. Bonificación del 100% para los llamados vehículos históricos o vehículos con antigüedad de 25 años contados a partir del primer día de su fabricación y si esta no se conociera pues la de la matrícula y sin ninguna de estas dos anteriores desde que el fabricante dejara de fabricar³⁹ ese tipo de vehículo.

Mencionar que los ciudadanos que residan en Ceuta y Melilla con vehículos contarán con una bonificación del 50% la cual es obligatoria, mientras las otras tres anteriores tienen carácter potestativo.

Sobre la gestión, liquidación o inspección de este impuesto, quedan sujetas a las competencias del Ayuntamiento del domicilio de donde conste el permiso de circulación,

³⁸ Para MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 2008, página 188, la actual configuración del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica no ha respondido de manera eficaz a las exigencias del principio de capacidad económica debido al hecho de que su cuantificación en relación a los caballos fiscales no mide eficazmente la riqueza del sujeto pasivo, por tanto se ha apostado por incluir coeficientes la cuota los cuales medirían el valor del vehículo, aplicando los precios puestos de manifiesto por el Ministerio de Economía y Hacienda.

³⁹ Para que un vehículo sea considerado vehículos histórico la Administración debe calificarlo de ello. Es el Real Decreto 1247/1995 de 14 de julio en el que se va a aprobar el Reglamento General de Vehículos Históricos en sus artículos 1-3 a siguientes.

hecho que viene regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales más específicamente en el artículo 97. Como bien señala MERINO JARA, ante la gran variedad de tarifas existentes que puedan aprobar los municipios, queda latente que el sujeto pasivo opte por aquella que le suponga menos carga impositiva fiscal⁴⁰

Para finalizar señalar que este tributo puede exigirse en autoliquidación si así lo estiman oportuno los Ayuntamientos en la ordenanza fiscal tal y como dispone el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su artículo 98.1.

➤ **Posible evasión del tributo hacia las Comunidades Autónomas**

Según al artículo 6.3 de la LOFCA, las Comunidades pueden aumentar el número de sus impuestos. En el caso del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica, quedó señalado en la Ley de las Haciendas Locales, en la disposición adicional quinta, el cual autorizó a las Haciendas autonómicas para apropiarse esta materia imponible. Mencionar que la absorción del IVTM por las entidades autonómicas está de manifiesto por más de 20 años atrás.

Ninguna Hacienda Local ha intentado mermar esa situación de posesión de los entes autonómicos bien por varias razones puesto por la inoportunidad de limitar a los municipios de una recaudación bastante grande de sus tres impuestos de carga obligatoria y con una potencia recaudatoria nada despreciable, y por otro lado por la creencia de las Comunidades Autónomas de que la operación de traslado impositivo no les supondría rentabilidad alguna.

La gran desventaja del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica en el ámbito local, sería la privación de uno de los impuestos más fuertes, (el tercer tributo en niveles más alto de recaudación detrás del Impuesto de Bienes Inmuebles y el ICIO en los años 2005 y 2006) para las Haciendas Locales.

Creo que este obstáculo podría verse arreglado si fuese un tributo compartido tanto por las comunidades Autónomas y por las Entidades Locales a través de una cesión parcial de su recaudación acompañada también de asignación de competencias normativas. Siguiendo un modelo muy parecido al del IRPF, se tendría la opción de convertir el tributo que grave los vehículos de tracción mecánica por un impuesto compartido tanto por la Comunidad Autónoma y por los Municipios. Por tanto pasaría a ser un tributo propio de la Comunidad Autónoma pero parcialmente cedido cuya estructura quedaría dividida en un gravamen local y otro autonómico.

Esta propuesta cuenta con un inconveniente y es que puede acarrear un incremento de la carga fiscal sobre un área que soporta ya un alto nivel de imposición, siempre y cuando mientras no se proceda a la eliminación del IEDMT.

⁴⁰ MERINO JARA, “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, núm. 10, año 1989, págs.: 270.

5.3.2 Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal

Consideraciones sobre la cuantía máxima del tributo

Una de las salidas más factibles del legislador cuando son necesarios mayores ingresos es cargar fiscalmente aquellos bienes de los que el contribuyente no puede desprenderse y que por mucho que se carguen nunca desaparecerán y serán siempre una fuente de riqueza para los ingresos públicos. Todo esto bajo pretendidas justificaciones extrafiscales⁴¹.

A nuestro parecer si el legislador carga fiscalmente de más un bien, podemos llegar a pensar que tiene un fin confiscatorio y que puede dar lugar a un fin inconstitucional si la carga llega a ser superior que el precio del producto antes de impuestos. Con esto se puede estar limitando el poder acceder por parte de los contribuyentes a la propiedad de esos bienes haciendo prevalecer la dimensión pública sobre la dimensión privada.

Por lo tanto, frenar la imposición directa no es algo que podamos hacer desde la perspectiva del principio de progresividad. De ésta manera no solamente debemos fijarnos en la idea de no confiscatoriedad contemplada en el artículo 31.1 de la Constitución Española⁴² sino desde una perspectiva en la dimensión normativa de la Unión Europea⁴³ y a partir de ahí conjugando una u otra respetando la propiedad privada con la búsqueda frente a la imposición indirecta de una mayor vigencia del principio de progresividad.

Se trataría por tanto de que la carga impuesta no superase el precio del producto antes de impuestos y en la fiscalidad de carburantes es muy fácil encontrar casos que contradicen y quiebran esta regla de racionalidad y prudencia impositiva⁴⁴.

⁴¹CASADO OLLERO señala sobre el término de extrafiscalidad que se trata de “una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma y con la que pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio propio de la imposición”.

⁴²Esta idea está aún sin concretar o definir con porcentajes por nuestro Tribunal Constitucional. Podríamos fijarnos en CALVO ORTEGA que señala: “si la confiscación es un concepto aprehensible como figura penal es, por el contrario, de muy difícil fijación como límite tributario: ¿a qué impuesto se refiere? En principio hay que descartar la imposición sobre el consumo dónde determinadas técnicas y condicionamientos la harían de imposible realización (bienes sustitutivos, translación impositiva, diversidad de productos, etc.). es evidente que la confiscación tendría como objetivo la imposición sobre la renta o el patrimonio”. (*Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario, Parte General, séptima edición, Civitas, Madrid, 2003, pg. 71*)

⁴³Según FALCÓN Y TELA “principios como la interdicción de la confiscatoriedad, el respeto a la propiedad privada y la libertad de empresa, que figuran en las Constituciones de todos los Estados miembros, constituyen también principios básicos del ordenado comunitario, que ha de respetar los derechos de los particulares derivados de dichos principios”.

⁴⁴Ante la grave crisis económica que se está produciendo, se intenta llevar a cabo una mayor recaudación de ingresos en materia de déficit y que da lugar a un aumento de los tipos impositivos en materia de Impuestos sobre Hidrocarburos en España a través del *Real Decreto-ley 8/2009, de 12 de junio*. Ante la subida se ha reconocido el fin esencialmente recaudatorio de este impuesto. Así en el quinto párrafo del apartado II del preámbulo de este Real Decreto-ley se señala que “la imposición sobre hidrocarburos constituye una fuente relevante de ingresos tributarios para las Haciendas Territoriales españolas”

La carga fiscal sobre la gasolina

Acerca de la responsabilidad fiscal de los carburantes mencionamos hay que mencionar la responsabilidad estatal y la comunitaria. Fijémonos en aquellas Comunidades Autónomas donde los tipos impositivos en relación al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos no hayan sido aprobados, así pues suponiendo un precio de 1€ por litro de gasolina sin plomo de 95 la carga fiscal representaría más del 50% del precio total que se cobre al consumidor impuestos incluidos⁴⁵. Pero en otra comunidad Autónoma la cual si tuviera estipulado ese tipo de gravamen autonómico en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos⁴⁶ el porcentaje sería aún mayor.

En cuanto a la tributación se ha venido superando el límite del 100% en el precio antes de impuestos, es decir que en estos últimos años cuando los precios que han sido más bajos, el consumidor ha tenido que soportar que la carga fiscal sea mayor que el precio total que se les cobra. De todas maneras, la subida impositiva⁴⁷ llevada a cabo por el Real Decreto-ley 8/2009 ha aumentado la carga fiscal sobre el precio de los carburantes.

Si nos centramos en el nivel mínimo impuesto por la Directiva 2003/96/CE para las gasolinas, está en un 359 € por cada 1000 litros. Pues bien, si se hubiera ajustado a ese mínimo comunitario, nos hubiéramos encontrado que la imposición mínima impuesta por la Unión Europea representa más de la mitad del producto, incluidos impuestos⁴⁸.

El 1 de enero de 2004 debemos decir que la Unión Europea era la responsable de que en España se implantara la carga fiscal superior al precio antes de impuesto en la gasolina sin plomo de 95, por lo tanto en aquel momento la Unión Europea era la responsable de que se superase el límite del 100%. Lo que pasó es que luego la evolución del precio del petróleo

⁴⁵ En concreto con ese precio de un euro la carga fiscal para la gasolina sin plomo de 95 antes de la reforma operada por el Real Decreto 8/2009 representaría el 53.40% del precio total de impuestos incluidos. Visto de otro modo, la carga fiscal representaría el 114.59% antes de impuestos

⁴⁶ Hablamos sobre la responsabilidad que ha tenido el Estado español en relación con la normativa nacional que creó el mismo Estado, pero sabiendo que tiene un procedimiento abierto sancionador por la Comisión de la Unión Europea puesto que con el fin con el que se puso esa normativa nacional no fue otro que el de recaudar.

⁴⁷ Aquéllos que defienden sobre la alta presión fiscal en los carburantes suelen resguardarse en la afirmación de que en España el precio de estos carburantes está por debajo de la media en la Unión Europea aunque también silencian otras cosas en las que España también está por debajo en la Unión Europea. Normalmente se tratan de opiniones en el plano político que siempre van a buscar una recaudación a través del Sistema Tributario.

⁴⁸ En ese momento la carga fiscal de España estaba por encima de ese mínimo, por lo tanto el precio de la gasolina sin plomo de 95 estaba sobre los 0.80 € el litro. Aplicando esto, la carga total en España estaba sobre un 63.25% del precio total con impuestos incluidos frente carga fiscal mínima comunitaria que estaba a un 57% del precio total impuesto incluidos. De esta manera ese mínimo comunitario representaba el 155% del precio antes de impuestos.

hizo que se redujeran aquella imposición mínima impuesta por la Unión Europea sobre el precio total impuestos incluidos.

Diferencias de la situación del gasóleo con la de la gasolina

Debemos fijarnos en la gasolina y el gasóleo en el Impuesto sobre Hidrocarburos y obviándolo para la menos tributación otro usos como puede ser el agrícola.

Si nos fijamos en cómo han tributado de diferente tanto la gasolina sin plomo de 95 y el gasóleo nos encontramos con que entre ambos ha estado muy por encima la diferencia de precios de mercado⁴⁹. También hay que tener en cuenta un mayor número de coches particulares de turismo de motor diésel.

Hay que mencionar que ciertos petróleos como por ejemplo un petróleo mejicano suele ser de peor calidad y produce más gasóleo que gasolina frente a otros petróleos más tradicionales en los países árabes. Sea como fuere es una realidad que cada vez más se demanda el gasoil frente a la gasolina por los particulares y que las compañías petrolíferas deben de dar salida también a la gasolina que necesariamente se produce en el proceso de refinado del petróleo. Por eso el precio de la gasolina sin plomo de 95 ha superado inferiormente al precio del gasóleo entre la carga impositiva de la gasolina y la carga impositiva del gasoil. Mencionar que cuando hablamos de gasóleo hablamos del gasóleo usado en automoción por carretera que es en relación al cual se prevé un gasóleo profesional⁵⁰.

En marzo de 2008 el precio de la gasolina volvió a ser superior al del gasóleo. Hay que tener en cuenta que durante la crisis bajó la demanda de gasóleo para maquinaria y vehículos industriales lo cual hizo que se redujese el precio del gasóleo.

Por otro lado, podemos decir que en aquellas comunidades como puede ser la Comunidad de Madrid si puede estar justificada una presión fiscal más alta a través de una cuota más alta del Impuesto sobre las Ventas de Determinados Hidrocarburos puesto que el transporte público⁵¹ aquí se encuentra más desarrollado y ofrece mayores posibilidades.

Cálculo del porcentaje que representa la carga fiscal de los carburantes sobre el precio de éstos

⁴⁹ Tarifa 1ª del apartado 1 del artículo 50 de la *Ley de Impuestos Especiales*. A esa diferencia entre gasolina sin plomo del 95 y gasóleo le sumamos el 16% del tipo de gravamen del IVA aplicado sobre la misma

⁵⁰ En nuestra normativa nacional debemos tener en cuenta el artículo 52 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales donde se regula la “Devolución parcial del gasóleo de uso profesional” en relación al Impuesto sobre Hidrocarburos.

⁵¹ Obviamente siempre señalando que esta subida de la carga fiscal afecta al precio que se le cobra la usuario del transporte público. El precio se vio bastante afectado por la subida hasta 2008 del gasóleo.

Debemos distinguir dos situaciones: (i) la existente hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2009 el cual llevó a cabo el incremento de los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos y (ii) la situación existente a partir de su entrada en vigor.

Hasta junio de 2009 los precios se situaban entre 1,09 y 1,10 euros el litro. Con 1,09 euros la carga fiscal era un poquito superior al 50% del precio total del mismo con 1,10 euros la carga fiscal era ligeramente inferior al 50% del precio total del mismo. Si nos centramos en fijar el precio con milésimas de euro, vemos que el límite estaba en 1,094 euros por litro y que con ese precio la carga fiscal era idéntica al precio antes de impuestos.

Nos hemos fijado en el precio por referencia de 1,094 euros por litro, el cual bajó a 0,933 al finalizar el verano de 2006 y después volvió a bajar en noviembre de 2006 a 0,906, que se estipuló como precio más bajo encontrado. El último día del año de 2006 el precio estaba a 0,946 también como precio encontrado más bajo.

En verano de 2007 el precio subió hasta situarse en 1,066 euros por litro y en diciembre de 2007 1,085 euros por litro.

En enero de 2008 el precio subió hasta 1,089 euros por litro que posteriormente a finales de ese mismo mes bajó hasta 1,069 euros por litro. En marzo de 2008 se superó el referido límite (1,094) situándose como el precio más bajo encontrado para la gasolina sin plomo de 95 en 1,109 euros por litro pero a los pocos días, antes de que hubiese pasado una semana, el día 8 de marzo el precio volvió a situarse por debajo del límite por referencia a 1,089 euros por litro y también de nuevo como precio más bajo encontrado para la gasolina sin plomo de 95. Por lo tanto en dos años pudimos ver como se superó el límite (1,094) y volvió a bajar por debajo del mismo.

Coincidiendo con la huelga en el sector del transporte en la semana del 9 al 15 de junio de 2008 podemos ver como el precio de la gasolina sin plomo de 95 estaba a 1,209 euros el litro. Mientras tanto el gasóleo se situaba a 1,269 euros por litro, ambos como precios más bajo encontrados en esas fechas. Posteriormente los precios siguieron creciendo y por ejemplo en julio de 2008 coincidiendo con la operación salida del verano, el precio de la gasolina sin plomo de 95 estaba a 1,251 euros por litro mientras que el gasóleo se situaba a 1,303 euros el litro. Dichos precios no bajaron hasta agosto en el que se situaron en 1,197 y 1,219 euros el litro. A finales de 2008 el gasóleo se encontró a 0,824 y la gasolina sin plomo de 95 a 0,799 euros por litro.

Al comienzo de la primera semana de enero de 2009 el precio del gasóleo bajó hasta 0,810 euros por litro mientras que durante esa misma semana el precio de la gasolina se mantenía en el precio con el que terminó en 2008 (0,799) a partir de aquí todo fueron subidas tanto para la gasolina como para el gasóleo puesto que los países productores de petróleo optaron por sucesivos recortes de la producción ante la mayor demanda que provocó la crisis económica.

En abril de 2009, la gasolina sin plomo de 95 se situaba en 0,925 euros por litro mientras que el gasóleo estaba a 0,845 euros por litro.

En junio de 2009 percibimos una subida de los precios un total de 1,000 para gasolina sin plomo de 95 y 0,876 euros por litro para el gasóleo. En junio de 2009 también un día antes de que se aprobara el Real Decreto-ley 8/2009 se registró otra subida en los precios viéndose los precios más bajos encontrados a 1,033 euros por litro para la gasolina sin plomo de 95 y 0,906 euros por litro para gasóleo A.

La situación cambió con la entrada en vigor del incremento de Impuesto de Hidrocarburos en el que se aprecia una subida impositiva el 13 de junio de 2009 situando a los precios más bajos en 1,080 euros por litro para la gasolina sin plomo de 95 y 0,956 euros por litro para gasóleo A. los precios volvieron a bajar a finales de junio de 2009.

En julio de 2009 se registró otra bajada situándose 1,012 euros para la gasolina sin plomo de 95 y 0,892 euros por litro para gasóleo A. más tarde, en agosto a pleno fin de semana de vacaciones se registra otra subida de 1,054 euros por litro para gasolina sin plomo de 95 y 0,937 euros para gasóleo A.

A finales de agosto de 2009 comenzaron a bajar los precios hasta octubre, mes en el que comenzaron de nuevo a subir situándose 1,010 euros por litro para gasolina sin plomo de 95 y 0,912 euros por litro para gasóleo A.

A modo general, todos los precios a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2009 que imponía la subida impositiva del Impuesto sobre Hidrocarburos, cambiaron bastante al alza.

Con todo esto se pretende ver como nuestro legislador tributario debería actuar con unos niveles impositivos más bajos y no estar siempre a la espera de una subida de precios del petróleo que haga cambiar los tipos impositivos.

La situación problemática de la gasolina ante su carga fiscal

Ante la alta presión fiscal que soportan los carburantes así como la inestabilidad en el mercado del petróleo podemos justificar que en España se intente acercar más la fiscalidad de estos productos al mínimo comunitario.

La idea no es ajustarse a esas altas presiones fiscales para que los países exportadores de petróleo no caigan en el error de pensar que podemos hacer frente a esas subidas de precios. Lo ideal sería transmitir que es muy difícil el soportar esos precios elevados. Por ellos como he mencionado antes, lo ideal sería reducir la presión fiscal de la gasolina sin plomo de 95 hasta el mínimo que es contemplado por la armonización fiscal comunitaria.

Se debería hacer una rebaja en el tipo de gravamen en el Impuesto Sobre Hidrocarburos hasta un nivel que si sumamos el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados

Hidrocarburos equivalga al mínimo establecido en la Directiva 2003/96/CE⁵². En cuanto a éste impuesto cedido totalmente, cada Comunidad Autónoma es libre de elegir si quiere a parte del gravamen estatal, imponer un gravamen autonómico pero eso lo harán bajo su responsabilidad jurídica y política.

Todo lo apuntado no debe hacer pensar que se quiera descuidar el medioambiente⁵³ sino que a ciertos niveles, la protección del mismo se debería hacer con otro tipo de medidas y no necesariamente tributarias⁵⁴. Desde la perspectiva fiscal, las medidas impuestas no suelen ser las más favorables a la protección del medioambiente y todo ello se ve de manifiesto en que la subida de la carga fiscal no han conseguido frenar su consumo por lo tanto sigue el mismo consumo y afecta igual al medioambiente.

Además, si el Impuesto sobre Hidrocarburos fuese de verdad un tributo extrafiscal⁵⁵, no tendría sentido que a partir de 2013 los biocarburantes pasen a tributar como carburantes del petróleo perdiendo así su beneficio fiscal.

Por todo ello se deja claro como el Impuesto sobre Hidrocarburos tiene una finalidad falsa y que los carburantes menos contaminantes pasarán a gravarse como los carburantes que proceden del petróleo.

Consumo de gasóleo frente al de gasolina en el panorama de los productos energéticos

La carga fiscal del gasóleo ha sido más baja que la carga fiscal sobre la gasolina. Ahora bien, cuando el precio de la gasolina es superior al del gasóleo se produce una diferencia entre el precio de la gasolina y el precio del gasóleo y suele ser una cantidad inferiormente entre la carga fiscal de la gasolina sin plomo de 95 y la del gasóleo. Lo que se ha intentado promover es que la carga fiscal del gasóleo no profesional sea igual a la carga fiscal de la gasolina sin plomo de 95.

⁵² Recordad que en el apartado 2 del artículo 4 de esta Directiva se establece que para poder llegar al mínimo que dispone la normativa comunitaria, a la carga fiscal del Impuesto Sobre Hidrocarburos se pueden sumar otras tales como el Impuesto sobre las ventas minoristas de Determinados Hidrocarburos.

⁵³ En el apartado 7 del preámbulo de la Directiva 2003/96/CE se señala lo siguiente: “Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del protocolo de Kioto”. Obviamente el establecer los beneficios fiscales para biocarburantes y productos menos contaminantes era necesario para alcanzar las exigencias de Kioto.

⁵⁴ Todo ello no quita que en el sistema fiscal se puedan tomar otras medidas que luchen más contra la contaminación y que sean más eficaces. Por ejemplo, encontramos el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que establece tipos de gravámenes mayores para los vehículos más contaminantes frente a los tipos que habían venido existiendo en función de la cilindrada. Todo ello se trata de tipos en función de las emisiones de CO2 y fue una medida que se impuso con la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera.

⁵⁵ Como ya apreciamos, en el Preámbulo del Decreto-ley 8/2009 se reconoce expresamente que la finalidad del impuesto sobre Hidrocarburos es “esencialmente recaudatoria”

Esto es algo que se vienen haciendo desde el año 2001 planteándose en el Libro Blanco de la Comisión de la Unión Europea titulado “La política europea de transportes de cara a 2010: la hora de la verdad” y que vino a impulsar la propuesta de la Directiva del Consejo por la que se pretendía modificar la Directiva 2003/96/CE en cuanto al régimen fiscal especial que se aplica al gasóleo usado como carburante de automoción para fines profesionales y gasóleo y gasolina sin plomo usados como carburantes de automoción.

Esta propuesta⁵⁶ pretendía la igualdad de cargas fiscales mínimas a aplicar por los Estados Miembros tanto al carburante de automoción para fines profesionales y gasolina sin plomo y gasóleos usados como carburantes de automoción en el horizonte del 1 de enero de 2012 y una elevación en 2014 y así asimilar las diferencias fiscales y diferencias de precios entre los Estados Miembros de la Unión Europea.

En mitad de todo esto nos vamos a encontrar en nuestro país con la imposición de beneficios fiscales para el gasóleo utilizado para fines profesionales. Pero con posterioridad a la imposición de esto en nuestro país se produjo una aceleración del recorte entre las diferencias de precios del gasóleo y gasolina superando en 2008 el precio del gasóleo al de la gasolina.

Quizás los beneficios fiscales para el gasóleo profesional podía entender que ayudaban a la inflación consiguiéndose un coste más bajo en el transporte.

Durante bastante tiempo a elección de los consumidores sobre un coche de gasolina o diésel venía en función a varias razones entre las que encontramos: la primera el menor coste del precio del gasóleo frente a la gasolina y el segundo el menor consumo de un vehículo diésel frente a uno de gasolina.

Con todo esto podemos entender que sería necesario estudiar de cerca las medidas impuestas por la Unión Europea vistas hasta ahora o quizás hacer un replanteamiento de las mismas ya que no es justo cebarse fiscalmente más sobre los carburantes por el argumento sobre las emisiones de CO2.

Posibles soluciones en materia de gasóleo con trasfondo medioambiental

Deberíamos plantearnos si sería lo más adecuado en función del principio de capacidad económica, progresividad, principio de igualdad, de prohibición de confiscatoriedad y fondo con la justicia tributaria dar el sí a un incremento de los niveles que son mínimos de imposición en la armonización fiscal comunitaria sobre el Impuesto de Hidrocarburos.

⁵⁶ En la propuesta de preveía una cierta moratoria o plazo para solventar las deudas vencidas con respecto a España de manera similar a la que se hacía en otros Estados de tal manera que con la misma frase del apartado 3 del artículo 18 de la citada Directiva/2003/96/CE pasaría a tener el siguiente texto; “Se concederá al Reino de España un periodo transitorio hasta el 1 de enero de 2007 para que pueda ajustar su nivel impositivo nacional para el gasóleo utilizado como carburante al nuevo nivel mínimo de 302 euros, hasta el 1 de enero de 2012 para llegar a los 330 euros, hasta el 1 de enero de 2014 para llegar a los 359 euros y hasta el 1 de enero de 2016 para llegar a los 380 euros”.

Hay que tener en cuenta que el gasóleo se suele demandar más que la gasolina y que tanto el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se pagan en función del volumen del producto con lo que no se recauda más por ellos cuando sube el precio del petróleo.

Lo que sucede es que a mayor precio los carburantes mayor recaudación del IVA, ya que el IVA si se paga según el precio y a un mayor precio de los carburantes ocurre esto, que hay una mayor recaudación.

La solución a este problema solo puede venir de la Unión Europea tomando en consideración una rebaja fiscal para el gasóleo usado por particulares y que daría lugar a una mayor protección del medioambiente e intentando luchar contra el cambio climático.

5.3.3 *Excesos impositivos y carburantes*

Límite de los excesos impositivos

A la hora de calcular la cuantía de un límite en función de la imposición sobre el consumo es necesario tomar como referencia de que este límite debe ser un límite general. Esto es un principio, el principio del límite general, y en atención a este principio, la imposición sobre el consumo deberá moverse bajo un límite general determinado. Si esto no es así se puede restringir las posibilidades de acceso para adquirir bienes o servicios y por tanto si no podemos acceder a la propiedad de los bienes o servicios no podremos consumirlos.

El límite general no debería ser superior al 100% del valor del bien⁵⁷. Si un determinado producto mantiene un precio del 50% los impuestos indirectos acumulados en ese tributo no tendrían que ser superiores a 50%. Por tanto den o cumplirse esto, se estaría destinando en el consumo, más dinero al Estado que a nuestra economía particular saltándose por tanto el derecho de propiedad privada. Por tanto si no se respeta el límite del 100% se limitaría el acceso a la propiedad privada.

Esto no evita que la Hacienda Pública no se pueda cebar en la presión que soportan determinados consumos de los que a día de hoy, no se puede prescindir de ellos. Por tanto hay que señalar que los legisladores tributarios nacionales deberían en si respetar ese límite y no caer en una injusticia de presión fiscal sobre algunos consumos de lo que no podemos prescindir.

A modo de ejemplo es imposible poner a un mismo nivel al tabaco y el alcohol y el consumo de carburantes para la circulación diaria, puesto que España es un amplio entorno

⁵⁷ Como señala SOTRES MENÉNDEZ, comenta que un tipo del “115% del precio de la leche tiene finalidad confiscatoria”, (Nuevo régimen de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos). También coincide en opinión FALCÓN señalando que un impuesto del 115% es totalmente contrario a la capacidad contributiva puesto que resulta confiscatorio, (Nuevo régimen de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos, cit., página 5).

rural y hay quienes viven en zona rurales y no pueden desprenderse de vehículos puesto que no hay transporte público, entonces estas personas soportarían mucha presión fiscal por el hecho de entidades públicas de intentar cebarse con diferentes carburantes. El gasóleo y las gasolinas son necesarios.

En el marco de la lucha contra la contaminación la cual es originada por el consumo de hidrocarburos, esta lucha no debería realizarse ni desde los Estados o instituciones comunitarias máxime si se intenta ahogar a los impuestos con más carga fiscal. Eso puede soportarlo aquella persona en un alto nivel económico, pero hay otras personas las cuales ni tienen posiciones altas ni tienen coches oficiales las cuales deberán soportar las decisiones poco agradables del legislador.

Frente a esta extrafiscalidad falsa, la lucha para evitar la contaminación del medioambiente poco ayuda ya que esto se debería realizar de otra manera. Se deberían incentivar medidas tales como subvenciones para investigaciones las cuales permitan un estudio exhaustivo acerca de la producción de carburantes y biocarburantes menos contaminantes⁵⁸. Estas medidas pueden ayudar a los sujetos que quieran obtener vehículos a precios más asequibles y que sean vehículos no contaminantes, por tanto mientras se cumpla esto se puede decir que una presión fiscal si puede estar legitimada pero mientras tanto no.

Como comento en el párrafo anterior, mientras esas medidas de ayuda para el desarrollo tanto tecnológico como de producción industrial no llegue, la solución no está en cargar de manera excesiva fiscalmente a las gasolinas y gasóleo. Si se dan una serie de ayudas o beneficios a biocarburantes que la mayoría de las personas no pueden usar⁵⁹ y tampoco sirve de defensa hablar del transporte público frente al privado ya que por ejemplo muchas zonas de nuestro país son zonas rurales y otras se encuentran menos desarrolladas y necesitan más ayudas.

Justicia y racionalidad en los excesos impositivos

En la Constitución Española más concretamente en el artículo 31.1 encontramos la prohibición de confiscatoriedad anunciada por el Sistema Tributario. En el Ordenamiento Tributario se habla de un sistema en el Ordenamiento justo. Es muy difícil determinar si el sistema tributario es confiscatorio o no.

Aplicar el límite del 50% puede ser complicado para el Sistema Tributario puesto que en la práctica existen multitud de situaciones que son difíciles sobre todo si se intenta combinar la imposición directa con la indirecta. Puede ser que el sujeto posea unas tributaciones superiores al 50% de sus rentas y que en su vida diaria tal sujeto no realice ningún

⁵⁸ Sobre todo el bioetanol y biometanol puesto que el biodiesel aunque no emite azufre en la combustión, si tienen gran capacidad de aceites que han sido usados que no la tienen ni el bioetanol y el biometanol.

⁵⁹ Aquellas personas las cuales posean un vehículo diésel que pueda circular con biodiesel, se encuentran con la siguiente situación, y es que el biodiesel es más caro que el gasóleo y a parte, el biodiesel no soporta la tributación del gasóleo

consumo y que le ocasione soportar una carga fiscal alta, mucho más grande de lo que el consume. Por otro lado encontramos sujetos los cuales sus tributaciones totales por impuestos directos e indirectos no sean superiores al 50% de sus rentas y para estos si es habitual el uso de los carburantes y en los que la carga tributaria que soporta el sujeto es mayor que el valor de lo que adquieren para consumir.

Incidencia en la armonización fiscal de la Unión Europea

En primer lugar podemos comenzar hablando del IVA, impuesto que se encuentra en todos los Estados Miembros y que se debe a dos motivos: (i) por un lado el IVA sirve de base para la articulación de un recurso propio⁶⁰ de la Unión de derecho comunitario, esto quiere decir que si queremos que el mercado comunitario funcione como único mercado en la Unión, todos los Estados miembros deben de regirse por las mismas normas fiscales. (ii) por otro lado, con el IVA se obtienen objetivos de neutralidad fiscal y que con la armonización fiscal se evitan situaciones de conflicto sobre la doble imposición internacional, es decir que se evita que un acto sea gravado a la misma vez por diferentes Estados miembros de la Unión Europea.

Cuando hablamos de tributos armonizados en relación a directivas comunitarias, los Estados de la Unión deben en primer lugar establecerlos en su territorio y aplicarlos y regularlos conforme a sus directrices y que junto a esto no se ataque al Derecho unitario pues así los Estados de la Unión podrán crear otros tributos sobre consumos específicos.

Debemos plantearnos de quien es la responsabilidad en el caso de que la carga fiscal sobre el consumo de un determinado producto pueda resultar confiscatoria y ver quién es el que tiene la responsabilidad de ello, si las instituciones comunitarias o los Estados miembros de la Unión. Hay que recordar que tanto las instituciones comunitarias como los Estados miembros están obligados al cumplimiento y a respetar lo dispuesto en las normas comunitaria, y no pueden contravenirlo

Por tanto para resolver la cuestión sobre quién puede tener la responsabilidad, debemos observar si ese tributo específico está o no armonizado conforme a normativas de la UE. Si ese tributo específico no se encuentra armonizado, la responsabilidad sería estatal y sería el Estado miembro quién debería reducir los tipos de gravamen impuestos. En el caso de que

⁶⁰ El IVA para los sujetos de los Estados de la Unión Europea, se presenta como un tributo indirecto, del cual es acreedor el Estado correspondiente de cada nación. Es cierto que las legislaciones nacionales sobre el IVA han sido el resultado de la armonización fiscal que se ha llevado a cabo en las directivas comunitarias y que como hemos mencionado antes, este tributo sirve de base para estructurar un recurso propio de la Unión Europea. Pero en realidad este tributo, el IVA no tiene naturaleza tributaria. El IVA se presenta como un tributo indirecto para el contribuyente del Estado miembro de la Unión Europea y que sirve de base para articular recursos propios, esto es que hay una prestación que debe ser satisfecha por los Estados Miembros de la Unión sin que pueda ratificarse la naturaleza tributaria de la prestación. Sobre el tema del IVA, FALCÓN Y TELLA dicen que el “IVA de la Unión Europea no es un tributo ni un recargo que venga a superponerse al IVA nacional”, señalando que “en el recurso del IVA las Comunidad ostenta solamente un derecho de crédito frente a los Estados de la Unión, a percibir diferentes cantidades”, (*Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europea*, Civitas, Madrid, 1988, páginas 308).

ese tributo específico si esté armonizado en función de las directivas comunitarias, deberemos observar si el Estado miembro lo reguló o no en su normativa nacional y si lo hizo será el estado miembro quien deba reducir el tipo de gravamen hasta que la situación de confiscatoriedad haya desaparecido. Pero si aun reduciendo el tipo de gravamen la situación sigue siendo confiscatoria, corresponderán a las instituciones comunitarias la responsabilidad de reducir esos tipos de gravámenes que estaban previstos en las directivas de armonización fiscal.

Lo natural sería que tanto las instituciones comunitarias como las nacionales no llegasen a provocar esas situaciones de confiscatoriedad, es decir que analizaran al norma para poder ver qué efectos tienes y si tiene efectos confiscatorios no crearla y si la crean que sea con un tipo de gravamen reducido.

Podemos ver también tributos nacionales los cuales no han sido objeto de armonización fiscal y que por sí solos pueden llegar a crear alguna situación confiscatoria para algún Estado miembro. Por tanto se trataría de una responsabilidad Estatal y no compartida entre la UE y el Estado aunque esté presente el IVA como impuesto general sobre el consumo.

Observamos otro caos y es que si los Estados miembros de la Unión Europea en sus normas tributarias establecen unos tipos de gravamen mucho más superiores al mínimo que es exigido en la directiva de armonización fiscal será el mismo Tribunal Constitucional el que tendría que reconocer la confiscatoriedad si la hay en el exceso sobre el mínimo comunitario.

En función de lo anterior, si el Estado miembro de la Unión no hubiera aumentado el tipo de gravamen por encima del que se exige mínimamente en la directiva de armonización fiscal, será el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas el que deberá declarar la no confiscatoriedad en ese caso.

Pero cuando se trate de casos en los que la armonización fiscal comunitaria no tenga cavidad o no actúe y solo se trate de tributos internos la competencia para declarar o no la confiscatoriedad corresponde al Tribunal Constitucional correspondiente.

Situación en el contexto actual sobre la fiscalidad del gasóleo frente a la gasolina

Desde siempre, el precio del gasóleo ha estado por debajo que el precio de la gasolina. También a la par, la carga fiscal sobre el gasóleo ha sido más bajo que la carga fiscal sobre la gasolina. Pero cuando el precio de la gasolina era mucho más alto que el del gasóleo, la diferencia era que el precio de la gasolina y el precio del gasóleo era siempre una cantidad menor a la diferencia entre la carga fiscal de la gasolina sin plomo 95 y la del gasóleo A. Pero lo que se ha querido hacer es que cada vez la carga fiscal del gasóleo A se equipare a la carga fiscal de la gasolina sin plomo de 95.

Esto es algo que en el año 2001 ya se hablaba en el Libro Blanco de la Comisión Europea, más bien titulado como “La política europea de transportes de cara al año 2010: la hora de

la verdad". Esta propuesta preveía equiparar la carga fiscal mínima que se aplicarían en los Estados miembros del gasóleo y gasolina en enero de 2012 y posterior elevación en 2014.

En mitad de todo esto, nos encontramos con ciertos beneficios fiscales en nuestro país para el gasóleo usado con fines profesionales y que después de la aplicación de estos beneficios, se produjo una aceleración en el recorte de precios entre el gasóleo y gasolina en el cual en 2008 se superó el precio del gasóleo al de la gasolina.

De cierta manera se podía entender que los beneficios fiscales ayudarían a frenar la inflación y conseguirse así un coste más bajo en el transporte lo que se reflejaría en el precio del carburante.

Durante mucho tiempo, las opciones de elección de los particulares por un vehículo diésel frente a uno de gasolina se presentaba en dos opciones: (i) menos precio del gasóleo frente a la gasolina y (ii) un menor consumo de un automóvil diésel frente a uno igual de gasolina.

Hoy día nos encontramos en el mercado de vehículos como a iguales prestaciones de potencia los automóviles diésel emiten menos CO₂ que los de gasolina y llegando a tener los de diésel menor tributación que los de gasolina en la práctica.

El gasóleo es más demandado que la gasolina y aumenta el precio del gasóleo aunque no aumenten los tributos que lo gravan de manera específica. Tanto el Impuesto sobre Hidrocarburos como el IVMDH no son pagados en función del precio del producto sino que son pagados en función de los litros, por tanto no se va a recaudar más por ellos aunque aumente el precio del petróleo. Lo que sí sucede es que el IVA sí es pagado en función del precio y por tanto, a más alto precio, mayor es la recaudación del IVA.

La solución en el problema del gasóleo solamente podría venir dado por las instituciones de la Unión Europea, tomando en cuenta alguna rebaja fiscal para el gasóleo usado por los particulares y que daría lugar a una mejora y mayor protección del medioambiente y favoreciendo el uso de vehículos diésel los cuales emiten menos CO₂ que los vehículos de gasolina y que también estos tienen menor potencia que los vehículos de diésel. Por tanto si favorecemos el mercado de diésel beneficiaríamos bastante al medioambiente así como a reducir las emisiones de CO₂ a nivel europeo.

5.3.4 Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico céntimo sanitario

Algunas consideraciones sobre la armonización en tributos especiales sobre la Unión Europea

Con el nacimiento de las Comunidades Europeas y sobre todo para la consecución de un mercado único o interior se hacía necesario establecer de un lado una Unión Aduanera y de

otro lado conseguir una cierta homogeneización en la imposición sobre el consumo de forma que se garantizara neutralidad y fiscalidad comercial y con esto se evitaría que las decisiones de compra y ventas de los operadores económicos se viesan mermados por motivos fiscales.

Para llevar a cabo la Unión Aduanera, se requería tanto la eliminación de barreras aduaneras y supresión de fronteras técnicas y fiscales.

El IVA o Impuesto sobre el Valor Añadido, ha sido uno de los pilares básicos en la imposición indirecta en los Estados Miembros de la Unión Europea así como objeto central en cuanto a la armonización fiscal en la Unión Europea.

Cuando comenzaron los primeros avances en la armonización fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido, se creyó necesario centrarse más en la armonización de los distintos impuestos especiales puesto que estos podrían adaptarse mejor las diferencias económicas y sociales de los distintos países Miembros de la Unión facilitando así el libre movimiento de mercancías entre los Estados de la Unión. Esto se debía llevar a cabo a través de las siguientes pautas de actuación: (i) identificación de las accisas⁶¹ a armonizar y eliminando aquellas que solo se dieran en algunos países, (ii) armonización de las estructuras de imposición y (iii) armonización de los tipos de gravamen.

En relación a los criterios empleados en la especificación de los impuestos sobre consumos específicos que tenían que mantenerse y armonizarse, CAYÓN GALIARDO, FALCÓN y TELLAY DE LA HUCHA determinaron en raíz a los dispuesto en la Propuesta de Directiva Marco de 1972⁶² los siguientes: (i) aquellos impuestos que permanecieran debían tener un interés económico y presupuestario en todos los Estados de la Unión Europea , (ii) no debían gravarse productos de primera necesidad y (iii) que se intentaría evitar mayormente el gravamen de aquellos productos usados como materia prima por la industria⁶³.

Finalmente decidieron mantenerse para su armonización las siguientes accisas: (i) aceite minerales, vino, y (ii) tabacos manufacturados, alcohol y cerveza. Para la armonización de los aceites y los tabacos manufacturados se dispuso el motivo presupuestario y para los productos alcohólicos expusieron razones de salud pública.

Fue en el año 1992 cuando se adoptaron las primeras medidas en materia de armonización de impuestos especiales o accisas. Por lo tanto caben destacar las siguientes normativas: (i) Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (LCEur 1992, 789) sobre la imposición de hidrocarburos, (ii) Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de

⁶¹ Accisas se refiere a los impuestos especiales en su denominación comunitaria. se establecen como impuestos sobre consumos específicos, que gravan el consumo de determinados bienes además de lo que lo hace el IVA como impuesto general.

⁶² COM (72) 225 final, de 23 de febrero de 1972 – *Proposals for harmonizing consumer taxes other than VAT* -.

⁶³ *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, página. 410.

1992 (LCEur 1992, 3392) en cuanto a armonización de estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos y (iii) Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (LCEur 1992, 310) que se refiere a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.

Tras este periodo de normativas vemos como en lo que se refiere a armonización de la imposición sobre carburantes⁶⁴ se presenta un periodo de inactividad comunitaria, exceptuando la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003 (LCEur 2003, 3588) por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de productos energéticos.

Cabe destacar de nuevo la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad – COM (2011) 169- final-, que aún no se sabe si llegará a entrar en vigor o no. De una manera u otra debemos valorarla de forma positiva puesto que rompe con la línea de la inactividad en el ámbito de imposición energética por el legislador de derecho comunitario tras una vez proclamada la Directiva 2003/96/CE. La intención de esta directiva es desdoblarse el tipo mínimo de gravamen a aplicar en los productos que se encuentran contenidos en su ámbito objetivo en dos: (i) la primera sobre la imposición energética unida a las emisiones de CO2 en aquellas áreas que no cubra la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de octubre (LCEur 2003, 3227) y (ii) imposición basada en el contenido energético y que va a intentar conseguir unos mayores ingresos para los Estados Miembros de la Unión Europea y no centrarse ya tanto en la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero.

La imposición indirecta no armonizada. Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH).

En el año 1992 nació la Directiva 92/12/CEE denominada también “Directiva horizontal” y su fin básico era crear un régimen común relativo a los productos sujetos a impuestos especiales y así garantizar su libertad de circulación.

A días de hoy, está en vigor la Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008 (LCEur 2009, 27) en la cual se regula el régimen de los impuestos especiales y deroga a su vez a la Directiva 92/12/CEE. Por tanto, en la Directiva 2008/118/CE contiene el régimen general de los impuestos especiales que gravan el consumo de: (i) alcohol, (ii) tabaco y (iii) productos energéticos y electricidad.

La función de la Directiva 2008/118/CE es de asignar de homogeneidad al régimen de productos sujetos a las accisas o impuestos especiales, y así facilitar la armonización de las

⁶⁴CASAS AGUDO considera que tras la creación del mercado único o interior en 1993, cabe observar un agotamiento sustancial del citado impulso que había acompañado la evolución normativa de la imposición indirecta en el ámbito comunitario (“Estado Actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta”, en Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 154, 2012, página 136)

accisas en su artículo 1.2 dónde se prevé que los Estados Miembros puedan establecer una serie de impuestos especiales que no tengan carácter de impuestos sobre el volumen de los negocios y se permite así que los productos que estén sometidos o gravados a impuestos especiales puedan estar gravados con otros impuestos indirectos totalmente distintos de los sometidos a la armonización fiscal y que persigan un objetivo específico siempre respetando normas aplicables a los impuestos especiales o al IVA en lo que respecta al a base imponible, el cálculo de la cuota tributaria así como devengo y control del tributo.

Entre los diferentes Estados de la Unión se ha venido permitiendo siempre bajo el cumplimiento de una serie de requisitos, que existan una serie de impuestos indirectos que no se encuentren armonizados a nivel europeo. Es decir, que los Estados tienen el poder para poder regular otro tipo de accisas o impuestos especiales que de aquellas a las que afecta la Directiva 2008/118/CE. Por lo tanto dichas accisas deberán convivir con otros impuestos que sí se encuentran armonizados en la Unión Europea.

Tal medida ha sido aceptada por la gran mayoría de los Estados de la Unión ya que puede ser un gran potencial en el sentido de que por un lado tienen un gran impacto recaudatorio así como por otro lado pueden suponer la consecución de distintas finalidades de carácter extrafiscal como puede ser por ejemplo la protección del medio ambiente.

Debido a la falta de regulación existente en la Unión Europea, las intervenciones del TJUE (Tribunal de Justicia de la Unión Europea) han sido muy frecuentes sobre todo a la hora de comprobar la compatibilidad existente de las mismas con el Derecho Comunitario, tanto el Originario como el Derivado⁶⁵. Por tanto voy a mencionar algunas declaraciones importantes al respecto.

En primer lugar voy a señalar el *asunto C-434/97*, Sentencia “Comisión de la Comunidades Europeas contra la República de Francia” del 14 de febrero de 2000 (TJCE 2000, 32) el Tribunal de Justicia de la Unión Europa, ante el impuesto no armonizado sobre bebidas alcohólicas y el tabaco, resolvió que no se cumplía con lo dispuesto en el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, señalando que el tributo estaba dedicado a financiar algunas prestaciones de la Seguridad Social y que perseguía una finalidad específica.

En segundo lugar, podemos señalar la Sentencia “Comisión de las Comunidades Europeas contra República de Italia” de 25 de septiembre de 2003 (TJCE 2003, 285) asunto C-437/01 en el cual se trataba de verificar la similitud de un impuesto sobre los aceites lubricantes con la normativa de la Unión Europea. En esta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señala que aunque “es suficiente que los impuestos indirectos persigan finalidades específicas sean conformes (...) con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas” y por lo tanto no se exige a los Estados Miembros de la Unión Europea, el respeto a las normativas que se refieren a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido en materia de determinación de base imponible, devengo, cuota tributaria, liquidación. Este tributo sigue dentro del ordenamiento jurídico italiano y

⁶⁵ “Le accise nel mercato único europeo”, en *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, nº 2, 2007, páginas 251 y siguientes.

no respetaba el sistema general de normas reguladoras de impuestos especiales que gravan los hidrocarburos. Por lo que se entendía que Italia había incumplido aquellas obligaciones del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE⁶⁶.

También quiero hacer referencia a la sentencia “Banca popolare di Cremona Sociedad cooperativa Arl. Contra Agenzia Entrate Ufficio Cremona” de 3 de octubre de 2006 (TJCE 2006, 283) con *asunto C-475/03* donde se habla sobre la incompatibilidad de un tributo como es el *Imposta Regional esulle Attività Produttive italiana* (más adelante, IRAP) con el artículo 33 de la Sexta Directiva IVA⁶⁷.

Después de la lectura de estas distintas sentencias me queda clara que la posición en cuanto a la no armonización de los impuestos indirectos a nivel europeo entre los Estados miembros no ha sido pacífica, puesto que en la mayoría de ellos no se han observado existencia de finalidades específicas (finalidades distintas a la presupuestaria) y en resultado han sido usados como armas recaudatorias por parte de los distintos países.

Por tanto aunque esta imposición indirecta puede en términos de recaudación logran grandes ventajas a nivel interno de otro modo ha parado el proceso de armonización fiscal de las accisas y por tanto ha originado dificultad en la libre circulación de mercancías entre los Estados Miembros de la Unión Europea y por todo esto se ha puesto en peligro los objetivos plasmados en el Derecho Originario de la Unión.

Como se señala en el artículo 4.2 de la Directiva 2003/96/CE (LCEur 2003, 3588) sobre que la carga tributaria no puede ser inferior a los mínimos prescritos por esta directiva, en el caso de la imposición de la energía se entiende por nivel de imposición “el total de la carga que va a representar la acumulación de todos los impuestos indirectos (exceptuando el IVA), calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o eléctricos en el momento de su puesta a consumo”, esto significa que el nivel mínimo de imposición se puede obtener por la adición de accisas tanto armonizadas como no armonizadas y que los Estados Miembros de la Unión serán más proclives a elegir el sector de las accisas no armonizadas ya que entre otros motivos, las accisas no deberán estar sujetas a controles que se han fijado por la normativa en cuanto al régimen de impuestos especiales y tendrán un tratamiento más flexible que las que están sometidas a regulación en la Directiva 2008/118/CE.

⁶⁶ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló que mientras se aplique el tipo de gravamen del impuesto especial armonizado en una materia que se encuentra exenta como en este caso son los hidrocarburos no usados como carburante o combustible para calefacción, debe resultar a una tributación igual a cero, dentro del Ordenamiento jurídico italiano en el cual se viene ejerciendo una gran presión fiscal sobre los mismos. Siendo así, en la sentencia “Comisión de las Comunidades Europeas contra República italiana” el TJUE aclaró que los productos exentos de manera obligatoria no pueden invocar la facultad prevista en el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE (LCEur 1992, 789) de mantener o poner otros impuestos indirectos de finalidad específica.

⁶⁷ El IRAP se aplica en todas las transacciones comerciales de producción o intercambio que tengan por objeto bienes o servicios, hechas en el ejercicio de actividades de empresa o artes y profesiones, y que gravan el valor neto que resulta de la actividad productiva, es decir el valor neto “añadido” al producto por el producto.

Si se permite que existan impuestos sobre consumos específicos no armonizados en la Unión Europea es debido porque al ser una materia en la que rige el principio de subsidiariedad y las decisiones son tomadas por unanimidad, el pronóstico de las directivas va a ser dotar con una mayor flexibilidad y así poder garantizar que se alcance el consenso entre todos los Estados Miembros de la Unión Europea.

Dentro de nuestro Ordenamiento jurídico español, encontramos junto al Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) que se viene aplicando desde enero de 2002 y como tributo de naturaleza indirecta que es (IVMDH) y que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos, grava en fase única las ventas minoristas de los productos que se encuentran comprendidos en su ámbito objetivo, no se encuentra armonizado a nivel de la Unión, está cedido a las Comunidades Autónomas y que en su mayor parte ha quedado afectada su recaudación a la cobertura de gastos en materia de sanidad y por lo que es conocido como *céntimo sanitario*.

El céntimo sanitario, su nombre oficial es el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Este impuesto se implantó en España en el año 2002 y eran las Comunidades Autónomas las que se encargaban de recaudarlo. Al principio la cuantía oscilaba entre los 1 y 1.24 céntimos por cada litro de carburantes utilizado pero que llegó a gravar hasta un total de 4.8 céntimos por litro de carburante utilizado. Este dinero va directamente para financiar a la Sanidad española. Su vigencia fue desde 2002 hasta 2013.

Como he dicho anteriormente, el 1 de enero de 2002 nació en nuestro Ordenamiento Jurídico el Impuesto sobre Ventas de Determinados Hidrocarburos con condición de tributo cedido a las Comunidades Autónomas y que su recaudación quedase afectada para los gastos en materia sanitaria y financiación de actuaciones medioambientales.

En la Ley 24/2001 más concretamente en el artículo 9 expone que el tipo de gravamen que se va a aplicar a cada producto se forma por la suma de los tipos estatales y tipos autonómicos y siendo el tipo autonómico el aprobado por la ley que regula la cesión de los Tributos a la Comunidad Autónoma. Por tanto si la Comunidad Autónoma no aprobase ningún tipo, el tipo de gravamen del tributo sería el estatal.

En el artículo 9 de dicha Ley 24/2001 se indicaba que los rendimientos procedentes del Impuesto sobre Ventas de Determinados Hidrocarburos, iban a quedar totalmente afectados a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria.

En la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (RCL 1980, 2165) más concretamente en el artículo 19 sobre la cesión del IVMDH a las Comunidades Autónomas, señala que “cada Comunidad Autónoma podrá asumir la regulación de los tipos de gravamen, así como la regulación de aplicación de los tributos”. Por su parte el artículo 44 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (RCL 2009, 2478) cedía a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Ventas de Determinados Hidrocarburos que se producían en su territorio y por último, el artículo 52 de este mismo texto normativo, reconocía a las Comunidades las competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico dentro de los siguiente:

Gasolinas	Desde 0€ - hasta 48€ por 1000 litros
Gasóleo uso general	Desde 0€ - hasta 48€ por 1000 litros
Gasóleo de usos especiales y calefacción	Desde 0€ - hasta 12€ por 1000 litros
Fuelóleo	Desde 0€ - hasta 2€ por tonelada
Queroseno de uso general	Desde 0€ - hasta 48€ por 1000 litros

En nota de prensa, a fecha 6 de mayo de 2008, la Unión Europea informó que la Comisión había tomado medidas contra España acerca de la aplicación del Impuesto sobre Ventas de Determinados Hidrocarburos mediante una notificación formal, en dictamen motivado y no público dando un plazo de dos meses para que España adoptara las medidas oportunas.

La comisión argumentó que el Impuesto sobre Ventas de Determinados Hidrocarburos no cumplía con los requisitos que se establecían en el artículo 3 de la Directiva 92/12 CEE: (i) que el devengo no se ajustaba al del impuesto sobre Hidrocarburos, solamente se ajustaban al momento en el que los productos se vendían al cliente en los comercios minoristas (por ejemplo estaciones de servicio) y no cuando los productos dejaban el último depósito fiscal y, (ii) la comisión consideró que el objetivo principal del impuesto era fortalecer la autonomía de las Comunidades Autónomas, suministrándoles los medios necesarios para aumentar los ingresos tributarios a través del reconocimiento de una gran potestad tributaria.

Peso a todo el descontento mostrado por la Unión Europea en relación a este impuesto, éste ha seguido aplicándose en España hasta el 1 de enero de 2013 fecha en la que desapareció y quedó integrado dentro del Impuesto sobre Hidrocarburos.

La desaparición del Impuesto sobre Ventas de Determinados Hidrocarburos del Ordenamiento jurídico español

Como ya señalé en páginas anteriores, la Comisión en el año 2011 presentó una propuesta para revisar aquellas normas anticuadas sobre fiscalidad en los productos energéticos en las que proponía una reformatión del régimen de la imposición sobre energía teniendo en cuenta sobre todo la emisión de CO₂ de los productos referidos a la misma así como repercute en el medioambiente. Y al mismo tiempo que se pudiera conseguir un mayor incremento de los ingresos a través del tipo mínimo del impuesto de dos formas, una basada en las emisiones de CO₂ y la otra en el contenido energético⁶⁸.

Se prevé otorgar a España y Francia la posibilidad de imponer tipos más altos sobre materia de consumo energético en algunas áreas de su territorio para facilitar así la autonomía financiera de sus Comunidades Autónomas y lo cual es finalidad del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos si bien con lo anterior no se dificulta el funcionamiento del mercado interior. El artículo 18 de la Propuesta de la

⁶⁸ En relación a lo dispuesto en la Propuesta de Directiva sobre la reforma de la fiscalidad energética, se señala en el informe de Comisión de expertos que la manera de cambiar la fiscalidad en materia energética es un mecanismo más apropiado para conseguir objetivos medioambientales y de eficiencia energética radicaría en determinar las bases imponibles a partir de dos elementos: primero el contenido energético y segundo el contenido potencial de dióxido de carbono.

Directiva permite a España establecer unos niveles de imposición sobre materia de consumo energético superiores a los niveles nacionales siempre con la limitación de que el tipo aplicado por las mismas no sea superior al nivel de imposición en más del 15%.

En su momento, las leyes 16/2010 (RCL 2010, 2004) a 30/2010 de 16 de julio (RCL 2010, 2018) sobre la cesión de tributos del Estado a las diferentes Comunidades Autónomas, en sus preámbulos recogieron el procedimiento de infracción llevado a cabo por la Comisión contra España para proponer la modificación de la Directiva 2003/96CE (LCEur 2003, 3588) para que se sustituyese el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por suplementos autonómicos sobre determinados productos que están sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos⁶⁹.

En este entorno observo que seguramente la Comisión decidió no mandar el caso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE, ante la necesidad de contar con el soporte de España al aprobarse las disposiciones en relación a la armonización fiscal mediante el principio o regla de la unanimidad.

Por lo tanto considero que el objetivo del artículo 18 no era otro que el de incrementar el grado de corresponsabilidad o responsabilidad compartida fiscal con el que las Comunidades Autónomas cuentan, así como acordando con España la opción de retirar de manera voluntaria de nuestro Ordenamiento jurídico español el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos vigente hasta 1 de enero de 2013.

Por tanto, después de estas idas y venidas puestas en manos de muchas instituciones europeas donde se planteaban muchas ventajas de la imposición indirecta en un marco de crisis económica y social (en perjuicio de la directa, mucho más dañada por la contracción de la actividad económica⁷⁰) le tocaba al legislador español mover ficha, modificando la composición de nuestro sistema tributario en relación a las orientaciones dadas por la Comisión en sus recomendaciones⁷¹ y propuestas.

⁶⁹ Estas leyes fueron proclamadas para adaptar el régimen jurídico de las diferentes Comunidades Autónomas a un nuevo régimen general de impuestos cedidos apreciado en la Ley 22/2009 /RCL 2009, 2478).

⁷⁰ Esto ha sido reproducido en el Informe de la Comisión de expertos para la modificación del sistema tributario de España en febrero del año 2014 dónde se ha dado más atención a la reforma de impuestos especiales y medioambientales en España, respaldándose por una modificación de la fiscalidad sobre la materia energética.

⁷¹ Ante esta inclinación, López Espadafor observa que “lo que no puede resultar nunca aceptable es que en materia financiera y tributaria el único principio al que se le dé una virtualidad práctica desde las instituciones de la Unión Europea sea al principio de limitación del déficit, cuando esto se haga en detrimento de los principios materiales de justicia tributaria”. (“La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea”, en *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 361, 2013, página 124). Sobre las carencias de los impuestos armonizados en este ámbito, *vid.* López Espadafor, “Carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 103, 2013, páginas 33 y siguientes. Al fin y al cabo todo se va a traducir varios obstáculos a la función de la redistribución de la riqueza del Derecho Financiero en un Estado Social y Democrático de Derecho dónde está definida por López Espadafor, “El Derecho Financiero y Tributario ante las catástrofes naturales”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 159, 2013, páginas 54 (BIB 2013, 2222).

Ahora bien, voy a realizar un repaso sobre las disposiciones que son contenidas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril (RCL 2012, 607) sobre estabilidad presupuestaria y financiera así como la Ley 2/2012, de 29 de junio (RCL 2012, 909, 1093) sobre los Presupuestos Generales del Estado para 2012, en la que se pronosticaba la modificación de la actual regulación del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Ordenamiento jurídico español a partir de enero de 2013⁷².

La Ley Orgánica 2/2012 en su disposición final cuarta se predecía la modificación de la Ley Orgánica de Financiación de la Comunidades Autónomas (LOFCA) añadiendo además una disposición séptima que decía lo siguiente “como consecuencia de la integración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el tramo estatal de ese tributo iba a quedar sustituido por el tipo estatal del Impuesto sobre Hidrocarburos y por el tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos también.

A las Comunidades Autónomas, se han cedido el 58% del rendimiento que es derivado del tipo estatal general el 100% del rendimiento derivado del tipo estatal especial del IVMDH y por último el 100% del rendimiento del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos que se ha creado en su territorio. Por otro lado, se ha permitido de las Comunidades Autónomas que estas puedan tomar competencias normativas sobre el gravamen autonómico aplicable que se indique en la Ley 22/2009 (RCL 2009, 2478).

Se modificó el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) que dice que el tipo de gravamen se formará mediante la suma del tipo estatal y el autonómico. Los tipos autonómicos serán los que resulten de aplicación con lo dispuesto en el artículo 50 ter de esta Ley.

En enero de 2013 se incluye un nuevo artículo, más específicamente el artículo 50 ter de la Ley de Impuestos Especiales en la cual se señala que las Comunidades Autónomas podrán imponer un tipo autonómico impositivo del Impuesto sobre Hidrocarburos que grave los productos comprendidos en los epígrafes 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14, y 1.15 del artículo 50 apartado 1.

Va a quedar derogado el artículo 9 de la Ley 24/2001 por la disposición derogatoria tercera.

Por tanto tras la lectura de estas disposiciones, podemos verificar como en la práctica, la maniobra legislativa ha tenido como objetivo la “reubicación” del llamado *céntimo sanitario* dentro del Impuesto de Hidrocarburos. Finalmente me ha parecido excesivo este aumento de poder hacia las Comunidades Autónomas a través del incremento de los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Hidrocarburos con el Derecho Comunitario. Análisis de la Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el asunto C-82/12

⁷² DEL BLANCO GARCÍA “La incidencia de Derecho de la Unión Europea en el poder fiscal de las Comunidades Autónomas: la supresión del IVMDH” en *Crónica Tributaria*, nº 149, 2013, páginas 67-81.

En las sentencia “Transportes Jordi Besora, S.L. y Generalitat de Catalunya”, en el *asunto* C-82/12 el TJUE ha declarado del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es contrario a la Directiva sobre los impuestos especiales observando que el IVMDH tiene una carencia en el objetivo o finalidad específica en el sentido de la Directiva⁷³.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña hizo la petición de elevar a cuestión o decisión prejudicial la interpretación del artículo 3,2 de la Directiva 92/12/CEE (LCEur 1992, 789). Esta petición se presentó cuando había disputa entre la Generalitat de Catalunya y Transportes Jordi Besora, S.L. en relación con la determinación o resolución de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona por la que se negó la devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Con el fin de entender el significado de “finalidad específica”, el abogado N. Wahl entendía que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos buscaba la misma finalidad que el impuesto especial armonizado (básicamente la finalidad era reducir los costes sociales tanto sanitarios como medioambientales, así como los costes provocados por el consumo de hidrocarburos). El Abogada N. Wahl, siguió afirmando que este impuesto tenía una finalidad meramente presupuestaria.

Al final, habiéndose descartado la existencia de tal finalidad específica, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no entró a esclarecer el segundo punto del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, -básicamente ver si se respetaba o no el sistema general de los impuestos especiales o el Impuesto del Valor Añadido-. El abogado confirmó que establecer un tributo adicional que se devenga en un momento totalmente diferente al del impuesto especial crea una serie de responsabilidades o formalidades adicionales para los operadores en el ámbito de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Definitivamente, tanto la Generalitat de Catalunya así como el Gobierno Español solicitaron al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que recortara los efectos de esta Sentencia en el caso de que se proclamara que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos era contrario al Derecho Comunitario. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia, alega que solamente se puede conceder que se limiten los efectos en el tiempo siempre y cuando se cumplan dos requisitos tales como: (i) buena fe de los interesados y (ii) riesgos de trastornos graves.

Hay que tener en cuenta que la situación actual económica de España existiría mayor porcentaje de un trastorno grave para la economía española por lo que el Tribunal entiende en este caso que no puede aceptar que España haya obrado de buena fe al mantener en vigor desde 2002 un impuesto controvertido que presentaba tales características y a su vez la Comisión había comenzado un procedimiento de incumplimiento contra España en relación al sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos que España asumió el riesgo de seguir adelante con este impuesto polémico.

⁷³ En palabras de PUEBLA AGRAMUNT, “el propio Gobierno de España de alguna manera había reconocido ya su contrariedad a Derecho, y no en vano suprimió dicha figura impositiva, integrándola, desde el 1 de enero de 2013, en el impuesto sobre Hidrocarburos” (“El céntimo sanitario hoy o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido”, en Quincena Fiscal, nº 7, 2014, Recurso electrónico WESTLAW: (BIB 2014, 902)).

5.3.5 La devolución del céntimo sanitario

En primer lugar debemos hacer referencia a la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

El Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos tras la sentencia del TJUE 27/02/2014

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea –TJUE- declaró incompatible con el Derecho Comunitario la normativa española reguladora del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos⁷⁴ asunto C-82/12.

Motivos de esta declaración: (i) no existe una “finalidad específica” en este impuesto, distinta de su función recaudadora (requisito exigido por la Directiva 92/12/CEE, sustituida por la 2008/118/CE)⁷⁵ y (ii) en la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria y el devengo y el control del impuesto sobre ventas minoristas de hidrocarburos, no se respetan las normas comunitarias aplicables a Impuestos Especiales o IVA (a título de ejemplo señalar que el devengo de nuestro impuesto se sitúa en el momento de la venta al consumidor final, mientras en la normativa europea se produce en distintos momentos del proceso de elaboración de los hidrocarburos).

La sentencia del TJUE no deroga la Ley 24/2001, simplemente establece su inaplicabilidad a partir de la publicación de dicha sentencia.

La Administración Española siempre defendió, tanto ante la Comisión Europea⁷⁶, como ante el TJUE, que el referido impuesto se había creado con fines de política de salud pública y de medio ambiente, o sea “fines específicos”, sin embargo dichos argumentos finalmente no fueron tenidos en cuenta por la Comisión Europea –ni el TJUE-. Ciertamente, esta nueva regulación del impuesto, era de tal amplitud que suscitó dudas sobre sus fines en la Administración Europea, que aumentaron conforme las distintas Comunidades Autónomas iban aprobando normas complementarias a la referida Ley 24/2001 para su aplicación.

Las Comunidades Autónomas CC.AA, a las que se asignó competencia para regular un tramo de los tipos impositivos, no se preocuparon de coordinarse con la estrategia estatal para dotar de perfiles bien definidos al nuevo tributo, lo que facilitó las sospechas de la Comisión Europea del no respeto por el Derecho Comunitario en la normativa que iban

⁷⁴Como recuerda GARCÍA NOVOA la sentencia no puede derogar a la ley española, simplemente declara la primacía del Derecho Comunitario y la incompatibilidad y, por tanto la inaplicabilidad de la normal nacional a partir de la fecha de la publicación de la sentencia.

⁷⁵ Esta directiva fue sustituida por la Directiva 2008/118/CE que es referida al régimen especial de los impuestos especiales

⁷⁶La Comisión fue reacia frente a nuestro impuesto desde el primer día que tuvo conocimiento del mismo en el que más tarde nos abrió expediente sancionador Junio 2010

elaborando dichas Comunidades, en desarrollo de los tramos autonómicos del Impuesto Minorista sobre Ventas de Hidrocarburos, estableciéndose afecciones generales de la recaudación hacia sanidad o medio ambiente, afecciones de gran ambigüedad que dejaban aún más en evidencia el carácter meramente recaudatorio del nuevo impuesto.

Una buena estrategia de coordinación de las Administraciones Estatal y Autonómicas hubiera permitido trasladar a la opinión pública la relación de este Impuesto con la financiación de la sanidad pública, lo que podría modificar actividades de los sujetos pasivos en evitación del incremento de gasto sanitario (p.ej. uso de transporte público por los ciudadanos).

Debería haberse luchado por resaltar el fin extrafiscal de dicho impuesto, resaltando que no se tenía en cuenta en los presupuestos de ingresos estatales o autonómicos, para el equilibrio del gasto, sino que su objetivo era dotar de recursos a gastos de sanidad y medio ambiente, gastos que deberían decrecer con la concienciación de los sujetos pasivos ante este tipo impositivo. Sin embargo en una gran cantidad de declaraciones oficiales o preámbulos de normativa, básicamente se señalaba como una fuente más de recursos económicos para las Administraciones.

La Ley 2/2012 de Presupuestos Generales del Estado modifica la normativa anterior, resultando a partir de 1 de enero de 2013, que nuestro Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, cambia de estructura, acabando en una nueva, compuesta por un tipo general, a fijar por el Estado y dos tipos especiales, que serán fijados tanto por el Estado como por las CC.AA.

La recaudación final a compartir entre Estado y CC.AA. acabará siendo mayoritariamente para dichas Comunidades, que recibirán el 58% del tipo general y el 100% de los dos tipos especiales⁷⁷.

Realizando un estudio sobre el nuevo sistema impositivo, aplicable al anterior Impuesto Especial de Hidrocarburos, nos permite detectar que se ha pasado de un tipo impositivo, a tres nuevos (1 general y 2 especiales); las bases o hechos imponibles sobre los que se aplican son también diferentes (distinción de productos gravados por unos tipos u otros), y el lugar y devengo de aplicación, también son diferentes en función del lugar del estado donde se aprueba la aplicación o no, según la legislación de la respectiva Comunidad Autónoma.

Evidentemente se trata de una acción que incrementa la recaudación, vistas las variables de tipos, hechos imponibles, devengos, etc, sin perseguirse una finalidad específica, que hubiera tenido por objeto garantizar la protección de la salud y del medioambiente, lo que hubiese ocurrido si se hubiese establecido adecuadamente un vínculo entre la minoración

⁷⁷ Se ha mantenido siempre el recurso de repartos que existía antes y por eso no se ha revisado el reparto del Fondo de Garantía Global

del consumo de hidrocarburos y la reducción de gastos sanitarios, lo que hubiese dotado de una finalidad específica a esta regulación impositiva.

Posibilidades de obtención de la devolución por parte de los contribuyentes

La facultad del TJUE en la interpretación del Derecho de la Unión Europea, de aclaración y alcance de la normativa europea, determina como han de ser entendidas las normas desde su entrada en vigor, por lo que dicha facultad de interpretación, lleva implícita la aplicación de efectos desde la aprobación de la norma y no desde la fecha de interpretación o sentencia –principio de seguridad jurídica–, salvo nota en contrario.

Solo se podrá limitar la retrocesión de efectos cuando: (i) se puedan causar graves trastornos, con consecuencias económicas importantes para un Estado situación invocada por el Estado Español, en vista del déficit que debería afrontarse ante una hipotética devolución de recaudación indebida, que podía evaluarse en 13.000 millones de euros durante el periodo 2002/2011⁷⁸.y (ii) haya existido buena fe en los agentes implicados en la aprobación de este impuesto, dada la incertidumbre objetiva sobre el alcance e interpretación del Derecho Comunitario.

Si bien el punto 1 si se podría producir, por el déficit referido, no se podía aceptar el punto 2, toda vez que la Comisión Europea, remitió avisos al Gobierno Español, durante diez años, desde la entrada en vigor del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Hidrocarburos.

En consecuencia, al no poder limitarse la retrocesión de efectos, los sujetos pasivos de este impuesto, pueden reclamar su devolución desde el ejercicio 2002, siempre que no haya prescrito su derecho a hacerlo, prescripción que no se habrá producido, si se ha mantenido vivo el derecho de devolución, interponiendo los diferentes recursos establecidos al efecto. Podrán reclamarlo bien los sujetos pasivos que lo pagaron o los que soportaron finalmente la carga, como repercutidos. Es que las normas de prescripción nacionales son aplicables en estos casos, también por razones de seguridad jurídica –vid por ejemplo las sentencias de TJUE de 17-noviembre-1998 asuntos C-228/96, AS April e Srl en liquidación; 9-febrero-1999, asunto C343/96, Dilexport Srl; y de 11-julio-2002, asunto C-62/00, Marks & Spencer⁷⁹.

En caso de no haberse mantenido vivo este derecho, solo podrán reclamarse las cantidades correspondientes a las imposiciones de los cuatro últimos ejercicios, todo ello de acuerdo con la Ley 58/2003 General Tributaria (desde 2010).

⁷⁸En otras valoraciones quizás se cuenten solamente los 4 últimos años, pero se habla de 4 millones, *vid. Expansión* 28/02/2014. O incluso 2000 millones, *vid. Economista*, 28/02/2014. Se comenta que cada camionero podría reclamar 16000€ y cada conductor de autobús 14000€.

⁷⁹En estas sentencias el Tribunal de Justicia de la Unión Europea admite la validez de los plazos de prescripción establecidos en la normativa de los Estados siempre que no se exijan otros requisitos más fuertes en asuntos de relevancia europea llevando a cabo una discriminación en asuntos internos.

Señalar, asimismo, que existe otra vía, como es la de reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado.

No obstante, el procedimiento general a seguir para solicitar la devolución, consiste en impugnar la autoliquidación realizada en su día, para lo cual la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha publicado instrucciones adecuadas.

Pueden solicitar la devolución los sujetos pasivos que pagaron el impuesto o los sujetos que soportaron la carga del mismo, como repercutido⁸⁰ – pregunta nº6 del documentos de la AEAT, que se aplica el artículo 14.2 RRVA⁸¹-.

No obstante ha de quedar constancia de que la rectificación de una autoliquidación, puede generar igualmente intereses de demora, si por causas imputables de la Administración Tributaria transcurrieran 6 meses, sin ordenarse el pago, desde el acuerdo de rectificación.

Dada la dificultad de muchos sujetos pasivos, para reclamar la devolución de lo indebidamente pagado, por no disponer de justificantes acreditativos, guardados después de tanto tiempo, por la AEAT se están admitiendo como prueba de justificantes, certificados por las compañías titulares de las tarjetas de repostaje o duplicados de facturas, que dispondrán de información adecuada, dada su obligación de mantener al mínimo durante 6 años archivos de su documentación contable.

Responsabilidad del Estado y responsabilidad de las CCAA

⁸⁰ Al sujeto repercutido se le va a exigir presentar la solicitud ante la oficina gestora del domicilio fiscal de obligado tributario.

⁸¹ Artículo 14.2 RRVA: “Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos: (1) que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento sustitutivo cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo, (2) que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación. (3) que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero y (4) que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

La Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su artículo 139, establece los requisitos que deben producirse para solicitar una compensación económica que limite los daños producidos por actuaciones irregulares de los Poderes Públicos: (i) indemnizaciones por lesiones en bienes o derechos a consecuencia de actuaciones de los Servicios Públicos, salvo casos de fuerza mayor, (ii) los daños habrán de ser evaluables económicamente y referentes a una o varias personas y (iii) los particulares serán indemnizados por la aplicación de actos legislativos, cuando así esté establecidos en los propios actos.

La sentencia C-46/1993⁸² de la jurisprudencia comunitaria, determina claramente el derecho a reparación, por lo que podrá igualmente, en aplicación de esta jurisprudencia, solicitarse una compensación por el daño producido –importe soportado e intereses de demora- por la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

La cuestión en este caso, al tratarse de un impuesto compartido por el Estado español y determinadas Comunidades Autónomas, consiste en saber quién es responsable último o sea “Estado legislador”.

Dado que el impuesto en cuestión, era pactado entre Estado español y CC.AA, deberá aceptarse que la responsabilidad será también común, por lo que entre ambas Administraciones habrán de soportar el coste de la devolución, entendiéndose que será en último caso el Estado español el que deberá determinar que cuota corresponde soportar a cada Administración.

Y todo ello aplicando la Disposición adicional segunda Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, que establece que: (i) las Administraciones Públicas y otras entidades mencionadas en el apartado 2 del artículo 2 de ésta ley, que incumplan obligaciones de normas de derecho de la Unión Europea en el ejercicio de sus competencias, están obligadas a asumir la parte que se les impute, (ii) el Consejo de Ministros será el órgano competente para declarar las responsabilidades previstas y acordar la compensación o retención de dichas deudas con las cantidades que deba transferir el Estado a la Administración o a la entidad responsable por cualquier concepto presupuestable o no presupuestable y (iii) se habilitará al Gobierno a desarrollar reglamentariamente lo establecido en la presente disposición.

⁸² También recuerda García Nova la sentencia Transportes Urbanos, asunto C-118/08, de 26-enero-2010.

6 Consideraciones finales

Ante toda la problemática dispuesta en el presente trabajo, para finalizar quiero hacer varias consideraciones. En primer lugar, lo ideal sería que tanto las Comunidades Autónomas como las Corporaciones Locales se unieran al Gobierno no estatal para que éste no dé su consentimiento a la Propuesta de la Directiva comunitaria hasta que no se lleve a cabo de manera efectiva una supresión de los impuestos de matriculación en los Estados de la Unión que los tienen establecidos. Como bien recordamos la Propuesta intenta armonizar entre las legislaciones de todos los Estados miembros en materia de impuestos de vehículos para que el gravamen se efectúe en función de las emisiones de CO₂ de los vehículos.

Además, una vez vistas las reformas que se han marcado para los impuestos de circulación desde las instituciones comunitarias para tener en consideración las emisiones de CO₂, cada municipio en virtud de sus recursos tributarios, debería marcar o establecer unas bonificaciones fiscales para aquellos vehículos que no sobrepasen los límites de emisiones de CO₂. Es más, cada comunidad o municipio, puede establecer una subida de las cuotas del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica pero siempre y cuando se respeten los límites máximos establecidos por norma estatal y así poder compensar pérdidas que se puedan originar de una medida como es la propuesta, consistente en abonar las cuotas aquellos vehículos que tengan motores que no lleguen a un límite fijado de emisiones de CO₂.

En segundo lugar, en el sector de la automoción, como ya sabemos estamos viviendo una profunda crisis que no radica solamente en España sino también fuera de nuestras fronteras. Respecto a ésta área, nos hemos encontrado con una serie de ayudas como son el Plan integral de Automoción el cual integra el Plan VIVE y el Proyecto Movele, y además con el Plan 2000E. Estos planes son planes de Estado que de un modo u otro han participado en ellos entes autonómicos que han tenido muy buena acogida entre las personas que han adquirido un nuevo vehículo.

Por tanto, ante esta pronunciada crisis, no se ha reaccionado tomando medidas fiscales las cuales estimulen las operaciones de ventas de vehículos, sino que se han adoptado otros sistemas de intervención. Nos movemos de manera sorprendente en un sector grandemente gravado por figuras impositivas que se encuentran en vigor. Parece que se desea los ingresos de tributos que provengan de adquisición, matriculación, titularidad, consumo de los carburantes, de los vehículos pero en los cuales no se observa recorte ninguno. Por otro lado puede observar como se ha gastado dinero en proteger a un sector que se halla en crisis como otros.

Es muy importante hacer mención al Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte (impuesto de matriculación) y al Impuesto directo sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte es un impuesto que es de naturaleza estatal fijado en 1993, pero desde hace algunos años la recaudación del mismo está cedida de manera total a las Comunidades Autónomas, las cuales además de asumir competencias normativas, también incrementan el gravamen en un 15%. Sobre el Impuesto directo sobre Vehículos de Tracción Mecánica, está configurado como un tributo propio de los municipios desde que se aprobó la Ley 39/1988 y que suponer para el municipio ser el beneficiario del rendimiento del tributo y que cada Ayuntamiento de cada municipio está facultado para regular la cuantía de la cuota o las bonificaciones y que muchas veces han sido objeto de disparidades de cargas tributarias entre municipios.

Estos dos tributos tienen planteados objetivos a un corto o medio plazo. Por ejemplo en el Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte, su existencia fue muy cuestionada. La fallida propuesta presentada por las Comisión Europea en 2006, apuntó sin equivocaciones para su eliminación, pero habrá que estar atentos a próximos años por si al final surge solución para este caso.

En cualquier caso, la eliminación del Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte no sería imparcial puesto que habría que buscar otras vías de financiación de las Haciendas autonómicas y que podrían ser o podrían venir de la mano de la admisión de la imposición sobre vehículos como impuesto propio, previsto ya en la legislación de las Haciendas Locales desde hace 20 años.

Sobre el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica, la doctrina desde hace algún tiempo atrás viene reclamando su cuantificación en relación con la protección del medioambiente y la lucha del cambio climático.

En tercer lugar, sobre la polémica del céntimo sanitario, el cual ha acabado desapareciendo, nació con un único objetivo, el de incrementar la presión fiscal que ya existía entre los carburantes y además poder financiar la sanidad a nivel autonómico. Esta actuación a mi parecer puede dar lugar al llamado “turismo de gasolinera” y que provoca que los particulares transportistas se desvíen de su camino para poder repostar sus depósitos en Comunidades Autónomas dónde la presión fiscal o el nivel de tributación es mucho menor.

Desde que el Impuesto sobre Venta Minorista Determinados Hidrocarburos nació, y éste no se configuró como un impuesto especial y no se incluyó dentro de la Ley de Impuestos Especiales, fue solo para dotar de unas competencias normativas a las Comunidades Autónomas que de cualquier otra manera no hubieran podido tener y que sin embargo desde el 1 de enero de 2013 si tienen.

Nos preocupa que dejando hacer este tipo de actuaciones, se le posibilita a las Comunidades Autónomas que puedan participar en toma de decisiones por parte de la Unión Europea con el riesgo que esto conlleva en la normativa. Podemos señalar que la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE pretende llevar una actualización de una directiva que se encuentra desfasada. Nos quedan muchas dudas sobre la aplicación de un tipo diferenciado en las Comunidades Autónomas de España.

En definitiva, una vez más se nos está dirigiendo hacia un sistema cada vez menos progresivo donde el peso que origina la imposición indirecta es cada vez más grande y a nuestro entender menos justo que ante fingidos objetivos extrafiscales como es el caso de los carburantes y en el ámbito de la fiscalidad medioambiental, resultan cada vez menos creíbles.

7. Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ., L.M.: (1995): “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”, en *Derecho del medioambiente y Administración Local*, coordinado por ESTEVE PARDO, J., Madrid, Civitas.

ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M. (2007): “Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, en *Documentos de Instituto de Estudios Fiscales*, nº 20.

CÁMARA BARROSO, M.C.: (2014): “Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico céntimo sanitario español”, en *Revista Quincena Fiscal*, Pamplona, Aranzadi, nº 21/2014.

CALVO ORTEGA, (2003): *Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario, Parte General*, edición 7ª, Madrid, Civitas.

CASAS AGUDO, (2012): “Estado Actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas. nº 154.

CASADO OLLERO, (1991): “Extrafiscalidad”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 213.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2004): “Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en *Noticias de la Unión Europea*, nº 237.

DEL BLANCO GARCÍA “La incidencia de Derecho de la Unión Europea en el poder fiscal de las Comunidades Autónomas: la supresión del IVMDH” en *Crónica Tributaria*, nº 149, 2013.

DEKETELAERE, K. (1996): “European environmental tax policy: proposal for a policy vision and legal framework”, en *European Environmental Law Review*, January.

DE ROSSELLÓ MORENO, C.: *Fiscalidad del automóvil: Reforma fiscal ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*, Cedecs, Barcelona, 2002.

FALCÓN Y TELLA, (1997): “Tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio”, en *Quincena Fiscal*, nº 117.

FALCÓN Y TELLA, (1988): *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988.

FICHERA, F. (1997): “L’armonizzazione delle accise”, *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. LVI, parte primera.

GARCÍA NOVOA, C. (2014): “La devolución de ingresos indebidos en relación al IVMDH”, en *Revista Interactiva AEDAF*, nº 11.

HERRERA MOLINA, P.M. (2000): *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. (2013) “El Derecho Financiero y Tributario ante las catástrofes naturales”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas nº 159, 2013.

LÓPEZ ESPADAFOR., C.M. (2007): “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en *Noticias de la Unión Europea*, nº 273.

LÓPEZ ESPADAFOR., C.M. (2007): “La protección del medioambiente y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en *Nueva Fiscalidad*, nº 1.

LÓPEZ ESPADAFOR., C.M. (2002): “La fiscalidad en el libro blanco de la Comisión de la Unión Europea titulado - La política europea de transportes de cara al 2010; la hora de la verdad -”, en *Nueva Fiscalidad*, nº 6.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2008): *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid.

MERIMO JARA, “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en *Impuestos*, nº 10, año 1989.

PUEBLA AGRAMUNT, (2014): “El céntimo sanitario hoy o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido”, en *Quincena Fiscal*, nº 7, 2014, Recurso electrónico WESTLAW: (902).

RAMOS PRIETO, J. y TRIGUEROS MARTÍN M.J. (2009): “La imposición sobre los vehículos de motor en el ámbito de la Unión Europea”, en *Armonización Europea y Situación actual del Sistema Tributario*.(Se encuentra pendiente de publicación).

SACCHETTO, C. (1989): “L’armonizzazione fiscale nella Comunità Europea” en *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LX.

8. Base de datos

- Aranzadi digital
- Instel
- La Ley digital
- Tirant on line
- VLex

9. Páginas web consultadas

- www.agenciatributaria.es
- www.minhap.gob.es
- www.ief.es
- www.boe.es
- www.congreso.es
- www.eur-lex.eu

