



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Universidad de León

Grado en Comercio Internacional

Curso 2018 / 2019

EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS: ANÁLISIS CRÍTICO DE SU APLICACIÓN Y FINALIDAD EXTRAFISCAL.

(EXCISE DUTIES ON ENERGY: CRITICAL ANALYSIS OF ITS IMPLEMENTATION AND ITS NON-TAX PURPOSE)

Realizado por la Alumna Doña **Miriam Guerra Mielgo**

Tutelado por el Profesor Don **Antonio Vaquera García**

León, Julio 2019

ÍNDICE DE CONTENIDOS

RESUMEN	6
ABSTRACT	6
INTRODUCCIÓN.....	7
OBJETO DEL TRABAJO	10
METODOLOGÍA EMPLEADA	11
1.CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN A LA FIGURA DEL IMPUESTO	12
1.1. CONCEPTO Y CARACTERES	12
1.2. CLASES DE IMPUESTOS.....	12
1.2.1. Impuestos personales y reales.....	12
1.2.2. Impuestos subjetivos y objetivos	12
1.2.3. Impuestos periódicos e instantáneos.....	13
1.2.4. Impuestos directos e indirectos	13
1.2.5. Impuestos con fines fiscales y fines extrafiscales	13
1.3. IMPUESTOS ESPECIALES	13
1.3.1. Impuestos Especiales de Fabricación.....	15
2. CAPÍTULO II: EL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS: CONCEPTO Y CARACTERES.....	17
2.1. CONCEPTO Y RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS HIDROCARBUROS .	17
2.2. HECHO IMPONIBLE	18
2.2.1. Ámbito objetivo. Productos gravados.....	19
2.3. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN	19
2.4. EXENCIONES Y DEVOLUCIONES.....	20
2.4.1. Exenciones del IEH.....	20
2.4.2. Devoluciones del IEH	21

2.5. TIPOS IMPOSITIVOS	22
2.5.1. Tipos impositivos actuales	22
2.5.1.1. La problemática de la regionalización del impuesto.....	23
2.5.1.2. Análisis de los tipos impositivos	26
2.5.2. Evolución de los tipos impositivos.....	31
2.5.3. Previsiones para el año 2019.....	32
3. CAPÍTULO III: EL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS EN EL ÁMBITO COMUNITARIO	33
3.1. ARMONIZACIÓN FISCAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES.....	33
3.1.1. Ámbito objetivo. Productos gravados en el marco legislativo europeo....	34
3.1.2. Territorios europeos sujetos al impuesto	35
3.2. LA CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES EN EL MARCO INTRACOMUNITARIO	36
3.2.1. El pagador de los Impuestos Especiales	37
3.2.1.1. Circulación de productos en régimen suspensivo	38
3.2.1.2. Circulación de productos tras su despacho a consumo. Venta a particulares	40
3.3. EL IEH EN LA UNIÓN EUROPEA.....	42
3.3.1. Tipos mínimos establecidos por la Directiva 2003/96/CEE	43
3.3.1.1. Comparativa de tipos impositivos entre países	45
3.3.1.2. Las diferencias significativas entre los tipos impositivos y sus consecuencias	47
3.3.2. Proceso de reestructuración de la Directiva 2003/96/CEE	48
3.3.3. El IEH como tributo medioambiental. La necesidad de una Reforma Fiscal Verde	50
3.4. IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS	52

3.4.1. Aspectos generales	52
3.4.2. Tipos impositivos	53
3.4.3. La problemática de la finalidad del IVMDH	56
3.4.4. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el “céntimo sanitario”	58
3.4.5. Devolución del IVMDH y reparto de responsabilidades	60
CONCLUSIONES	63
BIBLIOGRAFÍA	66

ÍNDICE DE TABLAS

TABLA 1: TIPOS IMPOSITIVOS DEL AÑO 2018.....	25
TABLA 2: TIPOS IMPOSITIVOS ACTUALIZADOS AL AÑO 2019	27
TABLA 3: INGRESOS TRIBUTARIOS POR CONCEPTOS, PERIODO ENERO-DICIEMBRE 2017	30
TABLA 4: INGRESOS TRIBUTARIOS POR CONCEPTOS, PERIODO ENERO-DICIEMBRE 2018	30
TABLA 5: TIPOS IMPOSITIVOS MÍNIMOS ESTABLECIDOS EN LA UE	43
TABLA 6: EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS DEL IVMDH (PERIODO 2002-2006)	54
TABLA 7: TIPOS IMPOSITIVOS DEL "CÉNTIMO SANITARIO" EN LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS (PERIODO 2002-2011)	55

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

ILUSTRACIÓN 1: TRAMO AUTONÓMICO DEL IEH EN 2018	24
ILUSTRACIÓN 2: COMPARATIVA TIPOS IMPOSITIVOS DE LA GASOLINA SIN PLOMO	45
ILUSTRACIÓN 3: COMPARATIVA TIPOS IMPOSITIVOS DEL GASÓLEO PARA USO GENERAL.....	46

RESUMEN

Los impuestos especiales están configurados como tributos con fines específicos cuyo fin último es la consecución de objetivos relacionados con el medio ambiente y la sociedad. Sin embargo, en la práctica, la mayoría de los países utilizan este tipo de impuestos con un fin recaudatorio, favoreciendo así los intereses económicos de los Estados. En el presente trabajo se analizará en profundidad y desde un punto de vista crítico la aplicación y finalidad de uno de los impuestos especiales más importantes y, a su vez, más controvertidos: el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. El trabajo se estructura en tres capítulos: en el primero se realizará una revisión del concepto de tributo y sus clases, prestando una especial atención a los Impuestos Especiales de Fabricación; el segundo capítulo está enfocado al desarrollo del Impuesto sobre Hidrocarburos en el ámbito nacional y, por último, durante el tercer capítulo se analizará cómo se comporta el citado impuesto en el territorio comunitario, y se explicará a su vez un caso concreto de discrepancias entre la normativa europea y la española.

Palabras clave: impuesto sobre hidrocarburos, finalidad extrafiscal, medio ambiente.

ABSTRACT

Excise duties are configured as taxes for specific purposes whose ultimate goal is the achievement of environmental and society objectives. However, in practice, most of the countries are using this type of taxes just to collect, and thereby supporting the economic interests of the States. This project analyses in depth, from a critical point of view, the implementation and purpose of one of the most important, and at the same time, most disputed excise duties: the Excise Duty on Energy. The following project is structured in three chapters: in the first one, there is a review of the tribute's concept and its different types; the second chapter is focused on the Excise Duty on Energy's development at a national level and, finally, during the third chapter it will be analysed how the tax works in the EU, and there will be a particular case of disagreement between the European and the Spanish regulation.

Key words: excise duties on energy, non-tax purpose, environment.

INTRODUCCIÓN

En mayo de 2019, se detectaron los niveles de emisiones de dióxido de carbono más altos de la historia. Las emisiones de dióxido de carbono (comúnmente conocido como CO₂) proceden de la quema de combustibles fósiles, y son la principal causa del calentamiento global. Año tras año y cada vez más países se están concienciando del problema que el efecto invernadero supone para nuestro ecosistema, y se están implementando más políticas energéticas con el fin de paliar los impactos negativos de estas emisiones. En este sentido, la fiscalidad juega un papel fundamental, al tener potestad para establecer medidas que pueden modificar la conducta de los consumidores, ayudando de esta forma a proteger su salud y, asimismo, la del medio ambiente.

Los impuestos indirectos se han configurado como la imposición ideal para gravar los consumos energéticos, al tener estos una baja elasticidad (Villot, 2011). Por ello, en muchos países se han introducido imposiciones ambientales avalándose en la necesidad de un cambio en el sector energético-ambiental. Por desgracia, la realidad de estos tributos es muy distinta.

Según el Ministerio para la Transición Ecológica¹, en España alrededor del 25% de las emisiones totales de gases de efecto invernadero (especialmente de CO₂) proceden del sector del transporte, cobrando especial importancia las emisiones procedentes del transporte por carretera, que suponen un 95% de las emisiones. En este contexto, cobra un papel clave el Impuesto sobre Hidrocarburos. Este Impuesto Especial establece tipos de gravamen para los productos que, entre muchos otros, se utilizan como carburante de los distintos medios de transporte.

La finalidad última de dicho impuesto es contribuir a paliar los efectos nocivos que producen los productos objeto del tributo, y sufragar así los costes sociales procedentes del consumo de los mismos. Si bien es cierto que los motivos de su imposición son lógicos y responden a fines extrafiscales (es decir, no recaudatorios), en la práctica su efectividad se ve distorsionada a causa de los intereses económicos, los cuales priman por encima de intereses sociales y medioambientales en la mayoría de los

¹ www.miteco.gob.es

Estados. En consecuencia, lejos de aportar beneficios, estas imposiciones perjudican al consumidor final; sobre el cual recae la mayor carga impositiva.

La Unión Europea es cada vez más consciente de las consecuencias que acarrearán la pasividad de los distintos Estados miembros en materia de imposición ambiental. Y, pese a que algunos países ya han tomado la iniciativa y han decidido anteponer el bienestar general por encima de intereses individuales, todavía queda un largo camino por recorrer para muchos otros Estados. De acuerdo con esto, tenemos un ejemplo contundente en España donde, a pesar de haberse comprometido a través del Protocolo de Kioto a establecer medidas para reducir las emisiones de gases nocivos, no solo no ha conseguido aminorarlas sino que han aumentado en un 17,9% desde 1990 a 2017, según los informes anuales sobre las emisiones de gases de efecto invernadero que deben reportar anualmente los distintos Estados miembros (Comisión Europea, 2019)². Junto con Polonia, somos el país cuyas emisiones más han aumentado durante los últimos años en términos absolutos.

Es un hecho patente que nuestro país está a la cola en materia de imposición ambiental, en comparación con otros miembros de la UE. Ser uno de los países del territorio comunitario que más contribuye a la emisión de CO₂ procedente del transporte por carretera, nos hace reflexionar acerca de si las medidas fiscales impuestas en materia de hidrocarburos (ya que dicho transporte se abastece principalmente de gasolina y gasóleo) son las más adecuadas. Más aún, según datos de Eurostat³, somos uno de los países que menos recauda en materia de impuestos ambientales, situándonos por debajo de la media europea.

Es por ello que cada vez son más las voces expertas que piden una revisión de la estructura del Impuesto sobre Hidrocarburos, ya que claramente no está cumpliendo con su finalidad extrafiscal. Sin ir más lejos, en 2018 se elaboró un trabajo titulado *“Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma”* (págs. 150-153),

² Este inventario es elaborado por la Comisión Europea y para llevarlo a cabo es obligatorio, para los países de la UE, el seguimiento y notificación de sus emisiones nocivas. Este sistema forma parte del Protocolo de Kioto y de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC).

³ Recuperado a partir de: <https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-eurostat-news/-/DDN-20190212-1>

donde varios profesores universitarios y profesionales en materia tributaria aportaron recomendaciones sobre una futura reconfiguración del impuesto.

Es evidente que el comercio internacional y más concretamente el comercio intracomunitario, depende de los distintos medios de transporte existentes para poder realizar las actividades relativas al desplazamiento de bienes y servicios entre países. Por ello es esencial disponer de una política fiscal en materia de Impuestos Especiales que respete las particularidades de los distintos Estados miembros, que abogue por el correcto funcionamiento del mercado interior y que a su vez cumpla en la práctica con las finalidades específicas que persiguen. La normativa europea y las distintas normativas nacionales no siempre están en consonancia y esto puede acarrear consecuencias como la doble imposición. Por este motivo se analizará una medida concreta que supuso un foco de críticas, a nivel nacional y comunitario, y dejó en evidencia el afán recaudatorio del Estado español.

El trabajo está centrado principalmente en el Impuesto sobre Hidrocarburos, al ser éste el tributo con mayor peso dentro de los Impuestos Especiales. No es de extrañar, teniendo en cuenta que las personas dependemos casi a diario de los productos que grava, tanto en su utilización como carburante o como combustible. De igual forma, al final de este análisis se sintetizarán algunas opiniones aportadas por expertos en la materia, con el fin de dar soluciones a la necesidad de reconfiguración del impuesto que, actualmente, posee un evidente objetivo recaudatorio contrario a la finalidad extrafiscal del mismo.

OBJETO DEL TRABAJO

El objetivo principal de este trabajo es conocer y analizar cómo se estructura el Impuesto sobre Hidrocarburos, su funcionamiento en el comercio intracomunitario y su relación con la imposición ambiental.

Se detallarán en profundidad las particularidades de este impuesto, incidiendo especialmente en su finalidad extrafiscal. Asimismo, y de forma objetiva, se valorará la adecuación de su imposición y tipos de gravamen con los fines medioambientales y sociales que persigue, debido a la ausencia de coherencia que existe en ocasiones entre ambos. Se expondrán algunos ejemplos de países europeos que han efectuado prácticas fiscales adecuadas, relacionadas con impuestos ambientales. En contraposición, y desde un punto de vista crítico, se estudiará un caso controvertido producido en España, de establecimiento de una imposición contraria al derecho comunitario y de sus consecuencias en nuestro país. Finalmente, se expondrán algunos ejemplos de posibles cambios a seguir en materia de imposición ambiental.

METODOLOGÍA EMPLEADA

Para el desarrollo de este trabajo, al tratarse de un tema jurídico-legal, se ha recurrido principalmente al Boletín Oficial del Estado en materia de Impuestos Especiales, en su última versión actualizada. Las fuentes principales han sido leyes, Directivas, reglamentos y decretos. Su interpretación ha sido indispensable para realizar un completo y fiel análisis del impuesto objeto del trabajo, tanto en el ámbito nacional como comunitario. También ha sido necesario el uso de la página web de la Agencia Tributaria española, en concreto, de los estudios elaborados por la misma relativos a Impuestos Especiales.

Es importante mencionar los manuales de derecho financiero y tributario, que han permitido el desarrollo del primer capítulo orientado a la introducción y clases de impuestos que encontramos en nuestro sistema fiscal. A la hora de analizar las normativas, se ha acudido a distintas páginas web de asesores fiscales, cuyas notas informativas sobre modificaciones en las leyes han facilitado la evaluación de las mismas y también la lectura de algunas sentencias mencionadas en el trabajo.

En cuanto a la normativa comunitaria y en lo referente al comercio intracomunitario, la página web de la Unión Europea ha tenido un papel clave, al recoger de manera clara y concisa datos esenciales de los distintos Estados miembros en materia de impuestos y de comercio exterior. Tal y como se refleja en la bibliografía, ha sido fundamental el empleo de múltiples documentos de trabajo, informes y tesis doctorales. Su lectura ha aportado distintos puntos de vista en algunos temas expuestos, y ha proporcionado a su vez fuentes fidedignas para sustentar el objeto del trabajo.

Por último, cabe destacar el asesoramiento del tutor académico, quien ha supervisado en todo momento el desarrollo del trabajo, al ser experto en temas de derecho tributario y, en especial, de fiscalidad ambiental.

1. CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN A LA FIGURA DEL IMPUESTO

1.1. CONCEPTO Y CARACTERES

La Ley General Tributaria define el impuesto como un tributo que se exige sin contraprestación. Esto significa que se paga por haber realizado un negocio o un hecho que ha evidenciado la capacidad económica del contribuyente. Los impuestos, al contrario que otros tributos como las tasas o las contribuciones especiales, no necesitan una actividad administrativa como requisito para contribuir.

1.2. CLASES DE IMPUESTOS

Existen múltiples clasificaciones de los impuestos basados en distintos criterios. Desde el punto de vista jurídico, el criterio más adecuado es el presupuesto de hecho del impuesto (Queralt, Serran, López, & Ollero, 2018). Basándonos en este principio, encontramos la siguiente clasificación.

1.2.1. Impuestos personales y reales

La principal distinción entre estos dos impuestos se basa en el hecho imponible. En el caso de los impuestos personales, se tienen en cuenta las operaciones que realiza una determinada persona, es decir, el hecho imponible está basado en la persona que realiza la operación. Por el contrario, son impuestos reales aquéllos que no tienen en cuenta a una persona determinada, sino a un determinado hecho o cosa. (Royo & González, 2018).

1.2.2. Impuestos subjetivos y objetivos

Por regla general, los impuestos subjetivos son aquéllos que tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente. De esta forma, la carga impositiva se regula en función de las distintas circunstancias. Los impuestos objetivos, tal y como indica su nombre, no tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo y, por lo tanto, no se modulan. (Queralt, Serrano, & López, Derecho tributario, 2018)

1.2.3. Impuestos periódicos e instantáneos

En los impuestos periódicos el hecho imponible tiene continuidad en el tiempo. En este caso, el legislador tiene que fraccionarlo de tal manera que cada fracción que resulte lleve consigo una deuda distinta. Son impuestos instantáneos aquellos cuyo hecho imponible se termina en el momento de su realización, o en otras palabras, se agota en un cierto período de tiempo. (Queralt, Serrano, & López, Derecho tributario, 2018)

1.2.4. Impuestos directos e indirectos

Existen una serie de criterios jurídicos que nos permiten diferenciar los impuestos directos e indirectos. Los impuestos directos no se pueden repercutir, al contrario que los indirectos, donde en ciertos casos es la propia Ley quien obliga su repercusión. Por otra parte, los impuestos directos recaen sobre la renta mientras que los indirectos recaen sobre el consumo. Por último, la Ley de presupuestos puede determinar si un impuesto es directo o indirecto. (Royo & González, 2018)

1.2.5. Impuestos con fines fiscales y fines extrafiscales

Cuando hablamos de la finalidad de los impuestos se nos viene automáticamente a la cabeza la recaudación. Si bien es cierto, existen una clase de impuestos denominados impuestos extrafiscales cuya finalidad esencial es el logro de ciertos objetivos. Los impuestos fiscales se utilizan como medio de financiación del gasto público. Los extrafiscales, sin embargo, tienen fines como: proteger el medio ambiente, el ahorro de energía, disminuir el consumo de determinados productos, desincentivar la práctica de ciertas actividades consideradas nocivas, entre otros (Royo & González, 2018).

1.3. IMPUESTOS ESPECIALES

Los Impuestos Especiales (en adelante II.EE) son una serie de impuestos indirectos que gravan el consumo de ciertos bienes. Estos tributos tienen una finalidad extrafiscal, es decir, *“su propósito no es recaudar sino desincentivar el consumo de ciertos productos, proteger el medio ambiente o impulsar o refrenar la realización de*

determinadas actividades” (Queralt, Serrano, & López, Derecho tributario, 2018). Constituyen uno de los tributos más importantes dentro del ordenamiento jurídico español. Representan una parte esencial de la imposición indirecta, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

La primera regulación de II.EE que se estableció en España fue mediante la Ley 39/1979⁴, sin embargo ésta tuvo una vigencia escasa, ya que entró en vigor antes de la implantación del IVA. Posteriormente se aprobó la Ley 45/1985⁵, que sentó las bases de nuestra regulación actual. Esta reforma de Ley se introdujo por la necesidad de una aproximación a la configuración impositiva europea tras la entrada de España en el territorio comunitario.

En un primer momento, los impuestos que se recogían en la Ley eran los siguientes:

- Impuesto sobre Alcohol y Bebidas Derivadas.
- Impuesto sobre la Cerveza.
- Impuesto sobre Hidrocarburos.
- Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Finalmente, tras muchas modificaciones y con la llegada del proceso de armonización europea (del cual hablaremos más adelante) se originó la necesidad de elaborar una nueva ley que recogiera y adaptara la normativa europea en materia de II.EE a nuestro ordenamiento jurídico.

Actualmente, Los Impuestos Especiales están regulados por la Ley 38/1992 del 28 de diciembre⁶. Se consideran impuestos especiales los siguientes: los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el Impuesto Especial sobre la Electricidad y el Impuesto Especial sobre el Carbón.

Este tipo de impuestos están cedidos de manera parcial a las Comunidades Autónomas y son impuestos que, a diferencia del IVA que grava el valor añadido en cada fase, se aplican en una sola fase del proceso de producción y comercialización, lo

⁴ Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales.

⁵ Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales.

⁶ Aprobada por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

que quiere decir que son impuestos monográficos (Royo, Los impuestos especiales y otros impuestos menores, 2007). Los productos gravados por este tributo también están sometidos al IVA, el impuesto general. Esta doble imposición se sustenta en la necesidad de sufragar, por parte de los consumidores, los costes sociales que producen la utilización de ciertos productos gravados por estos impuestos. De esta forma, no solo se recauda, sino que se respalda la finalidad extrafiscal de los I.I.EE.

1.3.1. Impuestos Especiales de Fabricación

Los Impuestos Especiales de Fabricación son impuestos indirectos que, tal y como recoge el preámbulo de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, *“recaen sobre el consumo de los bienes que se determinan en el ámbito objetivo de cada uno de ellos, gravando, en fase única, su fabricación o su importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial comunitario”*. Están constituidos por el Impuesto sobre Hidrocarburos, en cuyo estudio está basado este trabajo, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y los siguientes impuestos sobre bebidas alcohólicas:

- Impuesto sobre la cerveza
- Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas
- Impuesto sobre productos intermedios
- Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas

Los hechos imponibles de este impuesto son tres: la fabricación o transformación de productos, la importación de productos con el objetivo de introducirse en el mercado y la introducción del producto que procede de otro país miembro del territorio comunitario. (Queralt, Serran, López, & Ollero, 2018)

La Ley 21/2001, de 27 de diciembre⁷, establecía la cesión de estos impuestos en un 40% de la recaudación líquida a las Comunidades Autónomas; excepto el Impuesto sobre la Electricidad, que está cedido en un 100%. Sin embargo, tras la reforma en 2009 de dicha Ley, se aumentó el porcentaje de recaudación en un 58%⁸.

⁷ Por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

⁸ Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Están exigidos en toda España con algunas excepciones en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla y en las Islas Canarias. Estos territorios están fuera del ámbito de aplicación de la Ley, sin embargo, en las Islas Canarias sí se exigen los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, aunque con diferentes tipos impositivos⁹.

⁹ Artículo 3 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

2. CAPÍTULO II: EL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS: CONCEPTO Y CARACTERES

2.1. CONCEPTO Y RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS HIDROCARBUROS

Una vez introducida la figura del impuesto, así como sus caracteres y clases, nos adentramos finalmente en el objeto de este trabajo que es el análisis del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (en adelante IEH). Este impuesto está regulado por la Ley 38/1992 del 28 de diciembre, la cual entró en vigor el 1 de enero de 1993. Su ámbito territorial es el mismo que el de los Impuestos Especiales de Fabricación. Se exige en toda España excepto Ceuta, Melilla y las Islas Canarias¹⁰.

Este tributo grava el consumo de hidrocarburos en una sola fase, la fabricación, y por ello la obligación de tributar aparece cuando “*el producto sale de la fábrica o depósito fiscal, siendo el sujeto pasivo contribuyente del impuesto el titular de la misma*” (Durán & Gispert, 2005). Sin embargo, el importe tiene que ser repercutido al consumidor, con la finalidad de que sea este último quien soporte la carga impositiva.

El IEH se introdujo en España tras la entrada del país en la Unión Europea. Anteriormente, la tributación de los hidrocarburos estaba ligada al Monopolio de Petróleos mediante el Impuesto de Petróleos y sus Derivados (Royo, Los impuestos especiales y otros impuestos menores, 2007). Dicho Monopolio fue creado en 1927¹¹ por José Calvo Sotelo, Ministro de Hacienda en ese momento, y estaba gestionado por la compañía CAMPSA¹². Comprendía el control de todas las actividades y fases del sector del petróleo, desde la explotación de hidrocarburos, hasta la comercialización de los derivados (así como el régimen fiscal de los mismos).

Sin embargo, tras la entrada de España en la Unión Europea se originó la necesidad de una Ley que se adaptara a la normativa comunitaria relativa a la libre circulación de mercancías. Aunque en un primer momento se optó por la adaptación del Monopolio a las disposiciones europeas, finalmente se produjo la supresión del mismo

¹⁰ En el caso de Canarias, se aplica el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo.

¹¹ Real Decreto de 28 de junio de 1927.

¹² Compañía Arrendataria del Monopolio del Petróleo, S.A.

con la aprobación de la Ley 34/1992¹³. Así pues, el régimen fiscal de los productos petrolíferos se estableció en base a la nueva ley del IVA¹⁴ y de impuestos especiales¹⁵. (Martín, 1995)

2.2. HECHO IMPONIBLE

El IEH es un impuesto con fin extrafiscal y como tal, su finalidad no es meramente recaudatoria. El uso de hidrocarburos produce emisiones de dióxido de carbono, altamente contaminantes y, como ya sabemos, causantes del efecto invernadero y del cambio climático. Esto genera unos costes sociales que necesitan ser sufragados. La finalidad del IEH es desincentivar el uso de estos productos con el objetivo de reducir sus efectos nocivos sobre la atmósfera. Sin embargo, este impuesto ha sido motivo de múltiples debates debido a su naturaleza extrafiscal, la cual se ha puesto en entredicho.

El objeto principal de debate es su base imponible. La base imponible del impuesto se constituye *“por el volumen de productos sobre los que recae el impuesto expresado en miles de litros a una temperatura de 15°. Ésta también puede estar constituida por el peso del producto en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulios (GJ). Este último caso corresponde a los productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía”*, tal y como se recoge en el artículo 48 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Como podemos ver, los hidrocarburos están gravados en función de unidades físicas, de peso o energía. De esta forma se le quita importancia al potencial contaminante de cada hidrocarburo. Es decir, no se está penalizando el uso de ciertos hidrocarburos con el fin de proteger el medio ambiente ya que los tipos impositivos se están aplicando sobre una base imponible que consiste en el volumen del producto.

¹³ Ley 34/1992, de 22 de diciembre, de ordenación del sector petrolero. Actualmente está derogada.

¹⁴ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

¹⁵ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

2.2.1. **Ámbito objetivo. Productos gravados**

Los productos objeto de este impuesto están clasificados en función de la temperatura mediante tablas de la Organización Internacional de Nomenclatura. Cada uno de ellos tiene un código NC¹⁶ reconocible a nivel europeo. El IEH grava los siguientes productos¹⁷:

- Gasolina con plomo
- Gasolina sin plomo
- Demás aceites ligeros
- Queroseno
- Demás aceites medios
- Gasóleo
- Fuelóleo
- Gas licuado de petróleo (GLP)
- Gas natural
- Bioetanol, Biometanol, Biodiesel, Biocarburantes, Biocombustibles
- Otros hidrocarburos sometidos a control

2.3. SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN

Existen dos supuestos de no sujeción recogidos en la Ley¹⁸. He querido mencionarlos siguiendo el criterio de Fernando Pérez Royo (2007). Según Pérez Royo, *“el más importante es el de la utilización de hidrocarburos como combustible en la fabricación de hidrocarburos. Cuando se trate de la fabricación de otros productos, la no sujeción queda restringida al uso de los hidrocarburos para usos distintos de los de carburante o combustible”* (p.862).

¹⁶ “Códigos NC”: Los códigos de la nomenclatura combinada establecida por el Reglamento (CEE) número 2658/87, de 23 de julio de 1987. Para la determinación del ámbito objetivo de aplicación de los impuestos especiales de fabricación.

¹⁷ Según lo dispuesto en los artículos 46 y 49 de la Ley 38/1992.

¹⁸ Artículo 47 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Los hidrocarburos que hayan sido introducidos en depósitos y contenedores de vehículos automóviles comerciales en el territorio comunitario, desde otros Estados miembros, también están considerados supuestos de no sujeción.

2.4. EXENCIONES Y DEVOLUCIONES

2.4.1. Exenciones del IEH

También existen ciertas exenciones recogidas en el artículo 51 de la Ley de Impuestos Especiales mencionada anteriormente. Las exenciones son las siguientes:

- 1. “La fabricación e importación de gas natural y de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto comprendidos en su tarifa 2.ª, que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible.*
- 2. La fabricación e importación de productos cuya utilización sea como carburante en la navegación aérea (con la excepción de la aviación privada de recreo); como carburante en la navegación, incluida la pesca, (excluyendo la navegación privada de recreo); la producción de electricidad en centrales eléctricas o la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas; su utilización como carburante en el transporte por ferrocarril; su utilización en la construcción, modificación, pruebas y mantenimiento de aeronaves y embarcaciones; su utilización en operaciones de dragado de vías navegables y puertos; su inyección en altos hornos con fines de reducción química, añadidos al carbón que se utilice como combustible principal, incluso si de dicha inyección se deriva, secundariamente, una combustión aprovechada con fines de calefacción.*
- 3. La fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes. La exención sólo alcanzará al biocarburante o al biocombustible sin que pueda aplicarse respecto de otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados.*

4. *La fabricación e importación de productos con el código NC 2705 y del biogás, que se destinen a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado.*
5. *La importación de carburantes contenidos en los depósitos normales de los automóviles de turismo, así como el contenido en depósitos portátiles hasta un máximo de 10 litros por vehículo, sin perjuicio de la aplicación de la normativa vigente en materia de tenencia y transporte de carburantes.*
6. *La importación de carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y de contenedores especiales, con un máximo de 200 litros.”*

Destacan las exenciones de este impuesto sobre los productos utilizados para la navegación comercial (aérea o marítima), transporte por ferrocarril para la producción de electricidad y para la producción e importación de biocarburantes o biocombustibles. No deja de ser irrisorio que un impuesto destinado a la protección del medioambiente no grave la fabricación de uno de los productos con mayor impacto ambiental, como es el hidrocarburo para la navegación marítima.

2.4.2. Devoluciones del IEH

El IEH recoge en el artículo 52 ciertas devoluciones de cuotas del impuesto siempre que se den las siguientes condiciones:

“a) El consumo, directo o indirecto, de productos objeto del impuesto a los que sean de aplicación los tipos establecidos en su tarifa 1.ª, excepto el gas natural, en usos distintos a los de combustible y carburante, por los titulares de explotaciones industriales.

b) El avituallamiento de gasóleo a embarcaciones que realicen navegación distinta de la privada de recreo. La devolución queda condicionada a que el gasóleo suministrado lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido.

c) La utilización de productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables.

d) La devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados.”

Establece dos casos concretos de devolución parcial del impuesto soportado: el gasóleo de uso profesional y el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería. La primera distinción se aplica en el caso del taxi, vehículos de transporte de mercancías por carretera y a los vehículos destinados al transporte de pasajeros. En la segunda circunstancia, como bien indica el nombre, la devolución se aplica sobre las adquisiciones de gasóleo.

Estas devoluciones han sido motivo de distintas críticas ya que son sectores importantes para la economía pero que a su vez tienen un consumo energético muy elevado. Siguiendo el criterio de protección medioambiental que promueve el IEH, no es muy coherente disminuir la presión fiscal en esos ámbitos. Sin embargo, si se redujeran o se eliminaran dichas ventajas, podría tener consecuencias muy perjudiciales para el desarrollo de las actividades comerciales. Por ejemplo, en el transporte de mercancías provocaría un aumento de coste para aquéllos sectores dedicados a la exportación que utilicen el transporte por carretera para vender sus productos (Deloitte Asesores Tributarios EY Abogados, 2018).

Lo ideal sería ir introduciendo modificaciones de forma paulatina, analizando cómo disminuir estos beneficios sin causar graves impactos en los sectores, o incentivando el uso de fuentes menos contaminantes.

2.5. TIPOS IMPOSITIVOS

2.5.1. Tipos impositivos actuales

El tipo de gravamen aplicado en cada producto es el resultado de la suma del tipo general y del tipo especial. Con la introducción de la Ley 15/2012¹⁹ en los años 2013 y 2014 aparecen modificaciones al establecerse un tipo general, el cual es una cantidad fija por litro. El tipo especial comprende únicamente el tramo estatal tras la

¹⁹ Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

integración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos²⁰. A continuación explicaremos más a fondo qué supuso dicha medida.

2.5.1.1. La problemática de la regionalización del impuesto

El 1 de enero de 2002, entró en vigor el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH). Más adelante hablaremos de ello en profundidad, así como de las consecuencias que ha tenido y persisten hoy en día. No obstante, es necesario mencionarlo para entender los tipos impositivos actuales. Este tributo, que fue cedido a las Comunidades Autónomas, establecía dos gravámenes distintos: uno estatal y un tipo autonómico que determinaba cada comunidad. Este impuesto estaba integrado dentro del IEH, que hasta ese momento disponía de un solo gravamen. Tras su derogación, el IEH integró los citados gravámenes pasando de tener un único tipo a tener tres distintos: el tipo estatal general, el tipo estatal especial y el tipo autonómico (Ejaso ETL Global, 2018).

Esto ha provocado controversia desde su implantación, ya que la Directiva europea 2003/96/CE del Consejo por la que se regulan los II.EE, no permite que se establezcan diferentes tipos impositivos dentro del territorio de cada Estado. En nuestro país, encontrábamos algunas CC.AA que establecían el tipo máximo autonómico (4,8 céntimos el litro), otras aplicaban un tramo intermedio e incluso algunas ni siquiera lo aplicaban.

En la siguiente ilustración podemos comprobar desglosadas las distintas comunidades con los tipos establecidos en el año 2018. Es importante hacer un par de apuntes respecto al siguiente cuadro.

Los gravámenes están expresados en euros por 1.000 litros, excepto en el caso de los fuelóleos que está expresado en toneladas. En Asturias, el gasóleo se grava con 0,04€, y los bios que se usen como carburante tienen una imposición de 0,048€.

²⁰ Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril (en vigor desde el 1 de enero de 2013) y la Ley 2/2012, de 29 de junio de PGE para 2012.

Ilustración 1: Tramo autonómico del IEH en 2018

	Nota 1	Nota 2	Nota 3	Nota 4	Nota 5	Nota 6
	Gasolina	Gasóleo de uso General	Gasóleo de usos especiales y de calefacción	Fuelóleo	Queroseno de uso general	Devolución Gasóleo Profesional
Cataluña	48	48	6	2	48	48
Baleares	48	48	12	2	48	48
Galicia	48	48	0	2	48	48
Cantabria	0	0	0	0	0	-
Navarra	0	0	0	0	0	-
Madrid	17	17	4,25	0,7	17	17
Andalucía	48	48	0	2	48	48
Aragón	24	24	0	0	0	24
Asturias	48	40/48*	6	2	48	40
Castilla la Mancha	48	48	4	2	48	48
Castilla y León	0	0	0	0	0	-
Extremadura	38,40	38,40	0	1,6	38,40	38,40
Murcia	48	48	6	2	48	48
Rioja	0	0	0	0	0	-
Valencia	48	48	0	2	48	48
País Vasco	0	0	0	0	0	-

Fuente: Nota informativa realizada por FIDE, Asesores Legales y Tributarios. Recuperado a partir de:

http://fide.es/newsletter/2018/enero2018/notasinformativas/NOTA_INFORMATIVA_Tramo_autonomico_IH.pdf

Esto ha provocado durante años un desequilibrio entre las distintas comunidades a la hora de repostar, ya que las diferencias entre regiones son más que notorias, y ha favorecido lo que se conoce como “efecto frontera”.

Es por ello que el Gobierno decidió actuar e incluyó en los presupuestos generales del 2018²¹ una modificación relativa al tramo autonómico. Esto supuso la total armonización de los tipos entre los distintos territorios del Estado español a partir del 1 de enero de 2019. Comentaremos a continuación las consecuencias de esta modificación.

La principal diferencia entre los años 2018 y 2019²² es evidente; ha aumentado la cuantía del tipo especial. Podríamos pensar que este incremento se debe a las múltiples llamadas de atención a España por parte de la UE debido a la baja presión fiscal en materia ambiental que poseemos en nuestro país, situándonos por debajo de la

²¹ Ley 6/2018, de 3 de julio.

²² Véase Tabla 2: Tipos impositivos actualizados al año 2018.

media europea. Sin embargo, y continuando con el asunto de este trabajo, comprobamos que la verdadera finalidad de este aumento es simplemente recaudatoria.

Tabla 1: Tipos impositivos del año 2018

Producto	Unidades	Tipo general	Tipo especial	Total
Gasolinas con plomo	1.000 L	433,79 €	24 €	457,79 €
Gasolinas sin plomo ≥ 98 I.O.	1.000 L	431,92€	24 €	455,92 €
Demás gasolinas sin plomo	1.000 L	400,69 €	24 €	424,69 €
Gasóleos para uso general	1.000 L	307 €	24 €	331 €
Gasóleo como carburante	1.000 L	78,71 €	6 €	84,71 €
Gas natural para uso general	Gigajulio	1,15 €		1,15 €
Gas natural para usos distintos a los de carburante	Gigajulio	0,65 €		0,65 €
Gas natural con fines profesionales	Gigajulio	0,15 €		0,15 €
Queroseno	1.000 L	306,00 €	24 €	330,00 €
Fuelóleo	Toneladas	14 €	1 €	15 €
GLP para uso general	Toneladas	57,47 €		57,47 €
GLP para usos distintos a los de carburante	Toneladas	15 €		15 €
Bioetanol y biometanol (carburante): con gasolina sin plomo ≥ 98 I.O	1.000 L	431,92 €	24 €	455,92 €
Bioetanol y biometanol (carburante): con gasolina sin plomo < 98 I.O o sin mezclar	1.000 L	400,69 €	24 €	424,69 €
Biodiesel para uso como carburante	1.000 L	307 €	24 €	331 €

Fuente: Agencia Estatal. Boletín Oficial del Estado. (Elaboración propia)

Tras la derogación del IVMDH, los tramos impuestos debían eliminarse, al tratarse de un impuesto ilegal. No obstante, el Gobierno decidió responder a sus intereses económicos e integró el tipo autonómico, en su máxima cuantía (48€ por 1.000 L), dentro del tipo especial del IEH. Esto ha hecho que ciertas comunidades como Castilla y León, Navarra, País Vasco, Cantabria, Madrid, Extremadura, Aragón y La Rioja, hayan salido perdiendo con esta medida, al tener que tributar al tipo máximo (Gomila, Mundo Petróleo, 2018).

Más aún, esta integración se produce tras una denuncia presentada ante la Comisión Europea por parte de CODIGASOIL²³ con la colaboración de FIDE, Asesores legales y tributarios. Es decir, para adelantarse a la decisión de la UE y evitar así una terrible sentencia como la del “céntimo sanitario”, España decide establecer el tipo máximo para todas las CC.AA, con el objetivo de seguir obteniendo la misma recaudación pero mediante otra vía. No solo no se reducen los tipos, sino que realmente se perjudica al conjunto de los ciudadanos, al no aportar ningún beneficio social ni medioambiental²⁴.

2.5.1.2. Análisis de los tipos impositivos

En la tabla que aparece a continuación, resumo los tipos impositivos aplicados a algunos de los principales hidrocarburos sobre los que recae el impuesto. Los tipos impositivos que se muestran en la Tabla 1 se corresponden al año actual, 2019.

²³ Confederación Nacional de distribuidores de gasóleo.

²⁴ Una vez más, el Estado se escuda en el IEH para contribuir a su afán recaudatorio. Me gustaría hacer hincapié en la última frase que Porcel Gomila (2018) recoge en la nota informativa sobre la derogación del tramo autonómico, ya que considero que resume a la perfección la esencia de esta modificación: “*El beneficio es del Estado, las consecuencias de sus errores, colectiva*”.

Tabla 2: Tipos impositivos actualizados al año 2019

Producto	Unidades	Tipo general	Tipo especial	Total
Gasolinas con plomo	1.000 L	433,79 €	72 €	505,79
Gasolinas sin plomo ≥ 98 I.O.	1.000 L	431,92€	72 €	503,92 €
Demás gasolinas sin plomo	1.000 L	400,69 €	72 €	472,69 €
Gasóleos para uso general	1.000 L	307 €	72 €	379 €
Gasóleo como carburante	1.000 L	78,71 €	18 €	96,71 €
Gas natural para uso general	Gigajulio	1,15 €		1,15 €
Gas natural para usos distintos a los de carburante	Gigajulio	0,65 €		0,65 €
Gas natural con fines profesionales	Gigajulio	0,15 €		0,15 €
Queroseno	1.000 L	306€	72€	379€
Fuelóleo	Toneladas	14 €	3 €	17 €
GLP para uso general	Toneladas	57,47 €		57,47 €
GLP para usos distintos a los de carburante	Toneladas	15 €		15 €
Bioetanol y biometanol (carburante): con gasolina sin plomo ≥ 98 I.O	1.000 L	432 €	72 €	503,92 €
Bioetanol y biometanol (carburante): con gasolina sin plomo < 98 I.O o sin mezclar	1.000 L	400,69 €	72 €	472,69 €
Biodiesel para uso como carburante	1.000 L	307 €	72 €	379 €

Fuente: Agencia Estatal. Boletín Oficial del Estado. (Elaboración propia)

En teoría, el gravamen establecido intenta favorecer el consumo de ciertos productos que son menos contaminantes como, por ejemplo, las gasolinas sin plomo.

Es necesario hacer una distinción entre los tipos de contaminación que producen los principales combustibles, el diesel y la gasolina. Por un lado, el primer producto emite niveles de CO₂²⁵ más bajos en comparación con la gasolina, sin embargo, las emisiones de NO_x²⁶ son más altas. Tras esta diferenciación, podemos concluir que aunque el diesel afecta de manera menos negativa al cambio climático, ocasiona graves efectos en la salud de las personas, derivado de la alta contaminación del aire sobre todo en las grandes ciudades.

Por ello, el gasóleo o diesel es uno de los contaminantes atmosféricos más nocivos, y los vehículos diesel la principal fuente de contaminación en las ciudades. Estos vehículos son más baratos que los de gasolina y además disfrutan de mayores ventajas fiscales. El tipo impositivo aplicado a estos carburantes favorece el consumo de diesel frente a la gasolina sin plomo, la cual es menos dañina para la salud de las personas (Sánchez, 2018). En España, la diferencia es de 93,69€/litro lo que, traducido a impuestos, supone una rebaja del 23,38% a favor del gasóleo.

En el caso de los biocarburantes -como el bioetanol o el biodiesel- estuvieron exentos de dicho impuesto hasta el 31 de diciembre de 2012²⁷ (Marín, 2009). Actualmente el biodiesel está gravado con el mismo tipo impositivo que el gasóleo tipo A y el bioetanol igual que la gasolina sin plomo.

Dicha exención intentó ser prorrogada por la APPA (Asociación de Productores de Energías Renovables). Estos últimos argumentaron que la medida respondía a una necesidad de incentivar el consumo de estos productos y contrarrestar así la crisis del sector. Sin embargo, la extensión fue denegada²⁸ (Rico, 2013).

²⁵ Según la RAE, se entiende como CO₂ o dióxido de carbono, el gas se produce en las combustiones y que es uno de los principales causantes del efecto invernadero.

²⁶ Según Green Facts, el óxido de nitrógeno (NO_x), es un grupo de gases muy reactivos que contribuyen a la formación de niebla contaminante, al calentamiento global y pueden producir lluvia ácida.

²⁷ Así se estableció en el artículo 50 bis de la Ley 38/1992 adicionado en el artículo 6.5 de la Ley 52/2002 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

²⁸ Aprobado por la Ley 2/2012 de Presupuestos Generales del Estado.

Desde la entrada de España en el territorio comunitario se ha intentado promover el uso de biocarburantes frente a los gasóleos y gasolinas, mediante la introducción de ventajas fiscales como la ya mencionada. El objetivo es aportar beneficios medioambientales, sin embargo, Rosalía Soley²⁹ (2018) afirma que los biocarburantes son tres veces más contaminantes que los combustibles fósiles debido a que están producidos principalmente con aceite de palma.

Vuelvo a recalcar que la naturaleza extrafiscal de este impuesto conlleva que el objetivo de su imposición sea desincentivar el consumo de ciertos productos altamente contaminantes, y no el mero afán recaudatorio. Sin embargo, tal y como acabo de explicar previamente, los tipos impositivos favorecen la utilización del gasóleo y otros biocarburantes cuyos efectos tienen un mayor impacto en la salud de los ciudadanos en comparación con, como ya he mencionado, las gasolinas sin plomo. Una vez más comprobamos que existen incongruencias entre los tipos impositivos y el fin extrafiscal del IEH. No solo no ayuda a disminuir los efectos nocivos de los productos gravados, sino que en cierto modo pone más trabas fiscales a aquéllos particulares que sí quieren contribuir de manera positiva a la protección del medioambiente y a mejorar la calidad de vida de las personas.

2.5.1.3. Análisis de la recaudación obtenida por el impuesto. Período 2017-2018

A continuación, analizaré la recaudación obtenida por el IEH en 2018, y realizaré una comparación entre dicho año y el 2017. Los datos están extraídos de las estadísticas que aparecen en la página web de la Agencia Tributaria (Tributaria, Informe Anual de Recaudación Tributaria, 2017-2018).

En el año 2017, la recaudación de los I.I.EE.³⁰ ascendió hasta la cifra de 20.308 millones. Detrás de este resultado, destaca el Impuesto sobre Hidrocarburos cuya recaudación total fue de 10.881.074€. Dicho impuesto experimentó un aumento del 3,1% (respecto al 2016). El origen de la recaudación se puede ver desglosado en la tabla siguiente.

²⁹ Miembro de Ecologistas en Acción y coordinadora de la campaña “No en mi depósito”.

³⁰ Impuestos Especiales.

Tabla 3: Ingresos Tributarios por Conceptos, periodo Enero-Diciembre 2017

2017		
ESTADO	CC.AA. ³¹	CC.LL. ³²
4.202.971	6.549.208	126.895

Fuente: Agencia Tributaria. (Elaboración propia)

En cuanto a las tendencias de los consumidores, se produjo un crecimiento del consumo de gasolina, gasóleo y gas natural. En lo referente al impuesto devengado, se produjo una desaceleración en el crecimiento de los productos con más relevancia dentro del impuesto (gasolinas y gasóleos). Contrarrestando este efecto, y debido a la escasez en las reservas de agua, destaca el aumento en un 9,6% (respecto al 2016) del consumo de gas natural usado para generar energía eléctrica.

En el año 2018 los ingresos procedentes de los II.EE. crecieron en un 1,1% respecto al año 2017. Una vez más, el tributo con más peso dentro de estos impuestos es el IEH, cuya recaudación total ascendió a 11.209.893€. Aumentó un 3% respecto al año anterior. Un resultado que se debió, en gran parte, a los ajustes forales que se introdujeron en diciembre de 2017 en Navarra³³. Los consumos de gasolinas y gasóleos de automoción registraron una tendencia a la baja. En la tabla que aparece a continuación podemos ver los ingresos desglosados.

Tabla 4: Ingresos Tributarios por Conceptos, periodo Enero-Diciembre 2018

2018		
ESTADO	CC.AA.	CC.LL.
4.144.155	6.940.276	125.462

Fuente: Agencia Tributaria. (Elaboración propia)

Algunos cambios en las normativas que entraron en vigor en 2018 pudieron tener cierto impacto negativo en la recaudación mencionada anteriormente. Como por ejemplo, la eliminación del IEH sobre ciertos productos utilizados para la generación de

³¹ Comunidades Autónomas.

³² Corporaciones Locales.

³³ Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre. Boletín Oficial del Estado.

energía eléctrica. Esta modificación está recogida en el RDL³⁴ 15/2018 y provocó una pérdida de 5 millones de euros. Otra modificación que pudo tener repercusión, fue el cambio en el IEH de las devoluciones a agricultores³⁵.

2.5.2. Evolución de los tipos impositivos

A partir de los datos obtenidos de las estadísticas que aparecen en la página web de la Agencia Tributaria, he elaborado una tabla con la evolución de los tipos impositivos desde el año 1999 hasta el 2012. A partir del año 2012, los tipos impositivos se han mantenido constantes y sin variaciones³⁶.

A continuación, comentaré algunos de los cambios que se han producido en estos 6 años. Como podemos comprobar en la tabla que aparece a continuación, las modificaciones han sido mínimas y no muy relevantes.

Cabe mencionar, aunque este año no aparezca en la tabla, que en 1997 se introduce por primera vez un tipo impositivo específico para la gasolina sin plomo, o con un I.O³⁷ ≥ 97 . En 1998 y en 1999 se produjo un aumento de los tipos del 2,1% y del 1,8% respectivamente en todos los hidrocarburos con la finalidad de que, en términos reales, se mantuvieran invariables (Tributaria, Impuestos Especiales. Estudio relativo al año 20015, 2015). A partir de 1999 el tipo impositivo de los GLP, usados como combustible, pasó a ser cero. Esta modificación se mantuvo hasta 2013.

En el 2002 se introdujo el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el cual establecía un tramo autonómico para cada producto (además del tramo estatal). No obstante, y debido a su relevancia, dicho impuesto será analizado posteriormente con mayor profundidad.

En el 2007 se produjo un aumento del 3,01% en el gasóleo de uso general y un 4,24% en el fuelóleo. La razón fue la adaptación a los tipos establecidos en la UE. A partir del 13 de junio de 2009 se incrementaron en un 7,8% el tipo impositivo de las

³⁴ Real Decreto-ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores.

³⁵ Aprobada en los Presupuestos Generales de 2017.

³⁶ Véase Tabla 1.

³⁷ Índice de octano.

gasolinas sin plomo <97 I.O.; un 7,2% la gasolina sin plomo \geq 97 I.O. y con plomo y en un 10,4% subió el gasóleo para uso general³⁸.

Por último, destacan las modificaciones que se producen a partir de 2013 en los productos Bioetanol y Biometanol (como carburante) y en el Biodiesel y Biometanol (como combustible). Como ya mencioné anteriormente, estos biocarburantes tributaban a un tipo cero hasta dicha fecha.

2.5.3. Previsiones para el año 2019

En el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019, presentado por el Gobierno socialista en enero de este mismo año, se recogían algunas modificaciones referentes a la Ley de Impuestos Especiales y, en particular, al IEH. Entre las medidas que se querían tomar, destacan:

- El aumento del tipo impositivo del gasóleo para uso general de 345 euros/1.000 Litros. El objetivo de dicha variación consistiría en igualar el gravamen de la gasolina y el gasóleo.
- El aumento del tipo impositivo del biodiesel para uso como carburante de 345 euros/1.000 Litros.

(FIDE, 2019)³⁹

En ambos casos supondría una subida de 38 euros. Sin embargo, los Presupuestos Generales para el 2019 no fueron aprobados y finalmente se dio paso a unas nuevas elecciones celebradas el 28 de abril. Actualmente Pedro Sánchez, presidente del Gobierno, se encuentra en proceso de negociación con otras fuerzas políticas, por lo que el futuro de las medidas mencionadas está en el aire.

³⁸ Según los estudios realizados por la Agencia Tributaria relativos al año 2015 sobre los Impuestos Especiales.

³⁹ Nota informativa realizada a partir del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019.

3. CAPÍTULO III: EL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS EN EL ÁMBITO COMUNITARIO

3.1. ARMONIZACIÓN FISCAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

A continuación abordaremos una de las cuestiones más importantes de este trabajo, la fiscalidad de los II.EE en la Unión Europea (en adelante UE) y su incidencia en el sistema tributario español.

Tras la entrada de España en la UE en 1986 se produjo un proceso gradual de armonización mediante el cual, no solo se creó un mercado común europeo, sino que se consiguió una aproximación de las distintas legislaciones nacionales de los Estados miembros.

En materia de Impuestos Especiales, el Tratado de la Unión Europea delegó la tarea de la armonización al Consejo, el cual la llevó a cabo mediante las Directivas 72/464⁴⁰ y 79/32⁴¹. Más tarde, en 1992, se aprobaron una serie de Directivas de alcance general; al mismo tiempo que se implantaba un mercado único y se eliminaban los controles fronterizos.

En cuanto a la armonización de los II.EE, las Directivas que se aprobaron en aquel entonces fueron, como acabo de mencionar, una de alcance general; la Directiva 92/12⁴². La siguiente Directiva era de alcance específico, y estaba destinada a cada uno de los impuestos: alcohol y bebidas alcohólicas (Directivas 92/83/CEE y 92/84/CE), hidrocarburos, electricidad y otros productos energéticos (Directiva 2003/96/CE) y labores del tabaco (Directivas 95/59/CE, 92/72/CE y 92/80). Las Directivas específicas se dividían a su vez en dos para cada impuesto mencionado. Una era relativa a la armonización de las estructuras y otra estaba destinada a la aproximación de los tipos. (Royo, 2007). Finalmente, la aprobación de dichas Directivas con sus consiguientes modificaciones desembocó en la creación de una nueva Ley que regulara y respetara la

⁴⁰ Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.

⁴¹ Segunda Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.

⁴² Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

estructura de los distintos países y acercara imposición de los mismos. Esto se consiguió mediante la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, a la cual nos hemos referido en apartados anteriores.

La normativa europea prevalece sobre la normativa nacional, no obstante, los Estados tienen libertad para establecer ciertos gravámenes sobre otros productos distintos a los citados anteriormente, siempre y cuando estas imposiciones respeten la normativa comunitaria. Como veremos próximamente en el caso de los hidrocarburos, la normativa europea establece un mínimo de gravamen para cada tipo de producto, existiendo variaciones entre los distintos países.

A su vez, en el artículo 18 de la Directiva, la Unión Europea recoge ciertas facilidades otorgadas a distintos países sobre la aplicación de los nuevos tipos, así como en los plazos que deben hacerlo.

Si un Estado quiere introducir una modificación, por ejemplo una reducción o exención sobre algún producto, debe comunicarlo a la Comisión y aportar a información necesaria para que ésta la pueda estudiar con detenimiento. Entre otras cosas, la Comisión deberá asegurar que dicha alteración no perjudique la armonía del mercado interior, garantizando la competencia leal entre países. Tendrá tres meses desde que recibe dicha información para dar un veredicto. Por un lado, puede presentar una propuesta de autorización por el Consejo, o por el contrario, puede notificar al mismo las razones que le han llevado a no autorizar dicha medida. En cualquier caso, la Comisión puede desautorizar la aplicación de las exenciones o reducciones en cualquier momento. Alegando que distorsionan el buen funcionamiento del mercado común, o que atentan contra las políticas comunitarias en materia de transporte, energía, medio ambiente o salud.

3.1.1. Ámbito objetivo. Productos gravados en el marco legislativo europeo

Los productos sujetos a impuestos especiales, siguiendo las normas de la UE son: alcohol y bebidas alcohólicas, productos energéticos y electricidad y productos del tabaco. Aquí comprobamos la primera diferencia respecto a la Ley española. En España, los impuestos especiales se dividen a su vez en los siguientes tipos: Impuestos Especiales de Fabricación, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, Impuesto Especial sobre la Electricidad y el Impuesto Especial sobre el

Carbón. Como podemos comprobar, la Unión Europea agrupa los productos energéticos y la electricidad en una misma Directiva⁴³; no hace distinción entre ambos como ocurre en nuestro ordenamiento jurídico.

Se entiende como “producto energético” aquel utilizado tanto para el transporte como para su uso estático. Dentro de los componentes más importantes de los productos energéticos utilizados para el transporte, tenemos los hidrocarburos. Aquéllos utilizados en establecimientos fijos comprenden el gas natural, el carbón y la electricidad (López-Rodríguez & Ciria, 2018).

Esta Directiva grava dichos productos cuando se utilizan como carburante de automoción, o como combustible de calefacción. En su ámbito objetivo no se incluyen los productos energéticos utilizados como materias primas o “*a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos*” (Unión Europea, 2019). No obstante, los distintos países pueden imponer su propio gravamen sobre estos usos.

3.1.2. Territorios europeos sujetos al impuesto

Por norma general, en todos los países miembros de la Unión Europea se deben aplicar los impuestos especiales, cuando se produzcan o se comercie con los productos objeto de dichos impuestos. Sin embargo, no solo en España existen territorios donde no se aplican; la normativa europea recoge ciertas regiones pertenecientes a distintos países de la Comunidad Europea que están exentas del pago del tributo. Las regiones mencionadas son las siguientes:

- Islas Canarias
- Departamentos franceses de ultramar
- Islas Anglonormandas
- Islas Åland
- Isla de Helgioland
- Territorio de Büsingen
- Ceuta
- Melilla

⁴³ Directiva 2003/96/CE del consejo de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

- Livigno
- Campione d'Italia
- Aguas italianas del lago de Lugano

Destaca también la peculiaridad de ciertos territorios cuyos impuestos especiales están basados en la regulación de otros países:

- En Mónaco, las empresas pagan los impuestos especiales franceses.
- En San Marino, las empresas pagan los impuestos especiales de Italia.
- En las zonas de soberanía del Reino Unido, Akrotiri y Dhekelia, siguen la regulación de los impuestos de Chipre.
- Por último, la Isla de Man debe pagar los impuestos británicos.

Por último, otros países o territorios que no se acogen a dicho impuesto son: Gibraltar, Andorra, la Ciudad del Vaticano y las islas Malvinas.

(Unión Europea, 2019)

3.2. LA CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES EN EL MARCO INTRACOMUNITARIO

Una vez estudiada la teoría vamos a adentrarnos en la práctica, es decir, en cómo funciona y cuándo se aplica este tipo de impuestos cuando se trata de una transacción comunitaria. La circulación de los productos objeto de IIEE estuvo regulada en un principio mediante la Directiva 92/12/CEE⁴⁴, sin embargo esta fue derogada y en su lugar entró en vigor la Directiva 2008/118/CE⁴⁵, la cual nos va a ayudar a explicar en profundidad este apartado.

Antes de comenzar con la explicación, es necesario distinguir cuatro figuras importantes que aparecen en los intercambios intracomunitarios. La Directiva⁴⁶ los define de la siguiente manera:

⁴⁴ Directiva 92/12/CEE del Consejo de 25 de febrero de 1992 relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

⁴⁵ Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008 relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

⁴⁶ Artículo 4 Directiva 2008/118/CE del Consejo.

- *«Depositarario autorizado»: toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal.*
- *«Destinatario registrado»: cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a recibir productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro.*
- *«Expedidor registrado»: cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de importación, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a enviar solo productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo en el momento de su despacho a libre práctica con arreglo al artículo 79 del Reglamento (CEE) no 2913/92.*
- *«Depósito fiscal»: todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que este situado dicho depósito fiscal.*

A continuación, comentaremos algunas características y supuestos importantes que son necesarios conocer cuando se comercializa con estos productos, en especial, cómo se determina el deudor del II.EE.

3.2.1. El pagador de los Impuestos Especiales

Comentaremos cómo se determina el deudor del impuesto especial. A la hora de pagar el tributo, la Directiva 2008/118/CE distingue cuatro supuestos distintos⁴⁷:

⁴⁷ Artículo 8 Directiva 2008/118/CE del Consejo.

- En el caso de la salida de un régimen suspensivo; el depositario autorizado, el destinatario u otra persona que haya participado en la salida de producto deberá pagar el impuesto.
- En lo que respecta a la tenencia de dichos productos (fuera de un régimen suspensivo), el deudor será la persona que posea dichos productos en el momento del devengo.
- En cuanto a la fabricación, será la persona que fabrique los productos sujetos a II.EE.
- Por último, si se trata de una importación, el deudor será la persona que declare los productos, si éstos se importan directamente sin pasar al régimen suspensivo.

En el caso de existir varios deudores, la deuda será saldada por todos ellos (responsabilidad solidaria⁴⁸). La anterior Directiva 92/12/CEE permitía a los distintos EM establecer con libertad el deudor del impuesto, ya que no recogía una referencia específica. Con este avance se ha conseguido la armonización en cuanto al devengo y sus efectos, haciendo que sean idénticos en todos los EM y favoreciendo así el buen funcionamiento del mercado interior, tal y como puntualiza Ortega Ibáñez (2015).

A la hora de pagar los impuestos especiales, debemos recordar cuál es el hecho imponible del tributo, es decir, en qué momento un producto queda sujeto al gravamen de los II.EE. Como bien se explicó anteriormente⁴⁹, estos impuestos gravan la fabricación o importación de los productos dentro de la UE. Sin embargo, esto no quiere decir que el impuesto se deba pagar en ese mismo momento, sino que existen ciertas particularidades que procederé a comentar a continuación.

3.2.1.1. Circulación de productos en régimen suspensivo

Tal y como recoge la página oficial de la Unión Europea (2019), el pago del impuesto se puede suspender hasta que el producto se “despache a consumo”, es decir, hasta que el producto se ponga en circulación en el mercado o, en otras palabras, mientras permanezca en las fábricas donde se produzca o mientras se almacene en los depósitos fiscales. Esto se conoce como régimen suspensivo, y está aprobado a su vez

⁴⁸ Artículo 8, apartado 2 Directiva 2008/118/CE del Consejo.

⁴⁹ Véase apartado 1.3.1. *Impuestos Especiales de Fabricación*.

por el Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo⁵⁰. El régimen suspensivo comienza cuando los productos abandonan el depósito fiscal de expedición⁵¹ o en el momento de su despacho de aduana⁵². El motivo de que se grave una vez está comercializado es *“evitar que la elevada presión fiscal sobre estos productos dificulte la financiación de su producción o importación si se devengaran en estas primeras fases, preservando así a los intermediarios”*, tal y como explica Martín Rodríguez (2013) en su tesis. Es decir, la finalidad es que no surjan mayores costes entre la aparición del hecho imponible y su salida al mercado.

Los productos que viajan en régimen suspensivo en el territorio comunitario tienen que estar monitorizados por un sistema informático llamado EMCS⁵³. Este sistema se instauró en España en 2011 y permite hacer un seguimiento de los desplazamientos en tiempo real de los productos sujetos a II.EE. El objetivo es combatir el fraude fiscal, garantizando el traslado seguro de los productos en régimen de suspensión, realizando controles previos al envío de estos. Simplifica a su vez los procedimientos para los comerciantes, al ser un sistema electrónico instaurado en toda la Unión Europea, y acelera la presentación de garantías una vez que las mercancías llegan a su destino. (Comisión Europea, 2019)

El funcionamiento es muy sencillo y está explicado en la página oficial del EMCS España (2019). El expedidor envía un mensaje electrónico (e-DA) a la Administración de II.EE de su país. Esta Administración le asigna un número de referencia (ARC) que sirve para identificar el envío. Una vez que el expedidor envía los productos en régimen suspensivo, la Administración transmite el e-DA a la Administración de II.EE del país de destino. Ésta lo recibe y a su vez lo reenvía al destinatario. Cuando este último recibe los productos, debe enviar un certificado de recepción a su Administración, para que esta se lo pueda validar y enviar tanto al destinatario como a la Administración del expedidor. Finalmente, y como es lógico, la Administración de expedición reenvía dicho certificado al expedidor.

⁵⁰ De 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario.

⁵¹ Artículo 20 Directiva 2008/118/CE del Consejo.

⁵² Artículo 79 del Reglamento (CEE) nº 2913/92.

⁵³ Sistema de circulación de productos sujetos a Impuestos Especiales.

La anterior Directiva requería que la circulación de estos productos en régimen suspensivo fuera acompañada de un documento administrativo. Esto dificultaba el control y la cuantificación de lo recaudado por los impuestos. Este sistema representa una conexión para los diferentes agentes económicos que necesitan controlar la circulación de los productos sujetos a II.EE, cuyos impuestos aun no se han pagado, y a su vez es el resultado del gran esfuerzo de la UE por homogeneizar el comercio fronterizo entre los EM (Vătuiu, Țarcă, Udrică, & Popeangă, 2010).

3.2.1.2. Circulación de productos tras su despacho a consumo. Venta a particulares

Dentro de la circulación de productos sujetos a II.EE tras su despacho a consumo encontramos tres secciones: adquisición por los particulares⁵⁴, tenencia en otro Estado miembro⁵⁵ y venta a distancia⁵⁶. Tal y como se refleja en el título de este apartado, he decidido centrarme en la primera, debido a que sus características suponen una gran diferencia respecto al régimen suspensivo que acabamos de explicar. En el caso de venta a particulares, cuando éstos adquieren los productos para uso propio y son transportados por ellos mismos de un EM a otro, los II.EE se aplican en el país del vendedor⁵⁷. Encontramos la principal diferencia con el régimen suspensivo donde la tributación del impuesto se produce en el destino y en contraposición, en este caso de ventas a particulares, la tributación se produce en el origen.

La normativa no recoge límites específicos en cuanto a lo que un particular puede comprar y transportar, siempre y cuando los productos sean para uso personal y no se produzca su reventa (con excepción de medios de transporte nuevos). No obstante, en el apartado 3 del artículo 32, determina que los EM pueden establecer “*como elemento de prueba*” niveles que no pueden ser inferiores a los establecidos en dicho apartado. En caso de que el adquiriente no pueda demostrar que los productos están destinados para uso propio, el impuesto deberá devengarse nuevamente en el país de destino⁵⁸. En el caso de los hidrocarburos, se puede producir un nuevo devengo del

⁵⁴ Capítulo V; sección 1; artículo 32 Directiva 2008/118/CE del Consejo.

⁵⁵ Capítulo V; sección 2; artículo 33, 34 y 35 Directiva 2008/118/CE del Consejo.

⁵⁶ Capítulo V; sección 3; artículo 36 Directiva 2008/118/CE del Consejo.

⁵⁷ Artículo 32, apartado 1 Directiva 2008/118/CE del Consejo.

⁵⁸ Para evitar que se produzca una doble imposición, el artículo 33.6 permite la devolución de parte del impuesto abonado en el Estado de origen, para que finalmente solo sea devengado en el EM de destino.

impuesto en el EM de destino si los productos se transportan mediante “formas de transporte atípicas”⁵⁹. Se entiende por “forma de transporte atípica”, el transporte que se realice fuera del depósito del vehículo, fuera de los bidones de reserva adecuados y el transporte de combustible para calefacción fuera de camiones cisterna autorizada.

En el caso del régimen suspensivo, la tributación en el destino se sustentaba en la idea de los II.EE como impuestos con fines específicos, cuya finalidad es contribuir a paliar los costes que genera el consumo de los productos objeto del impuesto. Por ello, es lógico que se tribute en el país de destino, ya que es el lugar último donde se van a consumir los productos. Sin embargo, en el caso de venta a particulares, la Directiva no es demasiado concisa bajo mi punto de vista. En el artículo 7 de la Directiva, se determina que, como norma general, el devengo del II.EE se producirá en el EM y en el momento donde se despache a consumo. Si bien es cierto que el régimen de venta a particulares está en concordancia con dicho artículo, resulta un poco ambiguo determinar en éste caso el momento de consumo real del producto, ya que puede no coincidir con el momento de su despacho a consumo⁶⁰. Siguiendo esta línea, coincido con la opinión de Martín Rodríguez (2013), que señala la problemática que genera la expresión “para uso propio”. Tal y como está establecido en la Directiva, éste término se basa, entre otros criterios expuestos en el artículo 32.2⁶¹, en el volumen de producto transportado por el particular, sin tener en cuenta realmente si el fin último es comercial o es para consumo personal. En el caso del alcohol y el tabaco, la Comisión Europea (2003) ya se mostró bastante crítica con nuestro país debido a las quejas de varios turistas, que reprochaban la confiscación de productos adquiridos en España al salir del país, debido únicamente a la cantidad que éstos pretendían transportar y sin realizar más controles para determinar su fin último. La Comisión determinó que el EM debe tener en cuenta todas las particularidades de cada situación para establecer si la circulación de

⁵⁹ Artículo 32, apartado 4 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo.

⁶⁰ Al contrario que en el régimen suspensivo, donde el impuesto se exige una vez se despacha a consumo en el EM de destino, para que coincida de esta forma con el momento de su consumo real; tal y como se evidencia en la tesis de Ortega Ibáñez (2015) .

⁶¹ “Los Estados miembros deben atender al carácter comercial de la persona que posee los bienes y sus razones para poseerlos, el lugar en que se hallan los bienes, la forma de transporte utilizada, la posible documentación sobre los bienes y la naturaleza y cantidad de los propios bienes” (Comisión Europea, 2003).

los bienes tiene carácter comercial, sin conceder una importancia mayor a un factor u otro, para favorecer así el correcto funcionamiento del mercado interior. En definitiva, la tributación en el origen es una circunstancia excepcional que debería estar más controlada para evitar fraudes fiscales y el conocido como “efecto frontera” entre países de la UE⁶².

3.3. EL IEH EN LA UNIÓN EUROPEA

En cuanto a las normativas europeas en materia de hidrocarburos, el Consejo Europeo aprobó en octubre de 1992 dos Directivas de alcance específico. Por un lado, la Directiva 92/81/CEE relativa a la armonización de las estructuras del IEH y, por otro lado, la Directiva 92/82/CEE referida a la aproximación de los tipos del IEH. Ambas estaban limitadas a los hidrocarburos, por lo que surgió la necesidad de crear un ordenamiento comunitario que estableciera imposiciones mínimas sobre la electricidad y otros productos energéticos distintos a los hidrocarburos que ya estaban gravados en la normativa. Por ello, dichas Directivas acabaron derogándose. El proceso de armonización en este ámbito comenzó en 1992. La Comisión Europea propuso el establecimiento de una Directiva que gravara las emisiones de CO₂, de imposición obligatoria para todos los EM. Debido a la oposición de los Estados, que argumentaban el gran impacto negativo sobre la industria europea que este impuesto conllevaría (Cabré, 2014), se planteó en 1995 una nueva propuesta más flexible. Sin embargo, tampoco se logró un consenso y se decidió abandonar la idea del impuesto sobre el CO₂.

Tras una primera orientación en marzo de 1997, entró en vigor la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, mediante la cual se reestructuró el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Esta Directiva fue transpuesta a través de la Ley 38/1992 de IE, ya citada posteriormente. Tal y como se ve reflejado en el título de la normativa, el ámbito de aplicación se extendió no solo a los hidrocarburos sino a todos los productos energéticos y a la electricidad. El Impuesto sobre Hidrocarburos está regulado en los artículos 46 a 55 y establece nuevos tipos mínimos de imposición para todos los EM.

⁶² Fernández de Buján y Arranz (2016) explica en su libro que la tributación en el origen ha incrementado la creación de puntos de venta de alcohol, tabaco y combustibles en zonas fronterizas para atraer a aquéllos consumidores de otros EM que buscan pagar impuestos más bajos.

La introducción de los nuevos productos fue una de las medidas que se establecieron para llevar a cabo la consecución de los objetivos aprobados en el Protocolo de Kioto. El Protocolo de Kioto (1997) se ratificó en la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC), y tenía como finalidad establecer un plan de acción para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero a nivel global. Los países de la Unión Europea se comprometieron a reducirlo en un 8% (Unión Europea, 2019).

Por tanto, uno de los propósitos de esta Directiva, era introducir las preocupaciones medioambientales en el ámbito europeo en relación a los impuestos sobre la energía. Sin embargo, tal y como veremos posteriormente, la Directiva era inconsecuente con los objetivos que promovía y la forma de llevarlos a cabo.

3.3.1. Tipos mínimos establecidos por la Directiva 2003/96/CEE

La Directiva estableció unos tipos mínimos de imposición (que analizaremos a continuación) y a su vez otorgó a los distintos EM flexibilidad para que aplicaran estas nuevas políticas teniendo en cuenta los distintos escenarios que se dan en cada Estado. También permitió que éstos pudieran introducir o mantener distintas clases de impuestos.

Tabla 5: Tipos impositivos mínimos establecidos en la UE

Producto	Unidades	Tipo general
Gasolinas con plomo	1.000 L	421 €
Gasolinas sin plomo ≥ 98 I.O.	1.000 L	359€
Gasóleos para uso general	1.000 L	330€
Gasóleo como carburante	1.000 L	21€
Gas natural para uso general	Gigajulio	2,6€
Gas natural para usos distintos a los de carburante	Gigajulio	0,3€
Gas natural con fines profesionales	Gigajulio	0,15€
Queroseno		
Fuelóleo	Toneladas	15€
GLP para uso general	Toneladas	125€
GLP para usos distintos a los de carburante	Toneladas	0€

Fuente: Datos extraídos de la página oficial de la Comisión Europea. Elaboración propia. (Unión Europea, 2019)

A continuación, haremos una comparativa con los tipos generales que están establecidos en España, y que ya hemos analizado anteriormente. El tipo impositivo mínimo más alto que establece la Unión Europea recae sobre las gasolinas con plomo, al igual que ocurre en España.

El gravamen mínimo de las gasolinas sin plomo (las cuales son menos perjudiciales para el medio ambiente) se sitúa en segundo lugar. Más aún, en nuestro sistema tributario, la tasa es 73 euros por encima del mínimo europeo establecido, lo que hace que la diferencia entre las gasolinas con plomo y esta sea de apenas dos euros.

En cuanto al gasóleo para uso general, comprobamos que nuestro gravamen se sitúa 49 euros por encima del mínimo establecido, favoreciendo el consumo de este producto frente a otros menos contaminantes. El gasóleo como carburante está gravado en unos 75 euros por encima del mínimo.

Seguimos con el gas natural y el fuelóleo, donde los tipos no muestran muchas diferencias entre ellos. Por último, en cuanto al GLP para uso general, España establece un gravamen de unos 60 euros por debajo del mínimo. Esto no es una irregularidad de nuestro sistema, sino que la Directiva permite a nuestro país establecer niveles impositivos reducidos y exenciones sobre este producto. Para el GLP con distintos usos a los de carburante, la Unión Europea establece un tipo mínimo de cero euros por lo que, lógicamente, el gravamen español está por encima.

Cabe destacar que en la tabla referida no están recogidos los gravámenes de los biocarburantes. La razón es muy sencilla, la Directiva 2003/96 permitió a los distintos EM eximir o reducir los impuestos sobre este tipo de productos, con el fin de que *“favorezca un mejor funcionamiento del mercado interior y ofrezca una seguridad jurídica adecuada a los Estados miembros y a los agentes económicos”*⁶³. España en un primer momento no adoptó ningún gravamen sobre los biocarburantes, aunque a partir de 2013 decidió implementarlo.

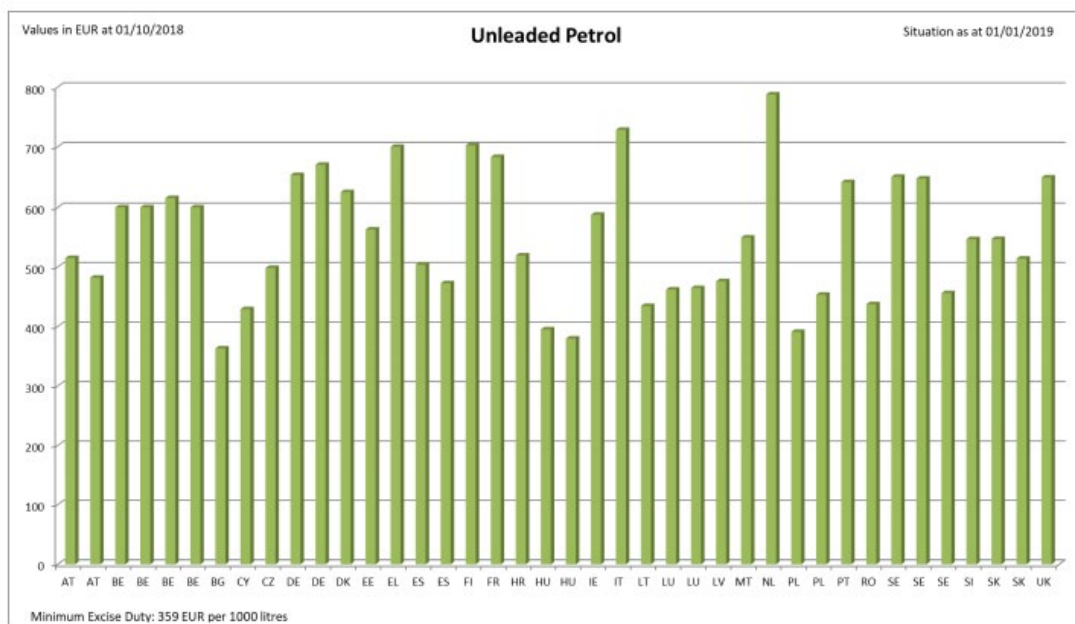
⁶³ Disposición n°26 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

3.3.1.1. Comparativa de tipos impositivos entre países

Vamos a realizar una comparativa entre los países de la eurozona analizando los tipos impositivos establecidos en los EM sobre los principales carburantes utilizados para el transporte por carretera: la gasolina y el diesel.

Los datos extraídos muestran la situación de los países con fecha del 1 de enero de 2019.

Ilustración 2: Comparativa tipos impositivos de la gasolina sin plomo



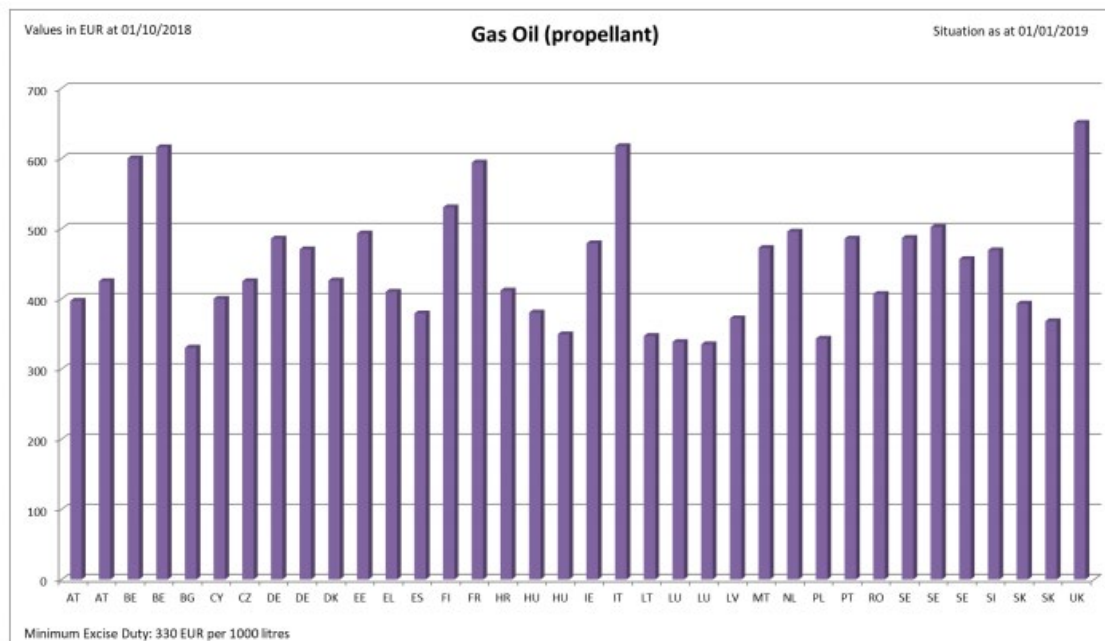
Fuente: Comisión Europea. Recuperado a partir de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf

El tipo mínimo establecido en la Unión Europea sobre la gasolina sin plomo es de 359 euros. Como podemos comprobar, las diferencias entre países son bastante notorias. En España, nuestro gravamen se sitúa en 503,92 euros. A pesar de que está por encima del mínimo, es uno de los EM con el tipo impositivo más bajo.

Los Países Bajos encabezan la lista, su tipo impositivo se sitúa en 787,73 euros el litro. Le sigue de cerca Italia, con 728,4 euros. En contraposición, Bulgaria se sitúa a la cola con un gravamen de 363,02 euros el litro.

En general, los países del este de Europa (Bulgaria, Hungría, Polonia) y los bálticos tienen asignados los tipos más bajos de la UE. Mientras que países como Francia, Finlandia, Grecia y los mencionados anteriormente lideran la clasificación con los gravámenes más elevados.

Ilustración 3: Comparativa tipos impositivos del gasóleo para uso general



Fuente: Comisión Europea. Recuperado a partir de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf

En esta ilustración encontramos un escenario un tanto distinto. Recordemos que el tipo mínimo del gasóleo es de 330 euros y en España se sitúa en 379 euros. Tal y como se comprueba en el gráfico, nuestro país sigue situándose por debajo de la media europea.

Reino Unido encabeza la lista con tipo impositivo más alto, 650,55 euros exactamente. Este país tiene el mismo gravamen tanto para la gasolina sin plomo como para el gasóleo. Italia, una vez más, le sigue de cerca así como Bélgica. Ambos países tienen establecido el mismo tipo; 600,15 euros. En el caso de Bélgica repite también la misma cuantía para la gasolina sin plomo.

Bulgaria sigue estableciendo el valor más bajo de la eurozona con 330,29 euros el litro. Los países bálticos, Lituania y Letonia, así como Luxemburgo le siguen de cerca.

En la primera ilustración es bastante evidente que los tipos se sitúan (quitando contadas excepciones) muy por encima del mínimo. Sin embargo, en el caso del gasóleo no vemos tantas fluctuaciones. En general, los EM tienen establecido un tipo impositivo para el gasóleo no muy por encima del mínimo, lo que favorece la compra de vehículos que utilizan este hidrocarburo. En Europa hay más coches diesel que de gasolina y además estos disfrutan de mayores ventajas fiscales. Según un informe realizado por Ecologistas en Acción (Sánchez, 2018), Holanda es el país con menos vehículos diesel y Bélgica, Francia y Luxemburgo algunos de los Estados que registran un mayor número de estos coches.

En nuestro país tenemos una de las fiscalidades más laxas en materia de hidrocarburos, a pesar de que la mayor contribución a estos I.I.EE procede precisamente del Impuesto sobre Hidrocarburos. No es de extrañar que nuestra recaudación se haya situado año tras año por debajo de la media europea, incluso siendo en 2012 el país de la UE con menor recaudación procedente de los productos energéticos (Cos & Rodríguez, 2014).

3.3.1.2. Las diferencias significativas entre los tipos impositivos y sus consecuencias

El objetivo del establecimiento de estos tipos mínimos era la consecución de una armonización entre los distintos EM en cuanto a la política fiscal comunitaria y, al mismo tiempo, favorecer la protección del medio ambiente. Aunque su intención es buena, la realidad es que en la práctica el funcionamiento de los tipos mínimos dista mucho de su finalidad. Por un lado, el fin medioambiental de la normativa europea queda eclipsado al permitir a los distintos EM establecer bajo su propio criterio distintas exenciones y reducciones. Más aún, al establecer unos mínimos basados en volumen y peso y no en un fundamento energético, realmente responden más a finalidades sociales o económicas que medioambientales, tal y como se destaca en el libro *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma* (2018). Así mismo, coincido con

los autores en cuanto a la cuestión de las libertades otorgadas a los EM, que lejos de favorecer la armonización entre países, más bien la dificulta (pág. 128).

Es evidente que la armonización fiscal es uno de los puntos débiles de la Unión Europea. Bajo mi punto de vista, y con el objetivo de mejorar el funcionamiento del mercado interior, es necesario un intento de aproximación de las distintas legislaciones en materia de I.IEE (y más concretamente del IEH). Empezando primordialmente por la forma de imposición de los tipos mínimos la cual, a mi parecer, no es la más adecuada si realmente se quiere contribuir a mejorar el medio ambiente. El primer paso a seguir es evidente, modificar el bajo tipo de gravamen del gasóleo frente a la gasolina sin plomo. La explicación de esta diferencia de gravámenes la encontramos en los transportes por carretera, más en concreto, en los transportes del sector profesional; y es que durante años se ha favorecido el consumo de diesel debido a su utilización en operaciones comerciales y a su eficiencia energética (TOUS & FONT, 2005). Si bien es cierto que durante los últimos años se ha llevado a cabo un proceso de “dieselización”⁶⁴, considero que mientras nuestras políticas fiscales sigan respondiendo a intereses económicos y sigan beneficiando a ciertos sectores, seguiremos a años luz de conseguir un cambio notable y provechoso tanto para el medio ambiente como para la sociedad. A continuación analizaremos cómo la UE es asimismo consciente de que esta Directiva se ha quedado obsoleta en nuestros días y de lo necesario que es reestructurarla.

3.3.2. Proceso de reestructuración de la Directiva 2003/96/CEE

El 13 de abril de 2011, la Comisión Europea presentó una propuesta para reestructurar la fiscalidad de los productos energéticos recogida en la Directiva 2003/96/CEE. Esta revisión se debía a la necesidad de control de las emisiones de CO₂ emitidas por dichos productos así como su contenido energético. La Comisión advirtió que la Directiva se había quedado obsoleta con el paso del tiempo y que la manera de imponer los tipos basada en unidades de volumen y peso no era la más coherente para contribuir al crecimiento sostenible ni a la consecución de los objetivos marcado por la UE relativos al cambio climático.

⁶⁴ Según fuentes del periódico *El País*, en 2017 se registraron en la Unión Europea más turismos de gasolina que de diesel, y España continuó esta tendencia en 2018, consiguiendo un hito tras 20 años de hegemonía del gasóleo (2018).

Así pues, se propuso que el tipo mínimo establecido para cada producto estuviera basado en dos partes: en sus emisiones de CO₂ y en su contenido energético. Citando textualmente la propuesta, cada parte constaría de lo siguiente:

“Una se basaría en las emisiones de CO₂ del producto energético y se fijaría en 20 euros por tonelada de CO₂.

La otra se basaría en el contenido energético, esto es, en la energía real que genere el producto medida en gigajulios (GJ). El tipo mínimo de impuesto se fijaría en 9,6 euros/GJ en el caso de los combustibles de automoción y en 0,15 euros/GJ en el de los combustibles de calefacción. Esto se aplicaría a todos los combustibles usados en el transporte y la calefacción.⁶⁵”

Como podemos comprobar, con esta nueva forma de imposición, se contribuiría finalmente a paliar las repercusiones que estos productos tienen sobre el medio ambiente, que es precisamente el objetivo principal de dicho impuesto. No solo es más lógico sino que tiene más ventajas como las siguientes:

- En primer lugar, promueve el consumo de fuentes de energía renovables y otras fuentes menos contaminantes. Nos hemos percatado gracias al análisis precedente que, contradictoriamente, los productos que más contaminan son los que menos impuestos pagan. Esta es una situación que podemos observar en nuestro propio sistema tributario, pero que también se da en el resto de países de la eurozona.
- Como ya he mencionado anteriormente, la Directiva marca tipos impositivos mínimos, pero no exige ningún tipo armonizado para todos los Estados. Esto ocasiona a su vez una desigualdad entre las imposiciones de los EM. En los gráficos que hemos analizado nos damos cuenta de que la diferencia entre el país con los impuestos más altos y el país con los más bajos es notoriamente extensa. Otro de los objetivos de la reestructuración es que los tipos impositivos sean más equitativos entre los países de la Comunidad Europea.

⁶⁵ Fiscalidad de la energía: la Comisión fomenta la eficiencia energética y productos más respetuosos con el medio ambiente. Recuperado a partir de: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-468_es.htm?locale=fr

- Contribuiría a su vez a su vez a generar un impacto positivo en el ámbito social, ya que permitiría a los EM eximir del ámbito de aplicación la calefacción usada en los hogares.

En general, establecería un gravamen más justo y con mayores repercusiones en el medioambiente que el que ya está establecido que, como hemos comprobado, en la práctica no contribuye a la consecución de sus objetivos. Estaba previsto que esta propuesta entrara en vigor en el 2013 y se aplicara de forma gradual en cada Estado, siendo el 2023 la fecha límite para su implementación. Sin embargo, no se consiguió un consenso entre los EM y la propuesta no siguió adelante.

3.3.3. El IEH como tributo medioambiental. La necesidad de una Reforma Fiscal Verde

Desde el punto de vista teórico, el IEH cumple con los requisitos necesarios para que sea considerado un tributo ambiental. Por una parte, su base impositiva se calcula en unidades físicas y, por otra parte, su gravamen incide sobre productos energéticos que tienen efectos perjudiciales para el medio ambiente. Sin embargo, tal y como recalca Rodríguez Luengo (2004), en la estructura impositiva no se tiene en cuenta ni los impactos ambientales de los carburantes, ni otros factores como la eficiencia de los motores que abastecen (pág. 15). Más aún, establece exenciones y reducciones que se alejan mucho de su finalidad ambiental.

Es por ello que considero necesaria una reforma fiscal en esta materia, que se estructure desde un punto de vista ambiental y no meramente recaudatorio. Y es que cuando hablamos de tributos ambientales en España, no podemos eludir un pensamiento de obtención de ingresos, más que de protección del medio ambiente. Somos uno de los países menos competentes en cuanto a fiscalidad ecológica, y las medidas que ya tenemos impuestas son dudosamente eficaces. Por ello, me gustaría recoger en este apartado algunas medidas que se han tomado en otros países de la UE, las cuales podrían servirnos de ejemplo para futuras modificaciones.

- Reino Unido: en 2001 establecieron una “Tasa sobre el Cambio Climático”, que grava el suministro de energía. Está basado en las grandes emisiones que

producen el uso de combustibles fósiles, y lo recaudado está destinado al establecimiento de programas de eficiencia energética, así como para financiar reducciones en las cuotas de las cotizaciones sociales (Villot, Otero, & Méndez, Cambio climático y reformas fiscales verdes, 2008). Además, cuenta con leyes de Cambio Climático desde el 2008⁶⁶, las cuales están enfocadas a una reducción de las emisiones de carbono para el año 2050 (Guallar, 2016).

- Suecia: su Reforma Fiscal Verde fue aprobada en 1990, y en ella juegan un papel muy importante los impuestos sobre las emisiones de CO₂, que se han ido incrementando con el paso de los años. La recaudación está destinada a reducir los impuestos sobre la renta y el impuesto de sociedades. Además, este país está muy concienciado con la búsqueda de fuentes de energía alternativas a las no renovables (Asencio, 2011).
- Finlandia: por último, nos referimos a este país escandinavo que fue pionero en la introducción de un impuesto sobre carbono, en 1990. Tal y como explica Montes Nebreda (2019), las cuotas a ingresar se calculan teniendo en cuenta el contenido de carbono de los combustibles fósiles, que es el mismo que la cantidad de CO₂ que emiten estos cuando se queman, estableciendo así una base real y no estimada.

Estos son tres ejemplos que, a mi parecer, son bastante destacables debido, en el caso de los países escandinavos, a su gran ímpetu por fomentar el consumo de energías más limpias y renovables; y en el caso de Reino Unido, aunque no lo haya mencionado anteriormente, es significativo el hecho de ser el único país de toda la UE que establece un tipo mínimo igualitario tanto para la gasolina y como para el gasóleo. Tras este análisis considero que España tiene pautas marcadas y suficientes referentes en el panorama europeo para poner en marcha políticas fiscales que realmente aboguen por la mejora del medio ambiente. A continuación comprobaremos cómo España, al contrario que los países mencionados, se ha aprovechado de la implementación de nuevas imposiciones ambientales para aumentar los ingresos públicos.

⁶⁶ United Kingdom. 2008. Climate Change Act 2008.

3.4. IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

3.4.1. Aspectos generales

Tal y como hemos mencionado anteriormente, la normativa europea supuso una armonización de la fiscalidad sobre I.IEE y por ello prevalece sobre la normativa nacional de los distintos países europeos. Sin embargo, cada EM es libre de modificar o crear nuevas imposiciones, siempre y cuando éstas no sean contrarias a la jurisdicción europea. En este contexto, es necesario hablar del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante IVMDH). Supuso un claro ejemplo de discrepancia entre lo dictaminado por la Unión Europea y el Estado español, y sus consecuencias perduran hoy en día.

Nos remontamos al año 2001, el 27 de julio de ese mismo año fue aprobado el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, mediante el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera⁶⁷. El objetivo de dicho sistema era *“introducir mayor estabilidad y seguridad en la planificación financiera de las Comunidades Autónomas y ampliar, sustancialmente, las competencias en materia de política fiscal”* (Ministerio de Hacienda, 2001).

Este acuerdo permitía a las CC.AA ampliar sus competencias legislativas sobre determinados impuestos. A su vez, incorporaba un anexo⁶⁸ mediante el cual se disponía la creación de un grupo de trabajo para estudiar la posible introducción de un impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos. De manera resumida, este anexo recogía los siguientes puntos sobre las características de dicho impuesto:

- En primer lugar, tiene que recaer sobre las ventas minoristas, es decir, aquéllas destinadas al consumo propio de las personas que lo adquieren.
- Tiene que ser un impuesto estatal, aunque no se descarta una posible cesión a las CC.AA, pudiendo ser ellas las que decidan los tipos impositivos.

⁶⁷ Recogido en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

⁶⁸ Anexo I: Grupo de trabajo para el estudio de un impuesto sobre hidrocarburos.

- Debe ser coherente con la normativa europea.

Así pues, mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social⁶⁹ se introduce el IVMDH, regulado en el artículo 9 de dicha Ley. Desde su implantación en el año 2002, se cedió en su totalidad a las CC.AA, con el objetivo de que su recaudación se destinara a cubrir gastos en los sectores de sanidad y medio ambiente. Los productos gravados por dicho impuesto eran los siguientes: gasolinas, gasóleo, fuelóleo, queroseno, aquéllos hidrocarburos líquidos destinados a combustible de calefacción y otros productos usados como carburante (con algunas excepciones⁷⁰).

El ámbito objetivo del tributo estaba reducido a las ventas destinadas al consumo propio del adquirente (realizadas en establecimientos de venta al por menor) y a las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos mencionados anteriormente siempre y cuando *“se destinen al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio”*⁷¹.

3.4.2. Tipos impositivos

El impuesto constaba de un tramo estatal fijo para todas las CC.AA y un tramo autonómico que podía ser establecido de manera opcional por las mismas. Este tramo autonómico es el conocido como “céntimo sanitario”, y debido a que el rango de precios entre unas regiones y otras era muy diverso, se ocasionaron graves desventajas competitivas, especialmente en el sector del transporte por carretera, uno de los aspectos más criticados desde la UE (Gómez, Ortega, & Vassallo, 2011).

⁶⁹ Publicada en el BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001 (Boletín Oficial del Estado, 2001).

⁷⁰ *“Los productos distintos de los citados en el apartado 1 anterior que, con excepción del gas natural, el metano, el gas licuado del petróleo y demás productos gaseosos equivalentes, se destinen a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburante o para aumentar el volumen final de un carburante”* (Artículo 9.3.2.b, Ley 24/2001).

⁷¹ Artículo 9.4.1.b de la Ley 24/2001.

La cuantía establecida se fue modificando durante los años. La última reforma se llevó a cabo en el año 2005⁷², y los tipos impositivos establecidos desde su implantación fueron los siguientes.

Tabla 6: Evolución de los tipos impositivos del IVMDH (periodo 2002-2006)

PRODUCTOS	UNIDADES	TIPO ESTATAL		TRAMO AUTONÓMICO				
		2002	Desde 2003	2002	2003	2004	2005	Desde 2006
Gasolina	euros por 1.000 litros	24	24	0 a 10	0 a 17	0 a 24	0 a 24	0 a 48
Gasóleo uso general	euros por 1.000 litros	24	24	0 a 10	0 a 17	0 a 24	0 a 24	0 a 48
Gasóleo uso especial y calefacción	euros por 1.000 litros	6	6	0 a 2,50	0 a 4,25	0 a 6	0 a 6	0 a 12
Fuelóleo	euros por tonelada	1	1	0 a 0,40	0 a 0,70	0 a 1	0 a 1	0 a 2
Queroseno uso general	euros por 1.000 litros	24	24	0 a 10	0 a 17	0 a 24	0 a 24	0 a 48
Queroseno de calefacción	euros por 1.000 litros	6	Suprimido ⁷³	0 a 2,50				

Fuente: Agencia Tributaria. *Impuestos Especiales, estudio relativo al año 2012*⁷⁴. (Elaboración propia)

El tipo estatal se mantuvo estable desde su creación en 2002, siendo 24€/1.000L la máxima imposición. A continuación analizaremos los tipos del tramo autonómico, que son el foco del problema de este impuesto.

⁷² Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas. Memoria de actuaciones 2005. (Ministerio de Economía y Hacienda, 2005)

⁷³ Suprimido por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

⁷⁴ Recuperado a partir de:

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Impuestos_especiales/Estudio_relativo_2012/9VENTASMINORISTAS.pdf

Tabla 7: Tipos impositivos del "céntimo sanitario" en las distintas Comunidades Autónomas (periodo 2002-2011)

PRODUCTOS	UNIDADES	MADRID		GALICIA	ASTURIAS	CATALUÑA	CASTILLA-LA MANCHA	COMUNIDAD VALENCIANA	ANDALUCÍA	EXTREMADURA	MURCIA
		2002	Desde 2003	2004	2004	2004	2006	2006	2010	2011	2011
Gasolina	euros por 1.000 litros	10	17	24	24	24	24	24	24	24	24
Gasóleo uso general	euros por 1.000 litros	10	17	12	20	24	24	12	24	20	12
Gasóleo uso especial y calefacción	euros por 1.000 litros	2,5	4,25	0	6	6	2	0	2	0	6
Fuelóleo	euros por tonelada	0,4	0,7	1	1	1	1	1	1	1	1
Queroseno uso general	euros por 1.000 litros	10	17	24	24	24	24	24	24	24	24
Queroseno de calefacción	euros por 1.000 litros	2,5									

Fuente: Agencia Tributaria. Impuestos Especiales, estudio relativo al año 2012⁷⁵. (Elaboración propia)

⁷⁵ Recuperado a partir de:

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Impuestos_especiales/Estudio_relativo_2012/9VENTASMINORISTAS.pdf

Como ya he señalado anteriormente, el tramo autonómico podía establecerse entre las cantidades mostradas en la tabla 6, siendo 48€/1.000L la imposición más elevada. Sin embargo, no todas las CC.AA decidieron aplicarlo⁷⁶. Entre las Comunidades que sí optaron por aplicar ambos tipos se encuentran: Galicia, Asturias, Cataluña, Castilla-La Mancha, Comunidad de Madrid y Comunidad Valenciana. En 2011, se unieron a este conjunto los territorios de Andalucía, Extremadura y Murcia (Gómez, Ortega, & Vassallo, 2011). En la página anterior se pueden observar los distintos tipos impositivos de cada CC.AA. El resto de Comunidades Autónomas aplicaban únicamente el tramo estatal.

Tal y como podemos deducir a partir de la tabla 7, la imposición de los tipos siguiendo el nuevo sistema de financiación provocaba que fuera más barato repostar en ciertas comunidades que en otras, sin importar aspectos importantes como puede ser el volumen de consumo de dichos productos en cada región. Es decir, tal y como explica el economista Eduardo Espejo (2002) en la revista del REAF *“podrá ser por ejemplo más barata la gasolina en Aragón que en Cataluña por simple imperativo legal y no por razones de mercado”* (pág. 100).

3.4.3. La problemática de la finalidad del IVMDH

Desde su creación, este tributo se configuró como un instrumento cuya recaudación sería destinada a la sanidad y, en menor medida, al medio ambiente. Analizando esta premisa, encontramos incongruencias desde el principio. En el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera del 2001 donde se establecía el nuevo sistema de financiación de las CC.AA⁷⁷ se recoge la finalidad de este nuevo sistema que era, ciertamente, contribuir a los gastos de la asistencia sanitaria. No obstante, en la Ley reguladora del impuesto no se especifica que el tributo tenga una naturaleza ambiental, sino que su recaudación podría destinarse a fines ecológicos (García & García-Inés, 2007, pág. 17).

⁷⁶ Cabe precisar que las Islas Canarias, Ceuta y Melilla están fuera del ámbito territorial de dicho impuesto.

⁷⁷ Acuerdo 2/2001, de 27 de julio, por el que se aprueba el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común. (Publicado en el BOE de 31 de diciembre de 2001, como TITULO I de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre).

En primer lugar, tal y como explican los autores Álvarez García y Jorge García-Inés en su informe sobre la valoración del IVMDH (2007), los I.I.EE sirven para paliar los costes sociales que producen los productos objeto de gravamen (pág. 13). Son un medio muy efectivo de financiación, pero en este caso la relación entre consumo de hidrocarburos y sanidad no es muy coherente, como sí lo sería en el caso del impuesto sobre el alcohol o el tabaco. En relación a este último supuesto, es interesante mencionar la STJCE⁷⁸ de 24 de febrero de 2000, por un litigio entre la Comisión Europea y la República Francesa. El motivo de esta sentencia fue la supuesta incompatibilidad con la Directiva europea de un impuesto francés sobre las bebidas alcohólicas y el tabaco. Finalmente se dictaminó que su implantación era coherente con los problemas de salud que provocaban los productos gravados y que destinar su recaudación a financiar ciertas prestaciones de la seguridad social constituía una finalidad específica y, por tanto, acorde con la normativa comunitaria (Novoa, 2014).

Es indiscutible que algunos carburantes producen un efecto perjudicial para la salud de las personas, tal y como hemos explicado anteriormente. Sin embargo, al ser un tributo autonómico, sería más lógico destinar su recaudación a la protección del medio ambiente en dichas regiones o a sufragar gastos públicos, como pueden ser el mantenimiento y financiación de las carreteras, tal y como se lleva haciendo en Suiza⁷⁹ desde 1958 (Pérez & Pastor). Por ello, tal y como defiende Cámara Barroso (2011), el hecho de que se haya configurado desde el principio como un impuesto cedido en su totalidad a las CC.AA, denota una finalidad notoriamente recaudatoria.

He aquí el *quid* de la cuestión. La realidad era que el tributo, establecido como un impuesto especial con finalidad extrafiscal, contribuía únicamente a la financiación de la sanidad pública. Es decir, sufragaba gastos del ámbito nacional como cualquier otro tributo y no poseía ninguna finalidad específica más allá de la mera recaudación. Este hecho suponía una clara violación de las exigencias expuestas en la Directiva europea, ya que tener una finalidad específica supondría emplear los rendimientos del

⁷⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia, de 24 de febrero de 2000. Recurso por incumplimiento de la Directiva 92/12/CEE. Tributación especial de las bebidas con un grado alcohólico alto. En el asunto C-434/97. Recuperado a partir de:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=45016&doclang=ES&mode=&part=1>

⁷⁹ En Suiza, del Impuesto de Hidrocarburos se destina el 50% de lo recaudado a la financiación y mantenimiento de las carreteras del país.

IVMDH para paliar los efectos sanitarios y medioambientales que son producidos de forma directa por los productos gravados, de esta forma sí existiría una conexión entre las consecuencias del consumo de dichos productos y la finalidad del impuesto (SS&D, 2014).

3.4.4. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el “céntimo sanitario”

A finales de 2009 una empresa catalana de transportes, Jordi Besora, S.L; solicitó la devolución a la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Tarragona de 45.632,38 euros que habían sido repercutidos por el IVMDH durante los años 2005 y 2008, por ser contrario a la Directiva comunitaria 92/12/CEE⁸⁰. Sin embargo, la reclamación fue desestimada y, tras ser rechazada su reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), y como última instancia, la empresa catalana acudió al Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (en adelante TSJ), ante el cual interpuso un recurso contencioso-administrativo contra el TEARC. En noviembre del 2011, el TSJ de Cataluña decidió trasladar dicha demanda al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, otorgándole a este la potestad para decidir si realmente el IVMDH era contrario a la Directiva comunitaria o no.

Nils Wahl (2013), Abogado General del Tribunal europeo, presentó sus interpretaciones sobre la incompatibilidad del impuesto con la Directiva el 24 de octubre de 2013. Concluyó, entre otras cosas, que el impuesto no persigue una “finalidad específica” distinta a la presupuestaria, y por tanto, no está comprendido en el ámbito de la normativa europea al infringir el artículo 3.2 de la misma (García E. G., 2013).

Ante esta premisa, es necesario aclarar qué se entiende por “finalidad específica”. La Directiva sobre Impuestos Especiales establece dicho requisito de la siguiente forma: *“los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales*

⁸⁰ Relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. Concretamente, se especificó que era contraria al artículo 3.2 de la Directiva, tal y como recoge el abogado general Wahl en sus conclusiones. (Wahl, 2013)

impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto”⁸¹.

Así pues el Abogado General Wahl, aludiendo al Tribunal de Justicia, explica que una “finalidad específica” es aquella que persigue objetivos distintos al presupuestario. Además, el aumento de la autonomía municipal a través del traspaso de potestad sobre un tributo ya constituye por sí solo una finalidad presupuestaria y claramente fuera del ámbito de aplicación del artículo 3.2 de la Directiva (Wahl, 2013).

El Abogado General Antonio Saggio⁸², identifica como impuestos con finalidad específica aquellos que “*persigan fines distintos del de cubrir las necesidades generales de financiación pública y que no sean contrarios a los objetivos comunitarios. De acuerdo con este criterio, están comprendidos en dicha categoría, por ejemplo, los impuestos que tienen por objeto proteger el medio ambiente y la salud pública, así como aquellos impuestos destinados a promover el turismo, el deporte, la cultura y los espectáculos*” (1999).

Claramente el IVMDH incumple el requisito expuesto y, más aún, se estructura como un impuesto con los mismos objetivos que el IEH. Es decir, se están gravando doblemente los productos objeto del IVMDH (que también están dentro del ámbito objetivo del IEH) sin realmente aportar soluciones para sufragar el impacto que tiene el consumo de hidrocarburos en la sociedad y en el medio ambiente.

Tras las consideraciones del abogado general Wahl, el Gobierno español y la Generalitat de Catalunya intentaron limitar los efectos en el tiempo de la sentencia⁸³ del Tribunal, alegando que las repercusiones económicas serían muy graves y pondrían en peligro la financiación de la sanidad en las CC.AA⁸⁴. Para que el Tribunal atendiera esta petición y modulara la dimensión de los efectos, debían darse dos requisitos: que los

⁸¹ Artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo.

⁸² Expuesto en sus conclusiones sobre la sentencia EKW y Wein & Co, relativa a una imposición austriaca sobre bebidas alcohólicas, mencionada a su vez en las conclusiones del abogado Wahl, debido a las similitudes entre ambos casos.

⁸³ Sentencia del Tribunal de Justicia, de 27 de febrero de 2014. En el asunto C-82/12.

⁸⁴ Apartado 38. Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014.

interesados hubieran actuado de buena fe y que existiera el riesgo de trastornos económicos graves⁸⁵.

En cuanto a la primera disposición, el Tribunal consideró que España mantuvo el IVMDH a pesar de los avisos⁸⁶ por parte de la Comisión Europea sobre la ilegalidad de dicho impuesto por lo que, claramente, había actuado de mala fe. Incumpliendo este primer requisito ya no era necesario comprobar el segundo, ya que el Tribunal consideró que las consecuencias económicas derivadas de dicha sentencia no eran motivo suficiente para limitar los efectos de la misma, más aún, suponría a su vez ir en contra de los derechos de los contribuyentes, tal y como señala el catedrático Cifuentes Mateo (2015).

Finalmente, el TJUE sentenció al Estado español a devolver de manera íntegra las cantidades abonadas injustamente en concepto de IVMDH entre 2002 y 2011, es decir, desde su entrada en vigor. En cifras, esto suponía la devolución de 13.000 millones de euros. A continuación, hablaremos sobre las consecuencias y responsabilidades de la sentencia.

3.4.5. Devolución del IVMDH y reparto de responsabilidades

En un principio el Estado español se negó a pagar la totalidad del impuesto alegando que la Directiva 2003/96/CE obliga a los EM a establecer una cuantía mínima de imposición sobre los productos energéticos gravados y, en el caso de España, esa cuantía mínima era el resultado de la suma de todas las imposiciones a excepción del IVA. Por lo tanto, el Gobierno español utilizó el argumento de la “imposición mínima” (Gomila, 2015) e interpretó que el importe que debía ser devuelto debería limitarse a lo excedido sobre el mínimo establecido y no a la cantidad íntegra del IVMDH, ya que su tramo estatal se estableció con el objetivo de alcanzar el mínimo de imposición europeo. Algunos autores como Herrera Molina (2014), y coincido con su opinión, consideran que esto es tan solo un intento de paliar el impacto de la sentencia, (como lo fue en un primer momento la petición de limitar el tiempo de la misma), procurando no practicar

⁸⁵ Apartado 41. Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014.

⁸⁶ En el año 2003, un año después de la entrada en vigor del IVMDH, la Comisión Europea inició un procedimiento de incumplimiento contra el Estado español relativo a dicho impuesto. (Apartado 44. Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014).

la devolución íntegra del impuesto. Citando sus palabras, “no se trata, pues, de preservar el “efecto útil” de la Directiva, sino de burlar el mandato del Tribunal de Justicia de la UE”. Es decir, la Agencia Tributaria sostiene que para garantizar el cumplimiento de la Directiva europea, deben transgredir la norma nacional relativa a la devolución de impuestos indebidos. Finalmente se llegó a un acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y el Comité Nacional de Transporte por Carretera (CNTC) en noviembre de 2014, por el cual Hacienda se comprometió a devolver el importe íntegro abonado por el IVMDH.

Respecto a la cuestión de quién debería asumir la responsabilidad, existen distintos puntos de vista. Campos Martínez (2016) defiende que es el Estado quien debe garantizar el cumplimiento del derecho comunitario y, por tanto, es responsable de los actos que ejecuten los poderes públicos, ya que éstos están actuando en nombre del propio Estado. Sin embargo, considero más oportuna la opinión de Del Blanco García (2014), quien sostiene que en este caso existe una responsabilidad paritaria entre el Estado, que es quien aprueba la Ley, y las Comunidades Autónomas, que son las que en esta ocasión deciden asumir y beneficiarse de dicha imposición.

A día de hoy no nos hemos librado de este impuesto, aunque ya no tiene el mismo nombre. El tramo estatal del IVMDH pasó a quedar integrado dentro del tipo estatal especial del IEH. Por otro lado, el tramo autonómico del impuesto, se transformó en el tipo autonómico del IEH. Esta integración continuó siendo contraria a la normativa europea y, de hecho, al haber sido denunciada ante la Comisión Europea, el Estado español decidió adelantarse y eliminar el tramo autonómico este mismo año, como ya he comentado anteriormente.

En definitiva, la sentencia sobre el “céntimo sanitario” marcó un antes y un después en el sistema tributario español y su imposición sigue recayendo actualmente en el consumidor⁸⁷. Aunque se presentó como una situación con graves consecuencias económicas, desde el año 2014 (momento en el que se determinó la sentencia) se han devuelto unos 18,35 millones de euros de los 13.000 millones concretados, según fuentes del periódico *El País* (2017). No obstante, más allá de las repercusiones económicas, tuvo un efecto aun más importante bajo mi punto de vista. Dejó en

⁸⁷ Véase apartado: 2.5.1.1. *La problemática de la regionalización del impuesto.*

evidencia cómo algunos estados utilizan tributos de aparente naturaleza ambiental con el fin único de recaudar. No solo no consiguen generar ningún impacto positivo en el medio ambiente o en la salud de las personas, sino que además se aprovechan de los contribuyentes alegando la necesidad de sufragar costes sociales con su dinero, sin que sea esa su finalidad última. El IVMDH es solo un ejemplo más de cómo el Estado se beneficia de un impuesto con “finalidad extrafiscal” que es claramente ilegal e incluso, siendo consciente de ello, intenta eludir responsabilidades.

CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo, se han analizado en profundidad los aspectos fiscales más importantes relativos al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, incidiendo especialmente en su disonancia con la finalidad extrafiscal que persigue. Es por ello que a continuación se expondrán los puntos clave a seguir para una futura reforma del tributo, con el fin último de garantizar una protección medioambiental y sanitaria efectiva.

Comenzamos por la principal pauta a reconsiderar: los criterios a seguir para la imposición de tipos mínimos. Y es que establecer la base imponible de los productos en función de unidades físicas como el volumen o el peso, no es un indicador muy acorde con el objetivo de desincentivar o reducir el consumo de estos productos debido a su alto impacto ambiental. En este sentido, sería más provechoso y justo establecer los tipos mínimos en base a la capacidad energética y a las emisiones contaminantes de cada producto. La propuesta de reestructuración de la Directiva comunitaria respondía a la necesidad de otorgar un papel más importante a las emisiones de CO₂ y al contenido energético de los productos gravados. Este cambio supondría un gran avance, ya que las cuotas a ingresar tendrían una relación directa y lógica con la reducción del impacto ambiental que se persigue. De esta forma, también se contribuiría a la reducción del consumo de productos más contaminantes como el diesel, en todos los EM; favoreciendo así la utilización de otros menos perjudiciales como la gasolina.

Sin embargo, a la hora de establecer cambios en los regímenes fiscales (especialmente en materia ambiental) muchos países son reacios, argumentando que estas medidas pueden llegar a reducir la competitividad de ciertos sectores. Es interesante mencionar un caso práctico recogido en el libro "*Aspectos fiscales de las políticas energéticas y medioambientales*" (2007) donde Cebreiro-Gómez apunta que es difícil encontrar ejemplos de políticas ambientales que hayan disminuido la competitividad de las industrias, ya que a la hora de implementar nuevos impuestos se tienen en cuenta ciertas disposiciones para proteger las mismas. Más aún, los resultados del estudio señalaron que las políticas ambientales suelen tener un impacto negativo sobre la competitividad en el ámbito internacional cuando se aplican de manera unilateral y no de manera global (pág. 17).

Es por ello que la Directiva europea debe favorecer la libertad de los EM para establecer políticas ambientales pero a su vez debe velar por el cumplimiento de la finalidad extrafiscal de las mismas. Solo de esta forma se conseguirá evitar situaciones como la sucedida en España con el “céntimo sanitario”. Siguiendo esta línea, es necesaria también una mayor supervisión por parte del Estado español sobre las CC.AA y las distintas administraciones locales. En muchas ocasiones, éstas establecen tributos amparados bajo el marco ambiental que realmente no responden a ningún fin específico. Un ejemplo de ello, que no se ha mencionado anteriormente, es el impuesto sobre emisiones de CO₂ que está configurado como un impuesto autonómico. Tal y como se dispone en el libro *“La fiscalidad Energética”* (2019), no es muy coherente establecer este tipo de tributos en el ámbito autonómico cuando supuestamente persiguen objetivos medioambientales globales (pág. 205). Es decir, su verdadera finalidad es, cuanto menos, discutible y denota el propósito meramente recaudatorio de la mayoría de los impuestos ambientales establecidos en España.

En lo relativo a las reducciones y exenciones del IEH de las que gozan ciertos sectores como la agricultura, el transporte profesional o la navegación aérea y marítima; es fundamental realizar una revisión de su fiscalidad. Si bien es cierto que son ámbitos que dependen diariamente de los productos gravados para realizar su actividad, también constituyen un foco importante de contaminación medioambiental. En el caso del transporte aéreo, este medio supone un 2% de las emisiones de CO₂ a nivel global. Recientemente la Asociación Internacional de Transporte Aéreo (IATA) elaboró una encuesta para conocer los intereses de los ciudadanos europeos tras la proposición del Gobierno de los Países Bajos de introducir un impuesto a los vuelos comerciales con el fin de sufragar sus impactos nocivos en la atmósfera⁸⁸. Los resultados del estudio concluyeron que la imposición de impuestos supondría un aumento de los costes tanto para las aerolíneas como para los pasajeros y, en contraposición, defienden alternativas como el desarrollo de combustibles más sostenibles. La importancia de estos sectores para la economía de los países es innegable, y es por ello que las futuras medidas que se tomen tienen que tener en cuenta todas las circunstancias que se atañen para evitar desigualdades competitivas. Las posibles reducciones y exenciones que se modifiquen en un futuro, deben realizarse mediante un proceso gradual que proporcione a los

⁸⁸ Obtenido a partir de: <https://www.iata.org/pressroom/pr/Pages/2019-06-19-01.aspx>

afectados un margen de tiempo para adaptarse, con el fin de no perjudicar las actividades de estos sectores.

Siendo el IEH el tributo con mayor recaudación dentro de los II.EE en nuestro país, los ciudadanos tienen derecho a percibir beneficios que se deriven de este impuesto y que a día de hoy, tal y como hemos comprobado a lo largo de todo el trabajo, no reciben. Estos beneficios se pueden materializar en forma de mejoras ambientales o mejoras sociales. Varias organizaciones ecologistas (como WWF y Greenpeace) recogieron en el informe *“Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible”* (2019) distintas sugerencias para el destino de la recaudación obtenida por el IEH. Entre ellas encontramos algunas como el fomento de medios de transporte más sostenibles o la utilización de los fondos para disminuir las cotizaciones sociales (tal y como contemplan otros países europeos). Esto perseguiría así el “doble dividendo”, que supone una mejora tanto ambiental como del factor trabajo (pág. 14). Tras la elaboración de este análisis puedo concluir que, tal y como se aplica el IEH actualmente, no se puede demostrar que su imposición responda a fines medioambientales sino más bien recaudatorios. En consecuencia, considero que la solución no se puede justificar con la introducción de nuevas imposiciones, sino con la configuración de las ya existentes de manera que sean más justas y fructuosas, tanto para el medio ambiente como para la sociedad.

BIBLIOGRAFÍA

- Arranz, A. F. (2016). *Fiscalidad de los productos sometidos a impuestos especiales*. Pamplona: Aranzadi.
- Asencio, M. C. (2011). *La tasa del carbono: una perspectiva europea*. Universidad de Valencia. Instituto de Estudios Fiscales.
- Barroso, M. d. (2011). La problemática pendiente del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. *Crónica tributaria*, 7-16.
- Bergareche, J. C., González, E. M., & Regueiro, T. C. (2019). *La fiscalidad energética. Sentido, objetivos y criterios de aplicación*. Madrid: Fundación Naturgy.
- Boletín Oficial del Estado. (2001). *Gobierno de España*. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2001-24965>
- Cabré, J. M. (2014). La armonización fiscal en la Unión Europea: evolución y prioridades actuales. *Papeles de economía española*(141), 99-111.
- Cebreiro-Gómez, A. (2007). Do environmental taxes reduce sectoral competitiveness?: Some theoretical and ex-post case studies. En L. Caramés, & M. Cadaval (Edits.), *Aspectos fiscales de las políticas energéticas y medioambientales : V Jornadas de la Asociación Galega de Estudios de Economía do Sector Público* (págs. 13-34). Santiago de Compostela: Asociación Galega de Estudios de Economía do Sector Público.
- Comisión Europea. (2003). *Compras transfronterizas: la Comisión pide a España y al Reino Unido información sobre los derechos de los particulares a transportar a su país alcohol y tabaco*. Bruselas.
- Comisión Europea. (2019). *Comisión Europea*. Obtenido de <https://ec.europa.eu/>
- Comisión Europea. (29 de Mayo de 2019). *European Environment Agency*. Obtenido de <https://www.eea.europa.eu/publications/european-union-greenhouse-gas-inventory-2019#tab-data-visualisations>
- Cos, P. H., & Rodríguez, D. L. (2014). *Banco de España*. Madrid: Banco de España. Obtenido de

- <https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSerias/DocumentosOcasiones/14/Fich/do1406.pdf>
- Deloitte Asesores Tributarios EY Abogados. (2018). *Imposición Medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Durán, J. M., & Gispert, C. d. (2005). *La Fiscalidad Ambiental de la Energía*. Fundación Gas Natural.
- Ejaso ETL Global. (11 de Mayo de 2018). *Interempresas*. Obtenido de <http://www.interempresas.net/Estaciones-servicio/Articulos/216998-Reformas-fiscales-A-vueltas-con-el-Impuesto-Especial-sobre-Hidrocarburos.html>
- EMCS. (2019). *Sistemas de Control de Movimientos de Impuestos Especiales*. Obtenido de <http://www.emcs.es/Emcs/Inicio.html>
- España. (1992). Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. *Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 29/12/1992*.
- Espejo, E. (1 de Marzo de 2002). Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH). *Revista del REAF*, 97-102.
- FIDE. (Enero de 2019). *FIDE: Asesores legales y tributarios*. Obtenido de <http://www.fide.es/es/wp-content/uploads/2019/01/PROYECTOPRESUPUESTOS.pdf>
- García, Á. J. (2014). *El Derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*. Tesis doctoral, Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED).
- García, E. G. (2013). LOS RIESGOS DE LA DERIVA DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL. *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 19-27.
- García, S. Á., & García-Inés, M. J. (2007). *Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Gómez, J., Ortega, A., & Vassallo, J. M. (2011). *Estudio sobre la devolución del IVMDH. Origen, naturaleza legal e implicaciones de su posible devolución*. Fundación Francisco Corell, Madrid.

- GÓMEZ, M. V., & PLANELLES, M. (7 de Julio de 2018). La venta de coches de gasolina supera al diésel por primera vez en 20 años. *El País*.
- Gomila, J. P. (2015). *Análisis de la ilegalidad del IVMDH conforme a la sentencia del TSJUE*. FIDE. Asesores Legales y Tributarios.
- Gomila, J. P. (16 de Abril de 2018). *FIDE, Asesores legales y tributarios*. Obtenido de <https://fideimpuestosespeciales.wordpress.com/2018/04/16/la-derogacion-del-tramo-autonomico-cronica-de-una-muerte-anunciada/>
- Gomila, J. P. (17 de Abril de 2018). *Mundo Petróleo*. Obtenido de <https://mundopetroleo.com/participation/show/tk/la-derogacion-del-tramo-autonomico-cronica-de-una-muerte-anunciada>
- González, F. M. (2007). Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario español. En F. P. Royo, *Curso de derecho Tributario: parte especial* (págs. 963-1000). Madrid: Tecnos.
- González, J. S. (7 de Diciembre de 2017). La Agencia Tributaria paga 38,8 millones por el ‘céntimo sanitario’. *El País*.
- Guallar, A. M. (2016). *Derecho ambiental. El cambio climático en Reino Unido*. Colegio de Ambientólogos de Cataluña, COAMB.
- Herrera, P. (27 de Octubre de 2014). La tributación mínima de los hidrocarburos como excusa para no devolver el céntimo sanitario. *ECJ Leading Cases*(22).
- Ibáñez, Á. O. (2015). *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*. Tesis doctoral, Universidad de Barcelona, Barcelona.
- López-Rodríguez, D., & Ciria, C. G. (2018). *Estructura impositiva de España en el contexto de la Unión Europea*. Banco de España.
- Luengo, J. R. (2004). *El impuesto especial sobre los hidrocarburos y el medio ambiente*. Universidad Complutense de Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.
- Marín, C. E. (2009). Los biocarburantes en España. *Boletín de la Asociación de Geógrafos Españoles*(50), 111-134.

- Martín, G. V. (1995). La supresión del monopolio y el nuevo régimen jurídico del sector petrolero. *Revista de administración pública*.(138), 283-314.
- Martínez, Y. A. (2016). *La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en materia tributaria. Especial referencia a la vulneración del derecho de la Unión Europea*. Tesis doctoral, Universidad de Castilla-La Mancha, Albacete.
- Mateo, M. C. (2015). LAS DIFICULTADES PARA LA RECUPERACIÓN DE LO INDEBIDO EN EL CONTENCIOSO SOBRE EL CÉNTIMO SANITARIO EN ESPAÑA. *Revista catalana de dret públic*(50), 89-120.
- Ministerio de Economía y Hacienda. (2005). *Ministerio de Hacienda*. Obtenido de <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/MEMORIA2005/MEMORIA%202005.pdf>
- Ministerio de Hacienda. (2001). Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común. *Consejo de Política Fiscal y Financiera*, 97.
- Nebreda, A. M. (2019). *Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España*. Economía Aplicada, Pública y Política. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Novoa, C. G. (Julio de 2014). La devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. *Quincena Fiscal*(14), 101-129.
- Pérez, F., & Pastor, J. M. (s.f.). *La financiación privada de infraestructuras: problemas y modalidades*. Universidad de Valencia, Valencia.
- Queralt, J. M., Serran, C. L., López, J. M., & Ollero, G. C. (2018). El sistema tributario estatal. En Queralt, C. L. Serran, J. M. López, & G. C. Ollero, *Curso de derecho financiero y tributario* (págs. 764-842). Madrid: Tecnos.
- Queralt, J. M., Serrano, C. L., & López, J. M. (2018). Derecho tributario. En J. M. Queralt, C. L. Serrano, & J. M. López, *Derecho tributario* (pág. 562). Navarra: ARANZADI.
- Rico, J. (03 de enero de 2013). *Energías Renovables*. Obtenido de <https://www.energias-renovables.com/biocarburantes/los-biocarburantes-pierden-la-exencion-del-impuesto-20130103>

- Rodríguez, J. M. (2013). *CONCORRENZA FISCALE NELL'UNIONE EUROPEA: PROFILI NAZIONALI E ORDINAMENTALI*. Tesis doctoral, Universidad de Bolonia, Bolonia.
- Royo, F. P. (2007). Los impuestos especiales y otros impuestos menores. En F. P. Royo, *Curso de Derecho Tributario* (págs. 845-884). Madrid: Tecnos.
- Royo, F. P., & González, F. M. (2018). *Derecho financiero y tributario: parte general*. Navarra: Civitas.
- Saggio, A. (1 de Julio de 1999). Conclusiones del abogado general Sr. Antonio Saggio.
- Sánchez, N. B. (2018). *Mejor sin diésel. Medidas fiscales para mejorar la calidad del aire*. Ecologistas en Acción.
- SS&D. (27 de Febrero de 2014). *SAN SIMÓN & DUCH. Derecho Marítimo, Seguros y Transporte*. Obtenido de <http://www.lsansimon.com/el-centimo-sanitario-contrario-al-derecho-comunitario/>
- Tierra, A. d., Acción, E. e., Greenpeace, Birdlife, S., & WWF. (2019). *Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible*.
- TOUS, T. P., & FONT, A. R. (2005). Fiscalidad sobre el transporte rodado: una revisión crítica de su efectividad internalizadora. *Revista de Economía Pública*, 165-191.
- Tributaria, A. (2015). *Impuestos Especiales. Estudio relativo al año 20015*.
- Tributaria, A. (2017-2018). *Informe Anual de Recaudación Tributaria*.
- Unión Europea. (2019). *Tu Europa*. Obtenido de <https://europa.eu/youreurope/index.htm#es>
- Vătuui, T., Țarcă, N., Udrică, M., & Popeangă, V. (2010). *THE USE OF THE EMCS BUSINESS WEB APPLICATION FOR MONITORING THE MOVEMENT OF EXCISE GOODS WITHIN THE EUROPEAN COMMUNITY*. Universidad de Petroșani.
- Villot, X. L. (2011). Nuevos entornos para la fiscalidad energética. *ICE, Revista de Economía*(862), 57-80.

Villot, X. L., Otero, X. L., & Méndez, M. R. (2008). Cambio climático y reformas fiscales verdes. *Ekonomiaz*, 30-47.

Wahl, N. (24 de octubre de 2013). *InfoCuria. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia*.
Obtenido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=143525&doclang=ES>