

## LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

**María Teresa Mata Sierra**

mtmats@unileon.es  
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de León

Recibido: 23/08/2018 – Aceptado: 14/09/2018

### Resumen

Este artículo doctrinal analiza el estado de la armonización fiscal de los impuestos especiales o accisas, en denominación comunitaria, poniendo de evidencia que todavía queda mucho por hacer.

■ **Palabras clave:**  
Armonización fiscal;  
Impuestos especiales;  
Accisas; Fiscalidad

### Abstract

■ **Keywords:**  
Fiscal harmonization;  
Excises duties; Accisas;  
Tax system

This essay tries to analyze the fiscal harmonization of the Excises duties or accisas, in community name, putting of evidence that still remains great for doing.

I. Introducción – II. Régimen jurídico de los impuestos especiales – III. La armonización fiscal de los impuestos – IV. Bibliografía

### I. INTRODUCCIÓN

La denominación de impuestos especiales y sobre consumos específicos, también denominados accisas en nomenclatura comunitaria<sup>1</sup>, agrupa un conjunto de impuestos parte de la llamada imposición especial sobre el consumo, que completa la del Impuesto sobre el Valor Añadido; se trata de una imposición adicional que pasa a

<sup>1</sup> Siguiendo el mandato del artículo 99 del Tratado de Roma, que estableció la necesidad de armonizar las legislaciones fiscales de los Estados miembros, la Comisión a partir de 1972, como paso previo, establece una clasificación de las que denomina accisas y emana una serie de propuestas de Directiva tendentes a lograr la citada armonización, así como una propuesta de decisión por la que se crea un Comité de Accisas.

computarse dentro de la base imponible del IVA<sup>2</sup>, doble gravamen que, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales (en adelante, LIIEE)<sup>3</sup>, “*se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos*”. A ello se añade que los productos sujetos a los impuestos especiales pueden estar gravados por otros impuestos indirectos que persigan una finalidad concreta siempre que los mismos no tengan el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios ni, como es lógico, contravengan ninguno de los principios del Mercado Único<sup>4</sup>.

Se trata de impuestos de finalidad extrafiscal<sup>5</sup> en la medida en que, de nuevo, según la propia Exposición de Motivos mencionada, actúan como instrumentos de las

---

<sup>2</sup> Respecto a la problemática que suscita esta cuestión desde la capacidad económica, puede verse LÓPEZ ESPADAFOR, C: “*La inclusión de los Impuestos Especiales en la base imponible del IVA como situación de sobreimposición*”, *Quincena fiscal*, Aranzadi, núm. 1/2018, Estudios, **BIB 2017/43649**.

<sup>3</sup> Esta Ley incluye a los tradicionales impuestos sobre consumos específicos con la denominación de “impuestos de fabricación” –hidrocarburos, tabacos y alcohol– introduciendo el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, inaugurando una clase de impuesto especial, que no era de «fabricación», muy diferente de aquéllos a los que, no obstante, se les otorgaba el mismo fundamento. Con posterioridad, se incorporan a esta Ley, el Impuesto especial de fabricación sobre la Electricidad por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social y el Impuesto especial sobre el Carbón mediante la Ley 22/2005, de 18 de noviembre que es una trasposición de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre. (En la última modificación de la Ley, el impuesto sobre la electricidad deja de configurarse como un impuesto de fabricación para convertirse en un impuesto especial sobre el consumo, más acorde con la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre y pasa a denominarse Impuesto Especial sobre la Electricidad).

Fuera de esta norma la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social añade otro impuesto indirecto que recae especialmente sobre determinados consumos, el Impuesto sobre las Primas de Seguros.

Por su parte, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, creado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social está derogado, desde 1 de enero de 2013, tras su integración en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

<sup>4</sup> Cfr. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, Ed- THOMSON-ARANZADI- IBERDROLA, 1ª ed., 2016, pág. 38.

<sup>5</sup> Como ya hemos mantenido en alguna oportunidad la naturaleza extrafiscal de los tributos supone que al tiempo que proporcionar ingresos al erario público, persiguen otros fines de carácter económico o social; dicho de otra forma, aquellos que sin perder su condición, añaden a su función recaudatoria o fiscal otra distinta que, en principio, nada tiene que ver con la de obtener ingresos.

Siguiendo la jurisprudencia constitucional –en particular RTC 1987/37– la extra fiscalidad de un determinado tributo no se define meramente por la exclusión o por oposición respecto del carácter principalmente recaudatorio de la mayor parte de los tributos; al contrario, la extra fiscalidad viene enmarcada por la orientación del instrumento fiscal a fines de ordenación de la conducta de los administrados. Por lo tanto, si la finalidad de este tipo de

políticas sanitarias, energéticas, de transporte, de medio ambiente... etc., en las que el consumo de estos bienes genera “...unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores...”<sup>6</sup>; aún así, coincidimos con C. LÓPEZ ESPADAFOR en que esta extrafiscalidad no debe llevarse a extremos, en la medida en que puede resultar sólo parcialmente real<sup>7</sup>.

---

tributos es ordenar la conducta de los administrados estableciendo un sistema de incentivos adecuado para tratar de eliminar el comportamiento que se considera lesivo para el interés general, la estructura de los mismos deberá, en todo caso y sin excepción, incluir mecanismos de exención para aquellos sujetos pasivos que se adapten su conducta al mandato legal (Vid., a mayores MATA SIERRA, M.T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, *Tratado de tributación medioambiental* (2 volúmenes), BECKER ZUAZUA, F., CAZORLA PRIETO, L.M., MARTÍNEZ SIMANCAS, J.M., (Coord.), Ed-Thomson-Aranzadi-Iberdrola, 1ª ed., 2008 págs. 521 y ss. Sobre la cuestión del carácter extrafiscal de los impuestos especiales puede verse ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “*Los impuestos especiales como tributos medioambientales*”, *Derecho del medio ambiente y administración local*, ESTEVE PARDO, J- (Coord.) 2ª ed., Fundación, Democracia y Gobierno local, Madrid, 2006 y COBOS GÓMEZ, J.M.: “*Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión europea*”, *Tratado de tributación medioambiental* (2 volúmenes), Vol. 2, ob., cit., pág. 863 y ss.

<sup>6</sup> En concreto, esta Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en lo que parece una mera declaración de intenciones, indica que el consumo de los bienes que son objeto de los impuestos especiales genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etcétera. Esta declaración de intenciones de la LIIEE se cuestiona por ALONSO GONZÁLEZ, L. M., en “*Los impuestos especiales como tributos medioambientales*”, en *Derecho del medio ambiente y administración local*, ob., cit., pág. 237.

<sup>7</sup> Frente a supuestos en los que la posibilidad de utilización del expediente de la extrafiscalidad es real, lógica y viable en los casos de consumos en cierta medida superfluos o innecesarios, que se consumen por placer, encontraríamos otros casos en los que el consumo se vincula mayormente un elemento de necesidad. En esta línea, coincidimos con el autor mencionado en el texto en que “*por ejemplo, no se puede poner a un mismo nivel el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas de alta graduación y el consumo de los carburantes necesarios para la circulación rodada habitual. Quizás en relación a los primeros la mayoría de la sociedad o, por lo menos, «un buen padre o una buena madre de familia», no tendría tanto inconveniente en aceptar como legítima, en un plano de lógica constitucional de justicia, una tributación por encima del 100%, como con respecto al consumo de carburantes, donde ya el límite del 100% le parecerá alto, aunque un respiro en comparación con las situaciones que se han venido dando, sobre todo si para su vida normal y cotidiana no puede prescindir del vehículo propio al no disponer en su ámbito de unas redes de transporte público que cubran sus necesidades*” (...) Cosa distinta pueden ser otros hidrocarburos menos esenciales, altamente contaminantes y más sustituibles, donde la extrafiscalidad pueda jugar abiertamente determinando una mayor presión fiscal” (...) Frente a esa falsa extrafiscalidad, pues en poco ayuda a la solución de los problemas que pretende combatir, la lucha contra la contaminación por carburantes se debería hacer de otra forma. Se debería incentivar en mayor medida con subvenciones directas, por altas que éstas tengan que ser, la investigación y producción de biocarburantes y carburantes menos contaminantes y de vehículos aptos para su uso, a

No obstante, y pese a que la justificación de la existencia de este tipo de impuestos puede apoyarse en que su finalidad es internalizar las externalidades negativas, su finalidad no es exclusivamente extrafiscal<sup>8</sup>, sino que tienen una alta eficacia recaudatoria<sup>9</sup> al gravar bienes de baja elasticidad de demanda –lo que supone que el aumento de precio que genera el impuesto no perjudica la recaudación– y sirven para corregir problemas de información asimétrica e incompleta<sup>10</sup>.

En todo caso, y como ha señalado la doctrina, los impuestos especiales, también denominados impuestos correctores<sup>11</sup>, “*no nacen sino para recaudar ingresos; ahora bien, se admite que, tangencialmente, puedan utilizarse para otros fines distintos del fiscal, fines que, por su resonancia social, justifican ampliamente ante la sociedad unos supuestos palmarios de sobreimposición o doble imposición*”<sup>12</sup> por lo que con ellos se pretende conseguir la finalidad de distribuir los costes sociales en daño para los demás que genera el consumo de las sustancias gravadas por los mismos en –lo que no siempre es fácil de calcular<sup>13</sup>–, reducir sus consumos, considerados nocivos para la salud<sup>14</sup>.

---

*precios asequibles incluso para sujetos de baja capacidad económica. Cuando cualquier sujeto pueda acceder a precios asequibles a vehículos no contaminantes y tales vehículos den unas prestaciones en cierta medida similares a las de los actuales, entonces estará legitimada una presión fiscal elevada sobre el gasóleo y las gasolinaz; mientras no”* (Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.: “*La inclusión de los Impuestos Especiales en la base imponible del IVA como situación de sobreimposición*”, *Quincena fiscal*, Aranzadi, núm. 1/2018, Estudios, **BIB 2017/43649**).

- <sup>8</sup> Vid. ESCOBAR LASALA, J.J.: “*Tratamiento de las mermas y pérdidas en la normativa de los impuestos especiales*”, *Impuestos*, Tomo II, 1990, pág. 111. En opinión de este mismo autor los tipos aplicables a estos impuestos “*no se trata de los tipos prohibitivos que hubieran debido establecerse si la finalidad de estos impuestos fuera ser, exclusivamente, instrumentos de políticas no fiscales*”.
- <sup>9</sup> Incide J. GASCÓN en esta idea de que los Impuestos Especiales tienen una importante capacidad recaudatoria en su trabajo, GASCÓN, J.: *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Ed. Civitas -Thomson Reuters, 2013, pág. 235.
- <sup>10</sup> Cfr. SANZ SANZ, J. F. y ROMERO JORDÁN, D.: “*La imposición indirecta en España: Situación y perspectivas de reforma*”, *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo* (Dir. MARÍN, M., Coord. ELORRIAGA, G. y SANZ J. F.), FAES, 2013, pág. 161.
- <sup>11</sup> Cfr. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, cit., pág. 327.
- <sup>12</sup> AA.VV.: *Efectos económicos de los impuestos especiales: Análisis de las repercusiones derivadas de la variación en los tipos impositivos* (Coord. SOLANA VILLAMOR, F.), Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1989, pág. 31.
- <sup>13</sup> Cfr. *Informe Mirrlees, Diseño de un sistema tributario óptimo*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013, Introducción LII.
- <sup>14</sup> Sobre la función socioeconómica de este tipo de tributos puede verse ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “*Los impuestos especiales: su función socioeconómica*”, en AAVV.: *Estudios sobre los impuestos especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 15 y ss.

## II. RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

El régimen jurídico de estos impuestos<sup>15</sup> se regula fundamentalmente en la mencionada Ley 38/1992, de 28 diciembre, (en adelante, LIIEE) con desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, norma que ha sido objeto de modificaciones importantes, entre las que destacamos las del Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero que introdujo las modificaciones necesarias para transponer, parcialmente, la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, transposición que se ha completado en lo que se refiere a la documentación electrónica, a través del Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, con incidencia en aspectos formales de los impuestos<sup>16</sup>.

Los impuestos especiales que se regulan en la LIIEE son tributos indirectos, reales, objetivos, instantáneos y monofásicos que gravan la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes. Los impuestos especiales de fabricación están armonizados a nivel europeo generalmente a través de sendas Directivas: la primera que se ha ocupado de la armonización de la estructura y, la segunda, que se ha ocupado de la aproximación de los tipos de gravamen. Sobre ambas se proyectó la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, la cual fue derogada por la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales que actúa como una norma transversal.

Así, la Ley 28/2014, de 27 de diciembre ha procedido a modificar el artículo 1 de la LIIEE, de forma que en la actualidad este precepto no sólo define los impuestos especiales, sino que también enumera cuáles de ellos componen esta categoría; conforme a esto, los Impuestos Especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley.

Tienen la consideración de impuestos especiales los Impuestos Especiales de Fabricación –armonizados a nivel europeo– entre los que se encuentran: los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas (Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, Impuesto sobre Productos Intermedios, Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Impuesto sobre Hidrocarburos e

---

<sup>15</sup> *Practicum Fiscal*. **BIB 2015/64** Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2015.

<sup>16</sup> La reforma reglamentaria de 2012 extiende la utilización del documento administrativo electrónico a la circulación dentro del ámbito territorial interno de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo. Asimismo, se ha considerado oportuno que el documento administrativo electrónico también ampare la circulación de estos productos en circulación dentro del ámbito territorial interno con impuesto devengado con aplicación de una exención o de un tipo reducido. Todo ello ha obligado a una profunda modificación del Reglamento.

Impuesto sobre las Labores del Tabaco), el Impuesto Especial sobre la Electricidad<sup>17</sup>, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre el Carbón, figura ésta última que se introdujo por la Ley 22/2005, de 18 noviembre, con motivo de la incorporación al ordenamiento jurídico de la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. A los anteriores se añadía el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), incrustado en la normativa de los impuestos especiales por motivos puramente formales con una regulación específica de carácter no comunitario recogida en la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y que actualmente está derogado, desde 1 de enero de 2013, tras su integración en el Impuesto sobre Hidrocarburos. Tampoco tiene regulación comunitaria el Impuesto sobre las Primas de Seguros creado por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Estamos, ante tributos cedidos a las Comunidades autónomas<sup>18</sup> las que, no obstante, y dado el carácter armonizado de estos impuestos, carecen de competencias normativas o de gestión<sup>19</sup>, con excepción de tipo autonómico aplicable en el Impuesto sobre Hidrocarburos para determinados productos como las gasolinas y gasóleos<sup>20</sup>.

Es preciso puntualizar que estos tributos no son de aplicación en Ceuta y Melilla, donde se aplicará un tipo complementario del Impuesto sobre la Producción de Servicios y la Importación (en adelante IPSI) sobre las labores del tabaco, el

---

<sup>17</sup> La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social creó el Impuesto sobre la Electricidad como impuesto de fabricación. En la última modificación de la Ley, el impuesto sobre la electricidad deja de configurarse como un impuesto de fabricación para convertirse en un impuesto especial sobre el consumo, más acorde con la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre y pasa a denominarse Impuesto Especial sobre la Electricidad.

<sup>18</sup> En relación con la cesión de estos tributos a las Comunidades Autónomas de régimen común, hemos de atender a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En tal sentido, esta norma establece para lo referente a los impuestos especiales de fabricación la cesión del 58% de la recaudación líquida por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.

<sup>19</sup> Como se señala en el *Informe de la Comisión de Expertos para a Reforma del sistema tributario español*, de entre las figuras impositivas de responsabilidad directa de la AEAT, los impuestos de estructura más fragmentada son los que se agrupan bajo la denominación presupuestaria de «Impuestos especiales», conjunto que está constituido por una gran variedad de figuras tributarias (Cfr. *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, febrero de 2014, [http://www.minhap.gob.es/ES/Prensa/EnPortada/2014/Documents/Informe\\_expertos.pdf](http://www.minhap.gob.es/ES/Prensa/EnPortada/2014/Documents/Informe_expertos.pdf), pág. 46).

<sup>20</sup> Las Comunidades autónomas pueden establecer un tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en determinados epígrafes.

carburante y los combustibles<sup>21</sup>; por su parte, en Canarias se aplican los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el resto, no son de aplicación. Por su parte, el tabaco es objeto de gravamen especial, más elevado que el tipo general, en el impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC)<sup>22</sup>, así como de un Impuesto Especial sobre el Tabaco de aplicación exclusiva en las Islas Canarias<sup>23</sup>. Por lo que respecta a los hidrocarburos en este mismo territorio, resulta de aplicación el Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo<sup>24</sup>.

Lo que si tienen completamente cedida las Comunidades autónomas de régimen común es la recaudación del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte a lo que se añade la cesión de las competencias en su gestión. La LIIEE articula tres tarifas impositivas diferentes para de Ceuta y Melilla, para Canarias y para la Península y Baleares. Consecuencia de lo anterior este impuesto no resulta de aplicación efectiva en las ciudades autónomas que establecen un tipo cero mientras que en Canarias se aplica un tipo más reducido que en el resto del territorio nacional.

Con carácter general, las Comunidades autónomas de régimen común tienen potestad para aumentar hasta en un 15% el tipo impositivo regulado en LIIEE, si bien, no muchas de ellas han optado por aprobar tipos incrementados en este impuesto<sup>25</sup>.

Asimismo, se cede íntegramente a las Comunidades autónomas de régimen común –lo que añade a Canarias, Ceuta y Melilla– la recaudación del Impuesto sobre la Electricidad sin que se ceda ninguna competencia en materia normativa o gestión, mientras que el Impuesto Especial sobre el Carbón no se exigirá ni en Canarias ni en las Ciudades de Ceuta y Melilla, por disposición expresa de la LIIEE<sup>26</sup>

### III. LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Nos interesa particularmente respecto a los IIEE, analizar cómo les afecta el proceso de armonización fiscal europea<sup>27</sup>, realidad esencial desde los inicios del proceso de

---

<sup>21</sup> Impuesto sobre la Producción los servicios y la importación, regulado en la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, que lo constituye como impuesto municipal, por lo que su aplicación se verá afectada por lo dispuesto en las diferentes Ordenanzas Fiscales de Ceuta y de Melilla.

<sup>22</sup> El Impuesto General Indirecto Canario se encuentra regulado en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

<sup>23</sup> Que se regula en la Ley 1/2011, de 21 de enero, del impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias. Normativa aprobada por el Parlamento Canario.

<sup>24</sup> Regulado en la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo.

<sup>25</sup> Han aprobado tipos incrementados Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña, Extremadura y Murcia.

<sup>26</sup> Artículo 76 de la LIIEE.

<sup>27</sup> En su momento, analizamos en profundidad esta temática en nuestro trabajo MATA SIERRA, M. T.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Ed., Lex Nova, Valladolid,

integración europea<sup>28</sup> que comporta, desde la fundación de las Comunidades Europeas, la aproximación de las legislaciones fiscales nacionales; en esta línea, los Tratados Constitutivos se vieron obligados a diseñar este proceso con la finalidad de evitar las distorsiones fiscales a la competencia contrarias al Mercado común actualmente llamado Mercado interior<sup>29</sup>. Es importante aclarar que éste último se concibió como un espacio económico único en el que había que garantizar que no existieran trabas –incluidas las de naturaleza fiscal– que condicionaran el ejercicio de las libertades comunitarias y, en particular, la libre competencia de los operadores económicos<sup>30</sup>.

El problema ésta en que, mientras en otros ámbitos se han producido grandes avances<sup>31</sup>, la normativa tributaria se tamiza absolutamente por la soberanía estatal<sup>32</sup>

---

1996; con posterioridad a esta monografía han sido numerosos los autores que se han ocupado y siguen ocupándose de este tema entre los que cabría mencionar, ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la fiscalidad directa en la Comunidad europea)*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000; y, más recientes, LÓPEZ ESPADAFOR, C.: “*La armonización fiscal en la Unión europea y los límites constitucionales a la imposición*”, *Revista Estudios Financieros (Revista de contabilidad y tributación. Casos Prácticos)*, núm. 302, 2008, págs. 99 y ss.; CARBAJO VASCO, D.: “*La armonización fiscal comunitaria. Síntesis de los últimos trabajos en la materia*”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 302, marzo de 2010; CARRASCO PARRILLA, J.: “*La armonización fiscal en la Unión europea*”, *Estudios de la Unión europea*, (Coord. L.I. Ortega Álvarez y S. de la Sierra Morón), Universidad de Castilla- La Mancha, 2011, págs. 661 y ss., RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.: “*Tendencias de la fiscalidad en Europa: la armonización fiscal*”, *EURO Y CRISIS ECONÓMICA* núm. 863, Noviembre-Diciembre 2011, págs. 75 y ss. entre otros que también citaremos en notas ulteriores.

<sup>28</sup> AAVV.: *Armonización fiscal*, Ed. Publicaciones monográficas, Círculo de Empresarios, Madrid, 1998, pág.1.

<sup>29</sup> El artículo 2, A 2, g del Tratado de Lisboa sustituyó el término «*mercado común*» por el de «*mercado interior*» en el texto del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea -en adelante, TFUE- (DO C115 de 09/05/08, antiguo Tratado Constitutivo de la UE, modificado por el Tratado de Lisboa).

<sup>30</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G.: “*Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.*” en CASADO OLLERO, G., RUFIAN LIZANA, D. M<sup>a</sup>., y SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*, Ed. TAT, Granada, 1987.

<sup>31</sup> Se han producido importantes avances integradores en campos tan diversos como la Política Comercial, la Política Agrícola y especialmente en Política la Monetaria que, curiosamente, es una de las vertientes más importantes de la *soberanía nacional*, y que a nivel de la Unión Europea se articula en torno a las decisiones adoptadas por el Banco Central Europeo. Con la entrada en vigor de la Unión económica y monetaria se ha producido la pérdida por parte de los EEMM de los más significativos instrumentos de política económica en la medida en que pierden la posibilidad de utilizar sus políticas monetarias y cambiarias por estar condicionada la política presupuestaria al pacto de Estabilidad y Crecimiento.

<sup>32</sup> La política fiscal se utiliza por las distintas economías nacionales frente a perturbaciones exógenas de forma que les interesa retener la posibilidad de modificar a la baja los impuestos para reducir costes si los precios y salarios se muestran rígidos a la baja. De este modo, la política fiscal puede jugar un importante papel amortiguador frente a las perturbaciones y diferenciales de productividad, para estabilizar a corto plazo la economía

lo que se demuestra en la conservación de la regla de la unanimidad, contenida en el artículo 113 del TFUE<sup>33</sup>, en el proceso decisorio de esta materia, que ha dificultado claramente el logro de un espacio único europeo en materia de tributación, manteniéndose las barreras fiscales y las diferencias tributarias nacionales en muchas materias<sup>34</sup>.

Esta regla de la unanimidad<sup>35</sup> evidencia la “resistencia” de los Estados miembros (en adelante, EEMM) a transferir la parte necesaria de su soberanía para que sea Europa

---

y afrontar los ajustes estructurales que sean necesarios en el largo plazo. En este sentido, la armonización fiscal puede resultar contraproducente cuando existen marcadas diferencias en los niveles de desarrollo y en el PIB de los distintos países integrados en un área de mercado único, que pueden necesitar hacer uso de la propia política fiscal como uno de los instrumentos para acercar su nivel de renta al de los Estados más avanzados de la UE. La política fiscal actúa como factor diferenciador de las economías y permite por tanto atraer factores productivos y actividad económica a un territorio. Como tempranamente evidenció F. SAINZ DE BUJANDA “*el presupuesto y el impuesto se han convertido en instrumentos poderosos de la política económico-social dirigida, con signo nacionalista, por los distintos Estados. Así se desvela el secreto de la oculta y pertinaz resistencia a todo intento de unificación fiscal que se observa en nuestros días, y se explica también nuestra creencia de que la unidad política de Europa o, al menos, la creación de una autoridad política supranacional haya de preceder a la coordinación económica y fiscal que se desea*» SAINZ DE BUJANDA, F.: “*El factor financiero en la unión europea*”, *Revista de Administración Pública*, 1950, pág. 240.

<sup>33</sup> Señala este precepto (antiguo artículo 93 del TCE) que “*El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia*”. Los avances en la armonización se basan en este precepto que la prevé expresamente -eso sí, sin fijar plazos ni procedimiento jurídico a través del cual dicho proceso debe acometerse.

<sup>34</sup> Afirma WEGNEZ que la fiscalidad, “*muy diferenciada de un país a otro, compleja dentro de su concepción y su puesta en práctica, muy próxima a los intereses de los individuos, es, por excelencia, un dossier sensible*” en WEGNEZ, L.: *La nouvelle Europe*, Office International de Librairie, Technique Documentation, París, pág. 230, citado en mi trabajo MATA SIERRA, M<sup>a</sup>. T.: *La armonización fiscal en la C.E.E.*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993, pág. 77.

<sup>35</sup> De esta forma, la unanimidad en esta materia ha supuesto un derecho de veto por parte de los Estados que ha retrasado, e incluso en muchos casos paralizado, numerosas propuestas presentadas por la Comisión europea por falta de ese consenso ineludible y unánime (Cfr. *Comunicación de la Comisión. Contribución suplementaria de la Comisión a la Conferencia Intergubernamental sobre las Reformas Institucionales. Votación por mayoría cualificada en los aspectos relacionados con el mercado único de los ámbitos de la fiscalidad y la seguridad social.* COM (2000) 114 final. Bruselas, 14 de marzo de 2000, págs. 5 y 6). Como ha apuntado la propia Comisión, la única solución posible a la realidad con la que nos enfrentamos en materia de fiscalidad sería la adopción del sistema de cooperación reforzada (artículos 326 a 334 del TFUE) que supone el voto de un tercio de los Estados miembros (en este caso nueve Estados) que haría más factible cualquier avance en materia de armonización fiscal; con ello, se lograría que los Estados miembros

la que decida por ellos el establecimiento y regulación de sus impuestos, impuestos que, debemos tenerlo en cuenta, les facilitan los ingresos necesarios para alcanzar sus objetivos de política económica.

Así, los EEMM de la Unión Europea plantean diferencias sustanciales en la cantidad de impuestos a recaudar y cómo emplearlos, diferencias que desgraciadamente prevalecen respecto a la necesidad de profundizar y fortalecer la coordinación de políticas económicas, en un ámbito como el de la fiscalidad<sup>36</sup> que resulta esencial para la pervivencia de la construcción europea.

En esta línea, han sido constantes las reticencias de los EEMM al proceso armonizador, demostrando su deseo de mantener sus propias estructuras fiscales como manifestación de sus especificidades en materia económica y social. Como ha señalado **D. CASAS AGUDO** “*se trata de la llamada cultura fiscal, que conforma la conciencia fiscal de la ciudadanía y dibuja el margen de la política fiscal (por ejemplo, la preferencia en un país por un determinado impuesto sobre otro u otros que reflejan las diferentes percepciones sobre cuál es el tamaño adecuado del sector público, la estructura económica de los países, etc.)*”<sup>37</sup>.

Pese a las dificultades expuestas, actualmente no existe prácticamente ningún tributo o área de imposición que no haya sido objeto de alguna medida armonizadora por parte de la Unión Europea; de esta forma, en materia de imposición indirecta, contemplada expresamente en los Tratados constitutivos en la medida en que sea necesaria “*para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del Mercado interior*”<sup>38</sup>, destaca la supresión de las aduanas intracomunitarias, el establecimiento del arancel aduanero común, la creación y armonización considerable del IVA<sup>39</sup> y de

---

interesados puedan profundizar en mayores dosis de integración, dando la posibilidad a los demás Estados miembros de que puedan participar ulteriormente.

<sup>36</sup> Sobre este tema puede verse el trabajo de MARZINOTTO, B., SAPIR A. & WOLFF G. B.: “*What Kind of Fiscal Union?*”, *Policy Brief* 2011/06, Bruegel, y CHEA, A.C.: “*The Global Financial Meltdown of 2008, Sub-Saharan Africa, and the Way Forward for Sustainable Economic Growth and Development*”, *International Journal of Economics and Finance*, 4(1), 2012, págs. 3 a 13.

<sup>37</sup> CASAS AGUDO, D.: “*Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta*”, *Revista Española de Derecho Financiero*, num.154/2012 parte Estudios, **BIB 2012\946**.

<sup>38</sup> Los avances en la armonización de la fiscalidad indirecta se fundamentan en el artículo 93 del TCE (actual 113 del TFUE) que la prevé expresamente –eso sí, sin fijar plazos ni procedimiento jurídico a través del cual dicho proceso debe acometerse–.

<sup>39</sup> La Comunidad Europea introduce el IVA con carácter obligatorio en 1967, impuesto general que grava el valor en el que se va incrementando el bien o servicio a lo largo de su ciclo de producción y de distribución; en este sentido, se trata de un impuesto que grava el volumen de negocios neto –o lo que es lo mismo, el valor añadido– de forma proporcional y con independencia del número de transacciones que se lleven a cabo. Con el fin de que resulte totalmente operativo y garantice la neutralidad impositiva en los intercambios intracomunitarios, ha de llevarse a cabo la armonización de sus elementos estructurales y, particularmente, su base imponible y su tipo de gravamen, aspectos que se abordaron han sido abordaron en sendas Directivas, la 67/227/CEE de 11 de abril de 1967 (que acabó entrando en vigor en 1973), la 77/388/CEE (Sexta Directiva), de 17 de mayo de 1977 (que

los IIEE, de los que nos ocuparemos de forma detenida mas adelante, y otras actuaciones de menor calado<sup>40</sup>. Por su parte, en la imposición directa, que afecta a la

---

se ocuparon de las bases impositivas) y la 92/77/CEE de 19 de octubre de 1992. Con posterioridad la normativa comunitaria se reduce a establecer, con carácter temporal, un límite mínimo del 10% para el tipo normal vigente hasta antes de 2005 (Directiva del 7 de diciembre de 2010) al tiempo que mantienen la aplicación de los mismos tipos especiales (reducidos, superreducidos, cero y tipos parking).

Asimismo, desde el 1 de enero de 1993, y como consecuencia de la consolidación del Mercado Único, el proceso de armonización de esta figura se completa con la regulación del tratamiento del IVA en los intercambios intracomunitarios por la Directiva 91/680/CEE de 16 de diciembre, que establece el régimen transitorio que fue previsto hasta el 31 de diciembre de 1996 que todavía continúa y que con carácter general mantiene un principio de *tributación en destino*, aun cuando admite ciertas excepciones en las que se aplica el principio de tributación en origen (Sobre este tema remitimos a nuestro trabajo *El IVA comunitario. Configuración de un sistema definitivo*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995). Con posterioridad a esa fecha, se aprueba la Directiva **2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido** (DO L 347 de 11 de diciembre de 2006)- modificada parcialmente por otras posteriores (entre otras, las Directivas 2007/75/CE, 2008/8/CE, 2008/117/CE, 2009/47/CE, 2009/69/CE, 2009/162/CE, 2010/23/UE, 2010/45/UE), que regula los aspectos esenciales del impuesto. Por su parte, el Reglamento núm. 282/2011, concede fuerza de ley a diversos planteamientos comunes relativos a determinados elementos de la legislación sobre el IVA, asegurando la transparencia y la seguridad jurídica a los empresarios y las Administraciones, mientras que el 15 de marzo de 2011 se aprueba la Regulación para clarificar las normas de aplicación del IVA.

En abril de 2016, la Comisión Europea ha presentado un plan de reforma del IVA con una serie de claves de reforma del impuesto:

**Primero.** Autonomía fiscal para los países miembros en la que se apuesta por dar más libertad a los EEMM y plantea dos alternativas para que los Estados puedan elegir:

- a) Mantener el tipo general mínimo del 15%, permitiendo que la lista de productos que se pueden beneficiar de un tipo reducido se actualice regularmente con las propuestas de los Gobiernos.
- b) Suprimir el mínimo del 15%, otorgando total libertad a cada país para decidir el tipo a aplicar. En este caso se fijaría una serie de reglas básicas para enmarcar los casos en los que se pueden aplicar tipos reducidos y se exigiría una serie de salvaguardas para evitar la competencia fiscal desleal.

**Segundo.** Igualdad de trato entre las publicaciones electrónicas y el papel, pues actualmente tanto los libros como los periódicos se benefician del IVA reducido, mientras que a los ebooks y a la prensa digital se les aplica el tipo general.

**Tercero.** Un espacio único en materia de IVA que ponga límites al fraude fiscal transfronterizo. Para evitarlo, Bruselas apuesta por crear un “*espacio europeo único en el ámbito del IVA*” que permita tratar las operaciones transfronterizas como si fueran operaciones nacionales.

**Cuarto.** Menos cargas administrativas para las empresas mediante la creación de un sistema “único y simplificado”.

<sup>40</sup> También ha habido otras actuaciones que inciden en la armonización de la fiscalidad indirecta de los Estados miembros como la aprobación de Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999 (*DO L 187 de 20 de julio de 1999*) relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructura que se ocupa de armonizar los sistemas de exacción, impuestos sobre los vehículos, peajes y gravámenes vinculados a las

libre circulación de personas y capitales, como los Tratados no contemplan un nivel tal de armonización<sup>41</sup>, los avances han sido mucho más modestos y se han movido en el marco de la coordinación fiscal<sup>42</sup>.

---

infraestructuras varias, instituyendo mecanismos equitativos de imputación de los costes de infraestructuras a los transportistas; en la misma línea pueden citarse las actuaciones llevadas a cabo en el marco de la reorganización de los sistemas de impuestos aplicables a los automóviles de turismo de los países de la UE con el objetivo de suprimir los obstáculos fiscales a los traslados de automóviles de turismo de un país europeo a otro para su uso permanente a través de la reestructuración de la base imponible de los impuestos aplicables a estos vehículos, lo que de momento es un proyecto de Directiva (Propuesta de Directiva del Consejo, de 5 de julio de 2005, sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo (COM (2005) 261 final) que pretende también favorecer un medio ambiente sostenible, reduciendo las emisiones de dióxido de carbono.

<sup>41</sup> En este sentido, debemos señalar que los impuestos directos, y en particular el impuesto que grava la renta de los ciudadanos, que con distinta denominación se reproduce en todos los Estados, suele ser el impuesto central en el sistema tributario de todos ellos; y no solo en términos cuantitativos o de recaudación, sino, y esto es importantísimo, porque es entendido como un innegable instrumento político en su percepción desde la ciudadanía. La regulación que se haga de este impuesto tiene repercusiones directas sobre las decisiones de los ciudadanos lo que ha dificultado que se contemplen medidas armonizadoras expresas de esta materia en los Tratados Constitutivos.

Consecuencia de ello, cualquier logro en este ámbito concreto de la fiscalidad ha de apoyarse en los artículos 94 y 96 del TCE (actuales 114 y 116 del TFUE) por cuanto que la adopción de medidas en este campo no es competencia exclusiva de la UE, perteneciendo, en el mejor de los casos, y siempre y cuando afecte a materias de libertades económicas o de libre competencia, al ámbito de las competencias compartidas<sup>41</sup>, lo que supone que quede sometida al principio de subsidiariedad que impone que las instancias europeas solo intervengan cuando los objetivos pretendidos no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros. Dicho de otra forma, en materia de fiscalidad directa, como la UE no tiene competencia exclusiva, frente a las mayores dosis de uniformidad que exigiría llevar a cabo una armonización fiscal, los Estados se decantan por medidas de coordinación de carácter menos vinculante y resultados más escasos centrados, fundamentalmente, en los impuestos que gravan la renta de las sociedades, en determinados aspectos de la imposición sobre empresarios personas físicas y de los rendimientos del capital mobiliario que generan distorsiones en el marco de la construcción del Mercado único.

<sup>42</sup> Dicha coordinación, como explican F. MAGRANER MORENO y J. MARTIN LÓPEZ *“comperta, a diferencia de la «armonización fiscal», que la aproximación de sus legislaciones no se efectúe mediante instrumentos de Derecho derivado de carácter vinculante, sino que, por el contrario, sean los propios Estados miembros los que se comprometan colectivamente, si bien influenciados por dicho «derecho blando», a orientar su fiscalidad en la dirección señalada por el mismo, obteniéndose, por consiguiente, un acercamiento sutil de sus regímenes tributarios directos: en tanto la «coordinación fiscal» entraña que la actividad legislativa en la esfera de la imposición directa, aunque propuesta y controlada por la Comisión, se realice en puridad por los Estados miembros”* (Cfr. *Cuadernos de Integración Europea*, Marzo 2006, págs. 111 a 121 (puede verse en <http://www.cuadernosie.info>).

Por un lado, se han producido algunos avances en la fiscalidad de los rendimientos del ahorro<sup>43</sup>, y pequeños avances<sup>44</sup> en lo que respecta a de trabajadores transfronterizos<sup>45</sup>; en materia de sociedades se han aprobado algunas Directivas relativas a fusiones y escisiones, matrices y filiales, y sobre intereses y cánones dirigidas a eliminar las retenciones en origen asociadas a los pagos de intereses y cánones entre empresas del mismo grupo<sup>46</sup>; de forma más reciente se abre camino una propuesta de armonización de la base común consolidada del Impuesto de Sociedades<sup>47</sup> y se han producido avances significativos en la armonización de los impuestos sobre las transacciones financieras de los Estados miembros, con el fin de

---

<sup>43</sup> Cfr. Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (DO L 157 de 26 de junio de 2003).

<sup>44</sup> La Comisión europea ha demostrado siempre su preocupación por facilitar la libre circulación de trabajadores en el ámbito comunitario, evitando aquellas discriminaciones de origen fiscal de las que, tradicionalmente, han sido objeto los aquellos sujetos que viven en un Estado miembro, pero que desarrollan su actividad laboral en otro distinto llamados "trabajadores no residentes" inquietud que se plasmó en una Propuesta de Directiva de 21 de diciembre de 1979, relativa a la tributación de las rentas en relación con la libre circulación de trabajadores en el marco comunitario que no encontró el apoyo necesario por parte de los Estados, lo que provocó que la misma se retire en el año 1992. (Sobre este tema puede verse RUIZ ALMENDRAL, V.: "La armonización del impuesto sobre la renta de las personas físicas en el marco del debate federalista. Posibilidades y límites". *Estudios de progreso*, Universidad Carlos III, Madrid, mayo de 2002, pág. 21 y ss.).

<sup>45</sup> Sobre esta cuestión véase el Dictamen del Comité de las Regiones: *Trabajadores fronterizos. Balance de la situación tras veinte años de mercado interior: problemas y perspectivas*, (2013/C 280/03), (DO C 280, de 27 de septiembre de 2013).

<sup>46</sup> Para aprovechar las ventajas que brindaba la configuración del Mercado único, en cuanto a la actuación de las empresas situadas en dos o más Estados, en 1990 el Consejo adoptó dos Directivas: la Directiva sobre fusiones (90/434/CEE) del Consejo de 23 de julio de 1990 que pretende reducir las medidas fiscales que podrían obstaculizar la reorganización de empresas situadas en dos o más Estados miembros para lo que difiere la tributación de las plusvalías que se generan en las operaciones transfronterizas de reestructuración empresarial con el fin de no generar costes fiscales inmediatos que dificultarían su competitividad, y la Directiva sobre matrices y filiales (90/435/CEE) que elimina la doble imposición de los beneficios distribuidos entre las empresas matrices en un Estado miembro y sus filiales en otro Estado miembro. Asimismo, los Estados miembros procedieron a firmar un Convenio (90/436/CEE) que introducía, basado en el artículo 293 del TCE, un procedimiento de arbitraje para evitar la doble imposición en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas de distintos Estados miembros. En 2003 el Consejo aprueba una propuesta que es la base para la modificación de la Directiva 90/434/CEE y que se plasma en la Directiva 2005/19/CE que introduce determinadas novedades como son la incorporación de nuevas operaciones como las escisiones parciales y el cambio de domicilio social entre Estados miembros diferentes. En su momento, ya analizamos este tema en nuestro trabajo MATA SIERRA, M. T.: "Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea", en *Sistema fiscal español y armonización europea*, (Dir. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.), Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995 y de forma más recientemente en "La armonización de la fiscalidad directa en la Unión europea", *Forum Fiscal*, núm 219, 2016, págs. 39 y ss.

<sup>47</sup> Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS). (COM 2011. 121 final) que se revisa en 2015.

garantizar el buen funcionamiento del Mercado interior<sup>48</sup> y ello sin olvidar los esfuerzos por flexibilizar y agilizar la coordinación entre las diferentes Administraciones o para ayudar a disminuir la evasión y la elusión fiscal intracomunitaria<sup>49</sup>.

Precisamente, esa necesidad de reforzar la cooperación, que tantas veces ha sido puesta de manifiesto por parte de las Instituciones comunitarias<sup>50</sup>, recientemente ha encontrado plasmación en el decidido impulso otorgado al intercambio automático de información tributaria, como demuestra la Directiva 2015/2376, del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE, en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> En esta línea, puede verse la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE de 28 de septiembre de 2011, COM (2011) 594 final que, además, y según reza en la propia norma, está en consonancia con la Propuesta de la Comisión de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea de 29 de junio de 2011, al tener por objeto la creación de una nueva fuente de recursos, con el objetivo de que esta vaya sustituyendo gradualmente las contribuciones nacionales al presupuesto de la UE, aliviando en cierta medida la carga de las Haciendas públicas nacionales.

<sup>49</sup> Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO L 64, de 11 de marzo de 2011). La cooperación administrativa siempre ha sido uno de los fines esenciales a conseguir en el marco de la UE. Así, la Resolución del Consejo de 4 de febrero 1975 ya incluía el intercambio de información entre los Estados miembros y la utilización de la armonización fiscal para combatir el fraude y la evasión fiscal. En este sentido, se establecen tres formas de intercambio de información: por petición, automática –para los casos en el marco de los procedimientos de consulta– y espontánea, que tiene efecto en aquellas circunstancias sospechosas que requieran acción.

Con motivo de mejorar las condiciones del mercado único, se adoptan nuevas medidas de forma simultánea sobre la cooperación administrativa, el intercambio de información, y el programa Matthaeus-Tax (1993-1997) dirigido a los funcionarios responsables de los sistemas de impuestos indirectos cuya financiación se lleva a cabo con el programa Fiscalis, aprobado en 1998 y vigente hasta el 31 de diciembre de 2002 y que posteriormente se amplió entre 2003-2007 y 2007-2013 con el objetivo de que los empleados del gobierno adquieran un elevado nivel de conocimiento del Derecho comunitario en el contexto de los impuestos indirectos y garantizar una amplia cooperación, eficaz y eficiente entre los Estados miembros. Para ello la Comisión y los Estados miembros pueden crear un sistema de comunicación e intercambio de información, manuales y guías, intercambio de trabajo, así como seminarios y ejercicios sobre el control bilateral y multilateral en el marco jurídico europeo.

Precisamente, la Decisión 1482/2007/CE, (DO L 330, de 15 de diciembre de 2007) amplió el desarrollo del mencionado programa hasta 2013, señala que su cometido es el de mejorar el sistema fiscal del mercado interior y reforzar la cooperación a través de la aplicación uniforme de la legislación fiscal en los Estados miembros, la protección de los intereses financieros nacionales y locales, un mejor funcionamiento del mercado interior y una lucha contra el fraude y la competencia desleal.

<sup>50</sup> Cfr. BUCCIANO, A.: “Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale”, *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 7-8, 2012, pág. 669.

<sup>51</sup> Directiva 2015/2376 (LCEur 2015, 2173).

Centrándonos ahora en el proceso armonizador llevado a cabo en el ámbito de los IIEE es obligado señalar que el mismo ha sido muy diferente al seguido por el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), en el que se han conseguido avances notorios, si bien la propia Comisión apunta la necesidad cada vez mayor de reformar el impuesto, que se ha acentuado en la época de crisis en la que el papel del IVA ha sido esencial en los distintos sistemas fiscales de los países europeos<sup>52</sup>.

No obstante, la armonización fiscal en el caso de las accisas ha sido más lenta y menos intensa<sup>53</sup> debido a que el punto de partida resulta mucho más complicado al existir múltiples dificultades derivadas de las particularidades propias de estos impuestos caracterizados por la diversidad de hechos imponible, la variedad de productos gravados y las distintas denominaciones adoptadas; por si todo ello no fuera bastante, también resulta muy dispar la cuantificación de las obligaciones tributarias en cada Estado miembro lo que, sumado a lo anterior, origina un gran distanciamiento entre las respectivas legislaciones estatales, ocasionando una presión fiscal muy distinta soportada por un mismo producto en los diferentes países<sup>54</sup>.

No obstante, esa manifiesta disparidad se convierte en la razón fundamental para que resulte tan necesaria la armonización de las accisas ya que los mismos productos pueden ser gravados en un Estado y no serlo o serlo en menor medida en los demás Estados comunitarios<sup>55</sup>, lo que supone una clarísima distorsión de los principios básicos del Mercado común que entorpece la libertad de circulación de los productos sometidos a este tipo de tributos (accisas)<sup>56</sup>.

---

<sup>52</sup> Vid. *Ut supra*, nota 39.

<sup>53</sup> FRAILE FERNANDEZ, R.: “*Impuestos especiales*”. *Introducción al Sistema Tributario Español*. Editorial Aranzadi, 2018. **BIB 2018/10813**.

<sup>54</sup> Cfr. CASAS AGUDO, D.: “*Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta*”, *Revista Española de Derecho Financiero*, num.154/2012 parte Estudios, **BIB 2012/946**.

<sup>55</sup> En el diferente tratamiento de la tributación y en las disparidades entre los tipos de gravamen aplicados por los Estados han pesado tanto los intereses de los principales países que producen o distribuyen los bienes gravados como los hábitos o consideración social de su consumo (particularmente en los casos del alcohol y del tabaco), así como la incidencia de su precio en la economía (caso de los hidrocarburos). Las cuantías de los tipos expresan políticas tributarias distintas frente a consumos muy significativos desde el punto de vista social.

<sup>56</sup> En 1960 se constituyó, en la entonces Comunidad Económica Europea (CEE), un Comité Fiscal y Financiero presidido por Neumark cuya función consistía en proponer soluciones adecuadas a los problemas fiscales que podrían derivarse de los intercambios intracomunitarios de bienes habida cuenta de las distorsiones existentes entre los Estados miembros en dicho ámbito. El informe elaborado por el citado Comité, conocido como Informe Neumark, centró el grueso de sus preocupaciones sobre la imposición indirecta y señalaba que para la eliminación de los problemas fiscales sobre los intercambios de bienes, era necesario que, siguiendo una serie de etapas se estableciese un impuesto sobre el volumen de negocio neto, que fuese uniforme en sus elementos estructurales (hecho imponible, sujeto pasivo, exenciones, base imponible, etc.) para todos los países comunitarios, que el tipo impositivo fuese también uniforme o incluso único y que el régimen de tributación se estableciese inicialmente en destino. Consecuencia de ello la CEE introdujo el IVA con carácter obligatorio en 1967. Este mismo Informe, señaló que no sería

Tampoco favorece al proceso de armonización fiscal llevado a cabo hasta la fecha que se trate de impuestos que se repercuten al consumidor final, como ya evidenciamos anteriormente, y que consiguen un importante montante recaudatorio al que los diferentes Estados no están dispuestos a renunciar<sup>57</sup>, a lo que se añade, como también dijimos antes, el hecho de que, dadas las características y efectos del consumo de los productos gravados por los mismos, se utilicen como instrumentos de política social sin que las prioridades sean idénticas en todos los países<sup>58</sup>.

Estas razones avalan el hecho de que los primeros pasos de las Instituciones comunitarias en su armonización fiscal se encaminaron a determinar qué impuestos debían mantenerse en todos los Estados miembros y cuáles otros, por el contrario, debían suprimirse. Una vez se decidió que los impuestos que debían mantenerse son los actuales impuestos de fabricación, antes mencionados, el siguiente paso fue armonizar sus estructuras y posteriormente los tipos impositivos.

De esta forma, las diferentes directivas armonizadoras de las accisas han afectado a un número de aspectos relativamente limitado, tamizado siempre por la necesidad de superar todos aquellos obstáculos que pudieran dificultar la libre competencia en el marco del Mercado común. Ello ha dado lugar a que la estructura de los IIEE armonizados haya pretendido el doble objetivo, por un lado, de permitir a las autoridades fiscales de los distintos países europeos mantener un control adecuado de la fabricación, circulación y tenencia de los productos gravados absolutamente necesario tras la eliminación de las fronteras físicas entre los Estados de la Unión

---

necesario armonizar los impuestos especiales si gravaran únicamente el consumo, salvo que se suprimieran las fronteras fiscales y se adoptara el principio de gravamen en el país de origen, en cuyo caso sería imprescindible proceder a su armonización. (*Informe Neumark*, Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea, Ed. De la Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965).

A este respecto, puede verse ORTIZ CALLE, E.: "*Armonización comunitaria de la imposición especial sobre hidrocarburos y fiscalidad medioambiental (comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 10 de junio de 1999, dictada en el asunto C-346/97 y relativa a las cuestiones prejudiciales planteadas en el litigio entre «Transwede Airways AB» y la Administración tributaria sueca»*", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 189, octubre de 2000, pág. 91.

<sup>57</sup> Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: "*La tributación sobre el vino: la adaptación española a la normativa comunitaria*", *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 2001, Ref. D-99, tomo 2, pág. 1.

<sup>58</sup> En este sentido, puede resultar difícil en algunos países instaurar gravámenes sobre productos que han estado tradicionalmente exentos, con lo que ello conlleva de inestabilidad de los precios por el fuerte impacto que esta figuras pueden tener en su formación, lo que supone en muchas ocasiones la necesidad de establecer derogaciones transitorias o medidas especiales en determinados Estados miembros (Cfr. CUENCA GARCÍA, E. y LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: "*El proceso de armonización fiscal e integración económica en la Unión Europea*", en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma* (LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. (Coords.), Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010, pág. 94.

européa y, por otro, mantener el principio de tributación en destino<sup>59</sup>, o lo que es igual donde se produce el consumo de los productos<sup>60</sup>.

De forma breve, y atendiendo al *iter* armonizador llevado a cabo en estas figuras, cabe señalar cómo en 1970, el Informe Werner postuló sin éxito la elaboración de un programa de aproximación de los tipos de gravamen de los impuestos sobre consumos específicos que tuvieran incidencia directa en la libre circulación a través de las fronteras<sup>61</sup>.

En 1972, y partiendo de un contexto de veintiocho impuestos diferentes sobre consumos específicos muy dispar, la *Propuesta de Directiva sobre Derechos de accisa*<sup>62</sup> seleccionó los tributos que se debían mantener y armonizar (y que gravaban aceites minerales, tabacos manufacturados, alcohol, cerveza y vino<sup>63</sup>) delimitando así implícitamente el concepto de accisa y previendo la posibilidad de mantenimiento del *status quo* de los Estados respecto a determinados derechos y gravámenes. La armonización fiscal, pues, debía producirse solo con respecto a aquellos productos que tributasen como accisas en la generalidad de los países miembros, en la medida en que cualquier otra forma de proceder habría resultado excesivamente ambiciosa. De esta forma, sólo resultaron armonizados en esta primera etapa, los productos que estaban gravados por impuestos indirectos sobre consumos específicos en la generalidad de los Estados miembros. En cuanto a los impuestos cuyo mantenimiento no fue decidido por la Directiva-marco, la Comisión ordenaba su supresión sólo si daban lugar a distorsiones fiscales en los intercambios comerciales entre los Estados.

Esta proposición de Directiva-marco sentó los criterios que debían presidir el proceso armonizador de estos tributos, que se estructuraba en dos etapas: en la primera de ellas se produciría la armonización de la estructura básica de los impuestos (en lo que se

---

<sup>59</sup> Esto significa que en el caso de que un particular adquiriera productos objeto de accisas en un Estado miembro y los transporte él mismo con destino a otro Estado miembro, para satisfacer sus propias necesidades y sin finalidad comercial alguna, el impuesto especial será percibido por el Estado miembro en el que se adquieren los bienes.

<sup>60</sup> CORNEJO PÉREZ, A.: “La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos”, *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004, págs. 99 y 100.

<sup>61</sup> Precisamente en 1970 que se observa la materialización de los primeros esfuerzos armonizadores cuando el 21 de abril de 1970, el Consejo de Ministros de los entonces seis Estados miembros acordó tres resoluciones relativas a los impuestos distintos del IVA: sobre el consumo de tabacos elaborados, para la adecuación de los monopolios de tabaco existentes en Francia e Italia, y para la mejor dirección de los mercados agrícolas, entre los que se encontraba el de tabaco bruto.

<sup>62</sup> SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: “Los impuestos especiales y la C.E.E.”, en CASADO OLLERO, G., RUFÍAN LIZANA, D. M<sup>a</sup>. Y SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario Europeo* Ed. TAT, Granada, 1987, 2<sup>a</sup> ed., pág. 341.

<sup>63</sup> La selección se realizó conforme a los siguientes parámetros que siguen: primero) que los impuestos que subsistiesen presentasen un interés presupuestario y económico en todos los EEMM, teniendo en cuenta los gastos de gestión que su recaudación provocaba; segundo) que no gravasen productos de primera necesidad; tercero) que estuvieran vigentes en todos los EEMM; y cuarto) que se mantuviesen las razones de sanidad pública para el establecimiento de impuestos sobre determinados consumos.

refiere al hecho imponible, exenciones, base imponible, etc.) siendo la segunda fase el momento en el que se produciría la armonización de los tipos de gravamen, sin alcanzar una completa uniformidad.

A pesar de que esta propuesta de Directiva, al no ser aprobada por el Consejo, no resultó vinculante para los Estados (de hecho, de los cinco impuestos seleccionados sólo se avanzó en la armonización del impuesto sobre el tabaco, donde encontramos las únicas Directivas aprobadas<sup>64</sup>), puede afirmarse que nuestro país fue el más permeable a los fines perseguidos por la misma, como lo demuestra el hecho de que la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, suprimiera los impuestos sobre bebidas refrescantes y uso del teléfono, bienes y servicios.

Pese a que a lo largo de las décadas de los setenta y ochenta se presentaron numerosas propuestas, e incluso se aprobaron dos Directivas relativas a las labores del tabaco<sup>65</sup>, hasta 1987 no se produjeron más modificaciones en esta materia, fecha en la que aunque el Informe Cockfield pretendió fijar la estructura de estos impuestos y sus tipos de gravamen, intentando que todos los países adoptaran un tipo de gravamen fijo.

No obstante, la gran disparidad existente en los tipos impositivos provocó el rechazo hacia esa convergencia en un tipo fijo, articulándose su armonización a través de un sistema de doble tipo: mínimo, por un lado, por encima del cual deberían situarse todos los países, y objetivo, por otro, hacia el que se debería converger a largo plazo<sup>66</sup>.

Es en 1992, en aras a la consecución del Mercado interior único, cuando se aprueban las Directivas<sup>67</sup> que regulan el régimen que tenemos actualmente, en las se concretan los únicos impuestos que pueden mantenerse, se homogeneiza su estructura, medios

---

<sup>64</sup> Se trata de la Directiva del Consejo de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocio que gravan el consumo de tabaco, Directiva que fue modificada por las núm. 78, 79 y 80 de 19 de octubre de 1992, y la de 27 de noviembre de 1995, relativas al acercamiento de los gravámenes sobre el tabaco.

<sup>65</sup> Tras numerosas modificaciones, el 18 de diciembre de 1978 se publicó una Segunda Directiva del Consejo relativa a los impuestos distintos a los del volumen de ventas que gravan el consumo de tabacos manufacturados.

<sup>66</sup> ÁLVAREZ GARCÍA, S. y ÁLVAREZ VILLA, M<sup>a</sup>. T.: “*Los impuestos especiales en la Unión Europea ¿De una finalidad recaudatoria a la de protección del medio ambiente?*”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 183, abril de 2000, pág. 89.

<sup>67</sup> Las Directivas 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, sobre el régimen general, tenencia, circulación y control de los productos objeto de los IEE que constituye una recopilación del contenido de las distintas Directivas relativas al régimen de productos sujetos a impuestos especiales y otros impuestos indirectos, excluido el IVA y los impuestos establecidos por la Comunidad; la 92/78/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se modifican las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE, relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de las labores de tabaco, la 92/81/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de la estructura del impuesto especial sobre hidrocarburos (esta última derogada por la vigente Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), y la 92/83/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992, sobre la armonización de la estructura de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

de control y sistema de circulación que facilitarían la desaparición de las fronteras fiscales<sup>68</sup> y que configuran ya un régimen armonizado de estos impuestos que afectan a los hidrocarburos, el alcohol, las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco.

Los impuestos que fueron armonizados en esta primera etapa son los llamados impuestos especiales clásicos, todos ellos son conocidos como impuestos especiales de fabricación, pues es en esta fase, así como en la importación, cuando se entiende realizado el hecho imponible<sup>69</sup>.

A partir de este momento, en todos los Estados miembros deben existir Impuestos Especiales que graven el consumo de alcohol y bebidas alcohólicas, productos energéticos, electricidad y labores del tabaco<sup>70</sup>. Este primer acercamiento, posibilita que se pueda seguir avanzando hacia un mayor grado de convergencia en los tipos impositivos.

No obstante, y pese a los esfuerzos realizados, las Instancias comunitarias reconocían que seguían existiendo importantes diferencias en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros, lo que unido a la falta de disposiciones comunitarias que sometieran a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos motivaron que en el año 2003

---

<sup>68</sup> La Directiva 92/12/CEE aclara que los tipos tributarios y la estructura de los impuestos especiales varían entre los Estados miembros y repercuten sobre la competencia. El hecho de gravar los productos de otros Estados miembros con tipos superiores a los aplicables a los productos nacionales es discriminatorio y está prohibido por el artículo 110 del TFUE. La existencia de discrepancias importantes en los impuestos que gravan un producto concreto puede generar movimientos de bienes por razones fiscales, pérdidas de ingresos y fraudes. En materia de hidrocarburos, se ha de prestar atención a la especial sensibilidad que se manifiesta ante las restricciones o limitaciones que pueda observar el transporte, si nos situamos ante un escenario de libertad de movimientos de personas, de servicios, así como de mercancías. También se presentan como fundamento para la armonización de la imposición del consumo de hidrocarburos las políticas comunes en materia de medio ambiente, empleo, agraria, así como la política energética en general.

<sup>69</sup> Con el fin de evaluar si la Directiva 92/83/CEE sigue siendo adecuada para su propósito, la Comisión llevó a cabo una evaluación REFIT (programa de adecuación y eficacia de la reglamentación). El REFIT es un programa destinado a revisar toda la legislación de la UE (para identificar cargas, incoherencias, lagunas o medidas ineficaces) y a realizar todas las propuestas necesarias para el seguimiento de los resultados de la revisión. En octubre de 2016, la Comisión publicó un informe (**INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO sobre la evaluación de la Directiva 92/83/CEE del Consejo relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas** {SWD(2016) 336 final} y {SWD(2016) 337 final} Bruselas, 28.10.2016 COM(2016) 676 final) en el que se evaluaba la Directiva 92/83/CEE, así como un documento de trabajo de los servicios de la Comisión. Pese a las recomendaciones de mejora del Anexo I, en opinión de los expertos la Directiva ha demostrado ser eficaz y, en general, apropiada para permitir la adecuada recaudación de impuestos especiales para la gran mayoría de las partes interesadas.

<sup>70</sup> Los Estados miembros pueden mantener o introducir en cualquier momento otros Impuestos Especiales distintos de los señalados a condición de que no den lugar a controles de ninguna clase en los intercambios comunitarios de productos objeto de los mismos.

se aprobara una Directiva<sup>71</sup>, que entró en vigor el 1 de enero de 2004, y que se ocupó de regular un régimen global en la imposición de los productos energéticos y de la electricidad de forma similar a la del resto de Impuestos Especiales (estructura y tipos mínimos).

De esta forma, y después de mucho tiempo reservado únicamente a los aceites minerales, el sistema de los mínimos europeos de imposición se amplía al carbón, al gas natural y a la electricidad. Así, se fijan los tipos mínimos de imposición aplicables a los productos energéticos, cuando estos productos se utilizasen como carburante o combustible de calefacción, y a la electricidad con el fin, según expone la propia Directiva, de mejorar el funcionamiento del Mercado interior, reduciendo las distorsiones en competencia entre los aceites minerales y los demás productos energéticos.

Para alcanzar los objetivos ecológicos de la Unión Europea y del Protocolo de Kioto, se promueve desde la Instancias comunitarias una utilización más eficaz de la energía con el fin de reducir la dependencia de las energías importadas y limitar las emisiones de gases de efecto invernadero en la que, y siempre en la perspectiva de la protección del medio ambiente, tiene cabida autorizar a los países miembros de la Unión Europea para que puedan conceder ventajas fiscales a las empresas que adoptan medidas específicas de reducción de sus emisiones.

Por su parte, y en relación con el alcohol y las bebidas alcohólicas, la Comisión europea considera que es necesaria una mayor convergencia en los tipos impositivos aplicados por los Estados miembros para reducir las distorsiones en la competencia y reducir el fraude para lo que en septiembre de 2006 presenta la propuesta de Directiva en la que se propone incrementar los tipos mínimos previstos en la Directiva del año 1992 de acuerdo con la inflación existente desde ese año hasta 2005, cifrada en el 31%.

En diciembre de 2008, el Consejo Europeo aprobó la Directiva 2008/118/CE, que trataba de recopilar y de aclarar, a la vista de la experiencia práctica, toda la normativa previa relativa al régimen general de los Impuestos Especiales. Los Estados miembros deberían recoger en sus disposiciones nacionales, antes del 1 de abril de 2010, el contenido de esta Directiva que entró en vigor el 15 de enero de 2009.

En esta norma se establece un régimen general en relación con los productos objeto de impuestos especiales a fin de garantizar su libre circulación y, al mismo tiempo, el adecuado funcionamiento del Mercado Interior de la Unión Europea con los mismos objetivos que han marcado la prioridad en las normas armonizadoras previas.

---

<sup>71</sup> En tal sentido, se regula en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (DO L 283 de 31 de octubre de 2003), modificada, a su vez por las Directivas 2004/74/CE y 2004/75/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

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

Por último, en cuanto a los intentos por parte de la Unión Europea por introducir la fiscalidad sobre el carbón, se ha chocado con la oposición de varios países europeos, entre ellos España<sup>72</sup>, lo que ha supuesto que, vigente la regla de la unanimidad, se haya retrasado la introducción de un impuesto sobre este producto<sup>73</sup>. En definitiva, en el tema del carbón se han primado otros intereses sobre el tema medioambiental y su inclusión como producto energético susceptible de armonización se ha retrasado hasta la promulgación de la Directiva Europea 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003.

Con esta Directiva se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad suponiendo un gran avance en la armonización de los productos energéticos a nivel comunitario.

En la norma mencionada, se definen unos principios básicos como son, por un lado, la búsqueda de la armonización tributaria que reduzca las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición y por otro, el compromiso en materia de protección del medioambiente ya que la Unión Europea ha ratificado el Protocolo de Kioto siendo uno de sus principales impulsores y constituyendo el ámbito fiscal uno de los elementos para alcanzar los objetivos establecidos en el mismo.

Es claramente una prueba mas de cómo, a medida en que a nivel comunitario existe una mayor concienciación sobre el impacto que tiene la generación y uso de energía sobre el medio ambiente, se fomenta el uso instrumental de la fiscalidad en la política ambiental, lo que, a medio plazo, exigirá la armonización fiscal de la imposición energética en un doble sentido: por un lado, potenciando un uso energético eficiente y, por otro, fomentando el consumo de los productos más favorables con el medio ambiente.

La Directiva, no obstante, da un amplio margen a los Estados para su introducción, pero se deben respetar dos principios básicos:

Primero que los productos energéticos deben estar encuadrados en un marco comunitario cuando se usen como combustible para calefacción o carburante de automoción, excluyendo de su ámbito de aplicación el doble uso y el uso

---

<sup>72</sup> Históricamente para España el carbón ha sido una fuente energética que ha sido subvencionada con la finalidad última de facilitar su uso ya que su extracción no era excesivamente competitiva y suponía mayores costes que el que podía adquirirse en otros países del exterior, incluso de la Unión Europea. Por otro lado, la autonomía energética ha sido otra potente una razón que han apoyado que se procediera a la protección de este recurso autóctono, al ser España un país muy deficitario en materia energética; a ello se han unido tradicionalmente otras razones socio-económicas en la medida en que el carbón ha sido siempre un gran soporte económico en algunas zonas del país en las que el carbón era prácticamente su monocultivo.

<sup>73</sup> DEL BLANCO GARCÍA, E.: *Fiscalidad de la energía*, IEF, Doc 4/2010, [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentostrabajo/2010\\_04.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentostrabajo/2010_04.pdf).

de productos energéticos con fines distintos a los carburantes o combustibles, así como los procesos mineralógicos.

Segundo, que con el fin de promover las energías alternativas y dentro de la preocupación ambiental, así como la suficiencia energética, las energías renovables deberán tener derecho a un trato preferente.

En todo caso y en la medida en que algunos de los Impuestos Especiales referidos recaen sobre la energía, no es impensable que algunos de ellos puedan llegar a reorientarse para, junto con su finalidad recaudatoria, asumir otros objetivos de naturaleza ambiental y de eficiencia energética que sirvan para eliminar las actuales distorsiones que se generan por las disparidades existentes en los sistemas fiscales de los Estados miembros.

#### IV. BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “*Los impuestos especiales: su función socioeconómica*”, en AAVV.: *Estudios sobre los impuestos especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “*Los impuestos especiales como tributos medioambientales*”, *Derecho del medio ambiente y administración local*, ESTEVE PARDO, J- (Coord.), 2ª ed., Fundación, Democracia y Gobierno local, Madrid, 2006.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y ÁLVAREZ VILLA, Mª. T.: “*Los impuestos especiales en la Unión Europea ¿De una finalidad recaudatoria a la de protección del medio ambiente?*”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 183, abril de 2000.
- AA.VV.: *Efectos económicos de los impuestos especiales: Análisis de las repercusiones derivadas de la variación en los tipos impositivos* (Coord. SOLANA VILLAMOR, F.), Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1989.
- AAVV.: *Armonización fiscal*, Ed. Publicaciones monográficas, Círculo de Empresarios, Madrid, 1998.
- BUCCIANO, A.: “*Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*”, *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 7-8, 2012.
- CARBAJO VASCO, D.: “*La armonización fiscal comunitaria. Síntesis de los últimos trabajos en la materia*”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 302, marzo de 2010.
- CARRASCO PARRILLA, J.: “*La armonización fiscal en la Unión europea*”, *Estudios de la Unión europea*, (Coord. L.I. Ortega Álvarez y S. de la Sierra Morón), Universidad de Castilla-La Mancha, 2011.
- CASADO OLLERO, G.: “*Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.*” en CASADO OLLERO, G., RUFIAN LIZANA, D. Mª., y SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*, Ed. TAT, Granada, 1987.
- CASAS AGUDO, D.: “*Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta*”, *Revista Española de Derecho Financiero*, num.154/2012 parte Estudios, [BIB 2012\946](#).
- COBOS GÓMEZ, J.M.: “*Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión europea*”, *Tratado de tributación medioambiental* (2 volúmenes), Vol. 2, BECKER

- ZUAZUA, F., CAZORLA PRIETO, L.M., MARTÍNEZ SIMANCAS, J.M., (Coord.), Ed-Thomson-Aranzadi-Iberdrola, 1ª ed., 2008.
- CORNEJO PÉREZ, A.: “La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos”, *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004.
- CUENCA GARCÍA, E. y LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “El proceso de armonización fiscal e integración económica en la Unión Europea”, en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma* (LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. (Coords.)), Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.
- ESCOBAR LASALA, J.J.: “Tratamiento de las mermas y pérdidas en la normativa de los impuestos especiales”, *Impuestos*, Tomo II, 1990.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN y ARRANZ, A.: *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, Ed- THOMSON-ARANZADI- IBERDROLA, 1ª ed., 2016.
- FRAILE FERNANDEZ, R.: “Impuestos especiales”. *Introducción al Sistema Tributario Español*. Editorial Aranzadi, 2018. [BIB 2018\10813](#).
- GASCÓN, J.: *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Ed. Cívitas -Thomson Reuters, 2013, pág. 235.
- Informe Mirrlees, Diseño de un sistema tributario óptimo*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.: “La armonización fiscal en la Unión europea y los límites constitucionales a la imposición”, *Revista Estudios Financieros (Revista de contabilidad y tributación. Casos Prácticos)*, núm. 302, 2008.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.: “La inclusión de los Impuestos Especiales en la base imponible del IVA como situación de sobreimposición”, *Quincena fiscal*, Aranzadi, núm. 1/2018, Estudios, [BIB 2017\43649](#).
- MAGRANER MORENO, F. y MARTIN LÓPEZ, J.: *Cuadernos de Integración Europea*, Marzo 2006, págs. 111 a 121 (puede verse en <http://www.cuadernosie.info>).
- MARZINOTTO, B., SAPIR A. & WOLFF G. B.: “What Kind of Fiscal Union?”, *Policy Brief* 2011/06, Bruegel, y CHEA, A.C.: “The Global Financial Meltdown of 2008, Sub-Saharan Africa, and the Way Forward for Sustainable Economic Growth and Development”, *International Journal of Economics and Finance*, 4(1), 2012.
- MATA SIERRA, Mª. T.: *La armonización fiscal en la C.E.E*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993.
- MATA SIERRA, M. T.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Ed., Lex Nova, Valladolid, 1996.
- MATA SIERRA, M. T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, *Tratado de tributación medioambiental* (2 volúmenes), BECKER ZUAZUA, F., CAZORLA PRIETO, L.M., MARTÍNEZ SIMANCAS, J.M., (Coord.), Ed- Thomson-Aranzadi-Iberdrola, 1ª ed., 2008.
- ORTIZ CALLE, E.: “Armonización comunitaria de la imposición especial sobre hidrocarburos y fiscalidad medioambiental (comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 10 de junio de 1999, dictada en el asunto C-346/97 y relativa a las cuestiones prejudiciales planteadas en el litigio entre «Transwede Airways AB» y la Administración tributaria sueca”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 189, octubre de 2000.
- Practicum Fiscal*. [BIB 2015\64](#) Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2015.

- ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la fiscalidad directa en la Comunidad europea)*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000.
- RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.: “Tendencias de la fiscalidad en Europa: la armonización fiscal”, *EURO Y CRISIS ECONÓMICA* núm. 863, Noviembre-Diciembre 2011.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: “El factor financiero en la unión europea”, *Revista de Administración Pública*, 1950.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: “Los impuestos especiales y la C.E.E.”, en CASADO OLLERO, G., RUFÍAN LIZANA, D. M<sup>a</sup>. Y SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario Europeo* Ed. TAT, Granada, 1987, 2<sup>a</sup> ed.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: “La tributación sobre el vino: la adaptación española a la normativa comunitaria”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 2001, Ref. D-99, Tomo 2.
- SANZ SANZ, J. F. y ROMERO JORDÁN, D.: “La imposición indirecta en España: Situación y perspectivas de reforma”, *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo* (Dir. MARÍN, M., Coord. ELORRIAGA, G. y SANZ J. F.), FAES, 2013.
- WEGNEZ, L.: *La nouvelle Europe*, Office International de Libraire, Technique Documentation, París.