

Impostos especials

Esteban Quintana Ferrer

PID_00190326



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Els impostos especials de fabricació	7
1.1. Naturalesa i àmbit d'aplicació	7
1.2. Fet imposable i exempcions	9
1.3. Subjectes passius i transferència	13
1.4. Quantificació del deute tributari	14
2. Impost especial sobre determinats mitjans de transport	19
2.1. Fet imposable i exempcions	19
2.2. Subjectes passius	20
2.3. Quantificació del deute tributari	21
3. Impost especial sobre el carbó	24
3.1. Fet imposable, supòsits de no-subjecció i exempcions	24
3.2. Subjectes passius i transferència	25
3.3. Quantificació de l'impost	26
4. Gestió dels impostos especials	27
5. Impost sobre les primes de les assegurances	28
5.1. Fet imposable i exempcions	28
5.2. Subjectes passius i transferència	29
5.3. Quantificació de l'impost	29
5.4. Gestió de l'impost	29
6. Impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs	30
6.1. Fet imposable	30
6.2. Supòsits de no-subjecció i exempcions	31
6.3. Subjectes passius i transferència	31
6.4. Quantificació de l'impost	32
6.5. Gestió de l'impost	32
Exercicis d'autoavaluació	33
Solucionari	37
Bibliografia	40

Introducció

A diferència de l'IVA, com a impost general que grava el consum en els termes examinats en els cinc mòduls dedicats a aquest impost, els impostos especials (IE), anomenats **de fabricació**, són impostos monofàsics i específics, ja que solament graven determinades mercaderies (alcohol, tabac, hidrocarburs i electricitat) i en un sol moment del cicle productiu. La relació de l'IVA amb aquests impostos és, doncs, de **compatibilitat, concurrència i superposició**, perquè es vol gravar addicionalment el consum d'aquests béns i serveis especials, entre altres finalitats, per a desincentivar-ne el consum per motius extrafiscales sanitaris o mediambientals.

Al costat dels IE de fabricació, la Llei d'impostos especials recull dues figures més: l'**impost especial sobre determinats mitjans de transport (IEDMT)**, que grava la primera matriculació definitiva, la circulació o l'ús a Espanya d'automòbils, embarcacions, bucs d'esbarjo, aeronaus i avionetes, i l'**impost especial sobre el carbó (IEC)**, que sotmet a tributació el primer lliurament o venda de carbó fet després de la producció o extracció, importació o adquisició intracomunitària, i també l'autoconsum d'aquest producte. Així mateix, i fora del text legal que recull el règim jurídic dels IE, trobem dos impostos més creats pel legislador espanyol que es poden considerar implícitament especials perquè reuneixen les característiques pròpies d'aquests últims: l'**impost sobre les primes d'assegurança (IPS)** i l'**impost sobre vendes detallistes de determinats hidrocarburs (IVDDH)**.

Nota

En el mòdul introductori de l'assignatura trobareu el significat de les sigles i abreviatures utilitzades en aquest mòdul didàctic.

Objectius

En aquest mòdul didàctic trobareu els materials i les eines procedimentals indispensables per a aconseguir els objectius següents en relació amb els IE:

- 1.** Situar els impostos especials en el context de la Unió Europea i conèixer-ne la naturalesa i l'àmbit d'aplicació.
- 2.** Identificar els diversos fets imposables gravats pels impostos especials de fabricació, i també els supòsits exempts.
- 3.** Saber quins són els subjectes obligats al pagament dels impostos especials de fabricació i els elements de quantificació del deute tributari.
- 4.** Aprendre el règim jurídic dels diferents elements tributaris de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport.
- 5.** Conèixer la regulació essencial de l'impost especial sobre el carbó.
- 6.** Delimitar els elements principals que configuren la gestió dels impostos especials de fabricació, de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport i de l'impost especial sobre el carbó.
- 7.** Comprendre quins són els aspectes essencials del règim jurídic material i formal de la resta d'impostos especials (impost sobre les primes d'assegurances i impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs).

1. Els impostos especials de fabricació

1.1. Naturalesa i àmbit d'aplicació

En la majoria dels sistemes tributaris europeus, i especialment en el nostre país, hi ha hagut determinats **impostos que graven de manera indirecta el consum específic d'una sèrie de productes** (tabac, alcohol, petroli i electricitat). Avui dia, aquests impostos són una font d'ingressos important per al país, si bé la justificació que se'n fa es basa en l'efecte nociu de consumir-ne, sia per a la salut o per al medi ambient.

Accises

Els impostos que graven de manera indirecta el consum específic d'una sèrie de productes són coneguts en la terminologia comunitària com a *accises*.

Amb motiu de la integració d'Espanya a la Unió Europea, la regulació d'aquestes figures impositives s'ha mirat d'harmonitzar amb les disposicions comunitàries, tal com indica l'exposició de motius de l'actual Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials (LIE).

Aquesta llei és desenvolupada pel Reial decret 1165/1995, de 7 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament dels impostos especials (RIE).

La **normativa comunitària** en matèria d'IE de fabricació dictada a partir de 1992 afecta bàsicament tres aspectes del règim jurídic d'aquests tributs:

1) La normativa general comunitària d'aquests impostos, normalment en forma de directives, **limita la potestat del legislador espanyol** en el moment d'establir i regular aquests impostos. Aquest règim comunitari harmonitzador incideix en matèries tan importants com la circulació dels productes gravats, l'estructura de la imposició i l'establiment de tipus mínims de gravamen.

La normativa comunitària d'harmonització es troba en les directives següents: 92/81, 82, 83 i 84/CEE, del Consell, de 19 d'octubre de 1992; 95/60/CEE, del Consell, de 27 de novembre de 1995; 2003/96/CE, del Consell, de 27 d'octubre del 2003; 2008/118, del Consell, de 16 de desembre del 2008; i 2011/64/UE, del Consell, de 21 de juny del 2011.

2) L'**harmonització de diferents procediments tributaris** necessaris per a l'exacció dels IE de fabricació (document administratiu d'acompanyament, procediment de desnaturalització de l'alcohol a l'efecte de fer-ne l'exempció, certificat d'exempció d'aquests impostos, autoritzacions als dipositaris, marcadors fiscals, informatització dels moviments i controls, etc.).

La normativa més destacada està composta dels textos següents: Reglament (CEE) núm. 2719/92, de la Comissió, d'11 de setembre de 1992; Reglament (CEE) núm. 3649/92, de la Comissió, de 17 de desembre de 1992; Reglament (CE) núm. 3199/93, de la Comissió, de 22 de novembre de 1993; Reglament (CE) núm. 31/96, de la Comissió, de 10 de gener de 1996; Recomanació 2000/789/CE, de la Comissió, de 29 de novembre del 2000; Decisió 2001/574/CE, de la Comissió, de 13 de juliol del 2001; Decisió núm. 1152/2003/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 de juny del 2003; Reglament (CE) núm. 2073/2004, del Consell, de 16 de novembre del 2004; Decisió núm. 2006/428/CE, de la Comissió, de 22 de juny del 2006; Reglament (CE) núm. 684/2009, de la Comissió, de

24 de juliol del 2009; i Decisió núm. 2011/544/UE, d'execució de la Comissió, de 16 de setembre del 2011.

3) Finalment, l'aprovació d'**exempcions o de tipus de gravamen especials** aplicables a determinats productes en determinats estats membres, a petició expressa d'aquests estats.

Tenen la consideració d'**impostos especials de fabricació** els següents¹:

⁽¹⁾Article 2 de la LIE.

1) Els **impostos sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques**, que comprenen les figures següents:

- L'impost sobre la cervesa.
- L'impost sobre el vi i les begudes fermentades.
- L'impost sobre productes intermedis.
- L'impost sobre alcohol i les begudes derivades.

2) **L'impost sobre hidrocarburs.**

3) **L'impost sobre les labors del tabac.**

4) **L'impost sobre l'electricitat.**

Els impostos especials de fabricació es configuren com a **tributs de naturalesa indirecta**, l'objecte de gravamen dels quals és el **consum específic dels productes** esmentats més amunt, que són definits per uns codis o partides aranzelàries de nomenclatura combinada, i, a diferència de l'IVA, de manera monofàsica, és a dir, subjectant una sola de les fases del cicle de producció, com la fabricació o la importació dels béns subjectes a gravamen.

A més, aquests impostos es caracteritzen pel fet que són **reals, objectius i instantanis, i se superposen a l'IVA**, ja que són compatibles amb la imposició general sobre el consum.

Finalment, des del 2002, els impostos especials de fabricació són impostos cedits a les comunitats autònomes. En general, la cessió és parcial (40%), excepte en el cas de l'impost sobre l'electricitat, que és cedit totalment (100%), i en tots els casos la cessió és només del rendiment obtingut en cada comunitat, calculat segons el consum fet (alcohol, electricitat), els lliuraments duts a terme (hidrocarburs) o les vendes produïdes (tabac), sense incloure-hi en cap cas la cessió de competències normatives ni de gestió.

Respecte a l'àmbit d'aplicació dels impostos especials, s'ha de dir que no és únic; en aquest sentit, el legislador² distingeix l'àmbit territorial intern del comunitari, per satisfer les exigències harmonitzadores i l'existència de territoris en els quals no s'apliquen les disposicions comunitàries.

⁽²⁾Articles 3 i 4 de la LIE.

L'àmbit territorial intern dels impostos especials inclou solament la **Península i les illes Balears**; en queden fora, per tant, les illes Canàries, Ceuta i Melilla, encara que hi ha excepcions a aquesta exclusió general. Finalment, s'ha d'indicar que gaudeixen d'un **règim especial per raó del territori** Navarra i el País Basc.

Canàries, Ceuta i Melilla

A les Canàries s'apliquen els impostos especials sobre la cervesa, sobre productes intermedis, sobre l'alcohol i begudes derivades i sobre l'electricitat. A Ceuta i Melilla s'aplica l'impost especial sobre l'electricitat.

1.2. Fet imposable i exempcions

La subjecció³ als IE de fabricació es produeix en termes generals quan tenen lloc algunes de les operacions o situacions, com la **fabricació i importació dins del territori de la Unió Europea** dels productes objecte d'aquests impostos, amb la finalitat d'incorporar-los al **tràfic mercantil**.

⁽³⁾Article 5 de la LIE.

Per tant, som davant un fet imposable complex del qual es poden extreure **pressupòsits** de fet diferents, que delimitem a continuació:

a) S'ha d'entendre per **fabricació⁴ de productes gravats** tant l'extracció o l'obtenció d'aquests productes com qualsevol altre procés de transformació de productes objecte d'imposició en altres de diferents, que també hi siguin subjectes.

⁽⁴⁾Article 15 de la LIE.

b) Pel que fa a la **importació de productes gravats**, es produeix quan aquests productes entren en l'àmbit territorial comunitari procedents de tercers països per incorporar-se al mercat de manera definitiva, tant si entren per les fronteres comunitàries com si ho fan, per exemple, des de zones o dipòsits francs situats en territori comunitari, o si estaven sotmesos a un **règim duaner suspensiu**.

Aquestes dues operacions (fabricació i importació) **defineixen positivament el fet imposable des de la configuració material d'aquest fet**, però no hem de passar per alt la finalitat de donar sortida definitiva al producte o d'incorporar-lo al tràfic comercial, de manera que fins que no es dugui a terme aquesta incorporació el producte es troba en un **règim suspensiu⁵**, que s'acabarà amb la realització dels supòsits que originen la meritació de l'impost.

⁽⁵⁾Apartats 26è. i 27è. de l'article 4 de la LIE.

La mateixa finalitat que fonamenta l'existència d'un règim de suspensió, donar sortida comercial al producte gravat, es posa de manifest quan s'examinen els **supòsits legals de no-subjecció**⁶. D'aquesta manera no se sotmeten a gravamen les pèrdues o minves dels productes objecte d'imposició esdevingudes durant el règim suspensiu.

⁽⁶⁾Article 6 de la LIE.

Classes de pèrdues

Les pèrdues dels productes objecte d'imposició esdevingudes durant el règim suspensiu poden ser de tres tipus:

- 1) Les pèrdues **inherents a la naturalesa dels productes** objecte dels impostos especials de fabricació, esdevingudes en règim suspensiu durant els processos de fabricació, transformació, emmagatzematge i transport, sempre que, d'acord amb les normes que s'estableixin reglamentàriament, no excedeixin els percentatges fixats i es compleixin les condicions establertes a aquest efecte.
- 2) Les pèrdues de productes objecte dels impostos especials de fabricació, esdevingudes en règim suspensiu, per **cas fortuït o de força major**, quan no excedeixin els percentatges que es fixen reglamentàriament o, quan excedint-los, se n'ha provat l'existència davant l'Administració tributària, per qualsevol dels mitjans de prova admissibles en dret.
- 3) La **destrucció total o pèrdua irremeiable** dels productes objecte dels impostos especials de fabricació com a conseqüència de l'autorització de les autoritats competents de l'estat membre en què s'ha produït aquesta destrucció o pèrdua, sempre que els productes es trobin en règim suspensiu. Es considera que els productes han estat destruïts totalment o han tingut una pèrdua irremeiable quan no es poden utilitzar com a productes subjectes a impostos especials i es demostra a satisfacció de les autoritats competents de l'estat membre en què s'han produït o detectat.

Si ens referim ara a l'**aspecte temporal**, hem de subratllar que el fet imposable dels impostos especials de fabricació és complex, i això es veu en examinar el moment de fer-ne la meritació. El legislador concreta el perfeccionament del fet imposable considerant no solament la fabricació i la importació de determinats productes, sinó també una sèrie de circumstàncies que es produeixen durant un període més o menys estès, amb la finalitat d'introduir o incorporar els béns gravats en els circuits comercials. Ara bé, no per això l'impost deixa de ser instantani.

Considerant les situacions o operacions descrites relatives a l'aspecte material, es pot parlar amb caràcter general de **dos moments de la meritació**⁷:

⁽⁷⁾Article 7 de la LIE.

- 1) En els **supòsits de fabricació**, quan es produeix la sortida de la fàbrica o dipòsit fiscal amb destinació al mercat interior o quan es produeix l'autoconsum.

Això implica que totes les operacions fetes amb anterioritat a aquest moment es produeixen en **règim suspensiu**, inclosos la majoria de supòsits en què es fa una **circulació intracomunitària**⁸. En aquest últim cas, només merita l'impost al país de destinació quan s'ultima el règim suspensiu.

⁽⁸⁾Article 16.3 de la LIE.

La circulació intracomunitària es fa en règim suspensiu quan es produeix:

- Entre fàbriques o dipòsits fiscals.
- Amb destinació a un destinatari registrat.

- Des d'un establiment el titular del qual és un dipositari autoritzat fins a tot lloc de sortida del territori de la Comunitat.
- Des de l'establiment d'un dipositari autoritzat establert en un estat membre diferent del de la seu del beneficiari fins a les destinacions exemptes en virtut de relacions internacionals a les quals es refereix l'article 12.1 de la Directiva 2008/118/CE, del Consell, de 16 de desembre del 2008.
- Des del lloc d'importació, expedits per un expedidor registrat, fins a un lloc en què s'hagi autoritzat la recepció de productes en aquest règim.
- Des de l'establiment d'un dipositari autoritzat fins a un lloc de lliurament directe.

Per contra, hi ha certes operacions que comporten una circulació intracomunitària que **no es fan en règim suspensiu**, de manera que meriten al país d'origen, a la sortida de fàbrica o dipòsit fiscal, i al país de destinació, en el moment de la recepció. L'impost meritat en el primer dels moments assenyalats és objecte de **devolució** sempre que s'acrediti la recepció i meritació de l'impost al país de destinació.

Si la circulació intracomunitària es produeix per l'adquisició del producte per part d'un **particular**⁹ per al seu propi consum, la meritació es produeix només al país d'origen i no al país de destinació.

Finalment, en cas que tinguin lloc **pèrdues o minves** dels productes objecte d'imposició no emparades pels supòsits de no-subjecció, indicats abans, o que es produeixin **irregularitats** que impedeixin que les mercaderies arribin a la destinació que tenen, la meritació es produeix quan es produeixen aquestes circumstàncies, sia dins de la fàbrica o dipòsit o en la circulació dels productes.

L'article 17 de la LIE especifica en quins supòsits s'entén meritat l'impost en territori espanyol quan aquestes circumstàncies es produeixen en el si d'una circulació intracomunitària.

2) En els **supòsits d'importació**, la meritació es produeix en el moment en què s'origina el deute duaner d'importació.

Si es fa, per contra, una exportació no es produeix la meritació de l'impost, perquè es tracta d'un règim suspensiu¹⁰.

Circulació intracomunitària

La circulació intracomunitària es fa fora de règim suspensiu quan es produeix amb destinació a un receptor autoritzat o dins del sistema de vendes a distància.

⁽⁹⁾Article 16.1 de la LIE.

⁽¹⁰⁾Article 7.1.a de la LIE.

Exemple

L'1 de gener es duu a terme un lliurament de petroli procedent de l'Àrabia Saudita en una refineria de Tarragona, sota el règim econòmic duaner suspensiu de "transformació de mercaderies sota control duaner". L'1 de febrer, una vegada refinat el petroli, el producte final (gasolina, gasoil, lubricants) és distribuït per la Península.

La transformació de mercaderies sota control duaner és un règim de suspensió i un règim duaner econòmic que permet la introducció en el territori duaner de mercaderies no comunitàries per a transformar-les, de manera que les mercaderies resultants, diferents de les introduïdes, es poden despatxar de lliure pràctica i meritjar els drets aranzelaris d'importació corresponents (art. 130-136 RIA).

Segons disposa el número 19 de l'article 4 de la LIE, l'1 de gener s'ha produït en el supòsit el fet imposable "importació" en els IE de fabricació, però no en canvi la meritació i, en conseqüència, l'exigibilitat d'aquests impostos. Aquests dos últims elements (meritació i exigibilitat de la importació) es perfeccionen l'1 de febrer, quan els productes resultants es comercialitzen a la Península, això és, en l'àmbit intern d'aplicació dels IE de fabricació.

De l'aspecte espacial del fet imposable ja n'hem tractat en parlar de l'àmbit d'aplicació dels impostos especials de fabricació, que no és únic perquè el legislador distingeix un àmbit territorial intern (format per la Península i les illes Balears) d'un de comunitari, en què, com hem tingut ocasió de destacar, operen les normes sobre circulació intracomunitària de productes gravats, amb un important paper respecte als règims suspensius.

Vegeu també

Pel que fa l'àmbit d'aplicació dels impostos especials de fabricació, vegeu el subapartat 1.1 d'aquest mòdul didàctic.

Al costat de la regulació del fet imposable, la LIE també recull diferents supòsits exempts. Sense perjudici de les exempcions recollides¹¹ per la Llei per a cadascun dels impostos especials de fabricació, el legislador preveu una sèrie d'exempcions comunes¹² a tots els impostos de fabricació en el marc general de les **relacions internacionals**, exempcions que es duen a terme mitjançant la **devolució** de l'import pagat prèviament.

⁽¹¹⁾Articles 21, 42, 51, 61 i 64 cinquè de la LIE.

⁽¹²⁾Articles 9 i 10 de la LIE i articles 4 i 5 del RIE.

Així, per exemple, són exemptes en la LIE les operacions de fabricació i importació de productes objecte d'aquests supòsits quan la destinació que tenen són les organitzacions internacionals, les representacions diplomàtiques o consulars, les forces armades de l'OTAN, i també l'avituallament de vaixells i aeronaus que fan navegació internacional. El fonament de totes aquestes exempcions és que els consums que es fan fora de l'àmbit territorial comunitari no suportin cap gravamen.

Hi ha altres exempcions en relació amb cadascun dels impostos especials de fabricació, unes de caràcter general, com la del gasoil destinat a l'agricultura, altres d'objectives, com la relativa a la producció de vinagre, i altres de subjectives, com les transmissions petites entre particulars dins de certs límits.

1.3. Subjectes passius i transferència

La LIE¹³ estableix **dues modalitats** de subjectes passius: com a contribuent i com a substitut del contribuent.

⁽¹³⁾Article 8 de la LIE.

La condició de **contribuent** la dóna, més que no pas el compliment del presupòsit de fet en si (fabricació i importació), el perfeccionament d'aquest presupòsit mitjançant la meritació, de manera que tenen aquesta condició:

- En els supòsits de fabricació, els dipositaris autoritzats en l'àmbit dels quals es produeix la sortida del bé de la fàbrica o el dipòsit, o l'autoconsum.
- En els supòsits d'importació, l'obligat al pagament del deute duaner.
- En altres supòsits específics, segons quan es produeix la meritació: els destinataris registrats en relació amb l'impost meritat a la recepció dels productes; els receptors autoritzats en relació amb l'impost meritat en ocasió de la recepció dels productes destinats a aquests receptors; i els dipositaris autoritzats i els destinataris registrats en els supòsits de lliuraments directes.

Pel que fa al **substitut del contribuent**, que es preveu per als supòsits de circulació intracomunitària de béns, com per exemple les vendes a distància¹⁴, s'ha d'indicar que tenen aquesta condició, perquè garanteixen el pagament de l'impost, el representant fiscal del dipositari autoritzat o l'empresari domiciliat en un altre país comunitari que envia productes a l'àmbit territorial intern.

⁽¹⁴⁾Article 16 de la LIE.

Els subjectes passius estan obligats a transferir les quotes meritades sobre els adquirents dels productes que són objecte d'IE, els quals tenen l'obligació de suportar-les, atès que no es pot passar per alt que la finalitat d'aquests impostos consisteix a **gravar el consum**¹⁵ d'aquests productes.

⁽¹⁵⁾Article 14 de la LIE i article 18 del RIE.

La quota transferida en general s'ha de consignar en la factura de manera separada i indicar aquí el tipus impositiu aplicat. Amb tot, la LIE exclou la possibilitat de transferir les quotes que són resultat de liquidacions d'actes de la Inspecció i d'estimació indirecta de bases, les quals han de suportar directament els subjectes passius.

Finalment, el legislador preveu, juntament amb els subjectes passius, uns supòsits de **responsabilitat solidària**¹⁶ per als casos d'importacions i irregularitats en la circulació intracomunitària.

⁽¹⁶⁾Articles 8.4 i 8.5 de la LIE.

Els dipositaris autoritzats estan obligats al pagament del deute tributari en relació amb els productes expedits en règim suspensiu a qualsevol estat membre, que no hagin estat rebuts pel destinatari, i a aquest efecte presten una garantia en la forma i quantia que s'estableixi reglamentàriament, amb validesa a tota la Unió Europea. Així mateix, els obligats tributaris d'altres estats membres que presten en aquests estats la garantia corresponent estan obligats al pagament a Espanya del deute tributari corresponent a les irregularitats en la circulació intracomunitària que es produeixin en l'àmbit territorial intern respecte dels béns expedits per aquells. D'altra banda, quan el dipositar autoritzat i el transportista han acordat compartir la responsabilitat, l'Administració tributària es pot dirigir contra aquest transportista a títol de responsable solidari, i en general la responsabilitat cessa quan es prova que el destinatari s'ha fet càrrec dels productes o que s'ha fet l'exportació.

En els supòsits d'importacions, responen solidàriament del pagament de l'impost les persones físiques o jurídiques i entitats que resulten obligades solidàriament al pagament del deute duaner d'acord amb la normativa vigent sobre la matèria.

1.4. Quantificació del deute tributari

Dins de les disposicions legals comunes a tots els impostos especials de fabricació, el legislador es limita a indicar que per a determinar la base imposable s'ha de tenir en compte amb caràcter general el **règim d'estimació directa**, excepte en els supòsits en què és pertinent aplicar l'estimació indirecta, d'acord amb la LGT. Sobre aquesta estimació s'ha d'aplicar el **tipus de gravamen vigent** en el moment de la meritació.

Així mateix, les normes¹⁷ que regulen cadascuna de les figures impositives de fabricació especifiquen quina ha de ser la base i el tipus aplicables sobre els productes gravats. A manera d'exemple, n'esmentarem alguns:

⁽¹⁷⁾Articles 25, 26, 29, 30, 33, 34, 38, 39, 48, 50, 50 bis, 58, 60, 64 ter i 64 quater de la LIE.

1) **L'impost sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques** inclou quatre modalitats impositives diverses. En totes aquestes modalitats, la base imposable està constituïda pel volum de producte expressat en hectolitres a una temperatura de 20 graus centígrads, si bé els productes que són objecte de gravamen varien. Les diferències es veuen en el tipus de gravamen, que per al vi i les begudes fermentades és del zero per cent, i per a la resta varia segons la quantitat d'hectolitres i del grau alcohòlic.

Tipus de gravamen de l'impost sobre l'alcohol i les begudes derivades

Impost sobre la cervesa

- Epígraf 1.a. Productes amb un grau alcohòlic volumètric adquirit no superior a 1,2 per 100 vol.: 0 euros per hectolitre.
- Epígraf 1.b. Productes amb un grau alcohòlic adquirit superior a 1,2 per cent vol. i no superior a 2,8 per 100 vol.: 2,75 euros per hectolitre.

- Epígraf 2. Productes amb un grau alcohòlic volumètric adquirit superior a 2,8 per 100 vol. i amb un grau Plato inferior a 11: 7,48 euros per hectolitre.
- Epígraf 3. Productes amb un grau Plato no inferior a 11 i no superior a 15: 9,96 euros per hectolitre.
- Epígraf 4. Productes amb un grau Plato superior a 15 i no superior a 19: 13,56 euros per hectolitre.
- Epígraf 5. Productes amb un grau Plato superior a 19: 0,91 euros per hectolitre i per grau Plato.

Impost sobre el vi i begudes fermentades

- Epígraf 1. Vins tranquils: 0 euros per hectolitre.
- Epígraf 2. Vins escumosos: 0 euros per hectolitre.
- Epígraf 3. Begudes fermentades tranquil·les: 0 euros per hectolitre.
- Epígraf 4. Begudes fermentades escumoses: 0 euros per hectolitre.

Impost sobre productes intermedis

- Productes intermedis amb un grau alcohòlic volumètric adquirit no superior al 15 per 100 vol.: 33,32 euros per hectolitre.
- Els altres productes intermedis: 55,53 euros per hectolitre.

Impost sobre l'alcohol i begudes derivades

- 830,25 euros per hectolitre d'alcohol pur.
- Tipus específics per al règim de destil·lació artesanal i el règim de colliter.

2) En l'impost sobre hidrocarburs, la base imposable es calcula segons unitats de volum o energia i el tipus de gravamen s'expressa en quantitats fixes d'euros per unitats de mesura o energia, que són molt variables, depenent de la naturalesa del producte¹⁸.

⁽¹⁸⁾Així, per exemple, s'aplica un tipus impositiu zero als biocarburants com l'alcohol etílic i metílic i altres productes, amb una clara finalitat mediambiental.

Tipus de gravamen de l'impost sobre hidrocarburs

Tarifa 1a.:

- Epígraf 1.1. Gasolines amb plom: 433,79 euros per 1.000 litres.
- Epígraf 1.2.1. Gasolines sense plom de 97 IO o d'octà superior: 431,92 euros per 1.000 litres.
- Epígraf 1.2.2. Les altres gasolines sense plom: 400,69 euros per 1.000 litres.
- Epígraf 1.3. Gasoils per a ús general: 307 euros per 1.000 litres.
- Epígraf 1.4. Gasoils utilitzables com a carburant en els usos que preveu l'apartat 2 de l'article 54 i, en general, com a combustible: 78,71 euros per 1.000 litres.
- Epígraf 1.5. Fuel: 14,00 euros per tona.
- Epígraf 1.6. Gas líquid del petroli (GLP) per a ús general: 57,47 euros per tona.
- Epígraf 1.8. GLP destinat a usos diferents dels de carburant: 0 euros per tona.
- Epígraf 1.9. Gas natural per a ús general: 1,15 euros per gigajoule.
- Epígraf 1.10. Gas natural destinat a usos diferents dels de carburant, i també el gas natural destinat a l'ús com a carburant en motors estacionaris: 0 euros per gigajoule.
- Epígraf 1.11. Querosè per a ús general: 291,79 euros per 1.000 litres.
- Epígraf 1.12. Querosè destinat a usos diferents dels de carburant: 78,71 euros per 1.000 litres.
- Epígraf 1.13. Bioetanol i biometanol per a ús com a carburant: 0 euros per 1.000 litres. A partir de l'1 de gener del 2013 serà aplicable el tipus fixat en l'epígraf 1.2.2.
- Epígraf 1.14. Biodièsel per a ús com a carburant: 0 euros per 1.000 litres. A partir de l'1 de gener del 2013 serà aplicable el tipus fixat en l'epígraf 1.3.
- Epígraf 1.15. Biodièsel i biometanol per a ús com a combustible: 0 euros per 1.000 litres. A partir de l'1 de gener del 2013 serà aplicable el tipus fixat en l'epígraf 1.4.

Tarifa 2a.:

- Epígraf 2.1. Quitrans d'hulla i altres productes classificats en el codi NC 2706: el tipus establert per a l'epígraf 1.5.
- Epígraf 2.2. Benzols i altres productes classificats en els codis NC 2707.10, 2707.20, 2707.30 i 2707.50: el tipus establert per a l'epígraf 1.1.

- Epígraf 2.3. Olis de creosota classificats en el codi NC 2707.91.00: el tipus establert per a l'epígraf 1.5.
- Epígraf 2.4. Olis bruts i altres productes classificats en el codi NC 2707 i no compresos en els epígrafs 2.2 i 2.3: el tipus establert per a l'epígraf 1.5.
- Epígraf 2.5. Olis crus condensats de gas natural, classificats en el codi NC 2709, per a ús general: el tipus establert per a l'epígraf 1.11.
- Epígraf 2.6. Olis crus condensats de gas natural, classificats en el codi NC 2709, destinats a usos diferents dels de carburant: el tipus establert per a l'epígraf 1.12.
- Epígraf 2.7. Els altres productes classificats en el codi NC 2709: el tipus establert per a l'epígraf 1.5.
- Epígraf 2.8. Gasolines especials i altres productes classificats, amb independència de la destinació que tinguin, en els codis NC 2710.11.11, 2710.11.15, 2710.11.21, 2710.11.25, 2710.11.70 i 2710.11.90: el tipus establert per a l'epígraf 1.1.
- Epígraf 2.9. Olis mitjans diferents dels querosens classificats, amb independència de la destinació que tinguin, en els codis NC 2710.19.11, 2710.19.15 i 2710.19.29, per a ús general: el tipus establert per a l'epígraf 1.11.
- Epígraf 2.10. Olis mitjans diferents dels querosens classificats, amb independència de la destinació que tenen, en els codis NC 2710.19.11, 2710.19.15 i 2710.19.29 i destinats a usos diferents dels de carburant: el tipus establert per a l'epígraf 1.12.
- Epígraf 2.11. Olis pesants i preparacions classificats, amb independència de la destinació que tenen, en el codi NC 2710.19.81, 2710.19.83, 2710.19.85, 2710.19.87, 2710.19.91, 2710.19.93 i 2710.19.99: el tipus establert per a l'epígraf 1.5.
- Epígraf 2.12. Hidrocarburs gasosos classificats en el codi NC 2711.29.00 i productes classificats en el codi NC 2705, per a ús general: el tipus establert per a l'epígraf 1.9.
- Epígraf 2.13. Hidrocarburs gasosos classificats en el codi NC 2711.29.00 i productes classificats en el codi NC 2705, destinats a usos diferents dels de carburant, i també el biogàs destinat a l'ús com a carburant en motors estacionaris: el tipus establert per a l'epígraf 1.10.
- Epígraf 2.14. Vaselina i altres productes classificats en el codi NC 2712: el tipus establert per a l'epígraf 1.5.
- Epígraf 2.15. Barreges bituminoses classificades en el codi NC 2715: el tipus establert per a l'epígraf 1.5.
- Epígraf 2.16. Hidrocarburs de composició química definida, inclosos en l'àmbit objectiu de l'impost i classificats en els codis NC 2901 i 2902: el tipus establert per a l'epígraf 1.1.
- Epígraf 2.17. Preparacions classificades en el codi NC 3403: el tipus establert per a l'epígraf 1.5.
- Epígraf 2.18. Preparacions antidetonants i additius classificats en el codi NC 3811: el tipus establert per a l'epígraf 1.1.
- Epígraf 2.19. Barreges d'alquils benzens i barreges d'alquils naftalens classificades en el codi NC 3817: el tipus establert per a l'epígraf 1.5.

Els **biocarburs** i **biocombustibles** tributen per aquest impost als tipus impositius que estableixen els epígrafs 1.13 - 1.15 de la tarifa 1a.

Exemple

L'Eleuteria, resident a València, ha fet setze anys i, com a premi al seu excel·lent currículum educatiu, els pares decideixen comprar-li una motocicleta. Molt emocionada, es dirigeix amb el nou vehicle a una gasolinera i posa 5 litres de gasolina sense plom d'octà inferior a 97 IO en el dipòsit de combustible. Del preu pagat per aquesta compra, quina és la quota de l'impost sobre hidrocarburs que ha estat transferida a l'Eleuteria pel subjecte passiu d'aquest impost?

D'acord amb l'epígraf 1.2.2 de la tarifa 1a. de l'article 50.1 de la LIE, les gasolines sense plom amb octà inferior a 97 IO són gravades amb una quota de 400,69 euros per cada 1.000 litres. En conseqüència, per la compra de 5 litres de gasolina, la quota d'impost sobre hidrocarburs transferida a l'Eleuteria pel subjecte passiu d'aquest impost és la següent: $(5 \times 400,69) / 1.000 = 2,00345$ euros.

3) En l'impost sobre les labors del tabac, la base imposable de vegades està constituïda per la xifra d'unitats i de vegades pel valor del producte. El tipus de gravamen en el primer cas és específic, és a dir, una quantitat fixa per unitat, i en el segon són tipus *ad valorem* (alíquotes) dels diferents productes.

Tipus de gravamen de l'impost sobre les labors del tabac

- Epígraf 1. Cigars i cigars petits: 15,8 per 100.
- Epígraf 2. Cigarrets: excepte en els casos en què és aplicable l'epígraf 5, els cigarrets estan gravats simultàniament als tipus impositius següents: tipus proporcional: 57%; tipus específic: 12,7 euros per cada 1.000 cigarrets.
- Epígraf 3. Picada per a cargolar: excepte en els casos en què és aplicable l'epígraf 6, la picada per a cargolar està gravada simultàniament als tipus impositius següents: tipus proporcional: 41,5%; tipus específic: 8 euros per quilogram.
- Epígraf 4. Les altres labors del tabac: 28,4%.
- Epígraf 5. Els cigarrets estan gravats al tipus únic de 116,9 euros per cada 1.000 cigarrets quan la suma de les quotes que resultarien de l'aplicació dels tipus de l'epígraf 2 és inferior a la quantia del tipus únic establert en aquest epígraf.
- Epígraf 6. La picada per a cargolar està gravada al tipus únic de 75 euros per quilogram quan la suma de les quotes que resultarien de l'aplicació dels tipus de l'epígraf 3 és inferior a la quantia del tipus únic establert en aquest epígraf.

4) Finalment, en l'impost sobre l'electricitat, la base imposable resulta d'aplicar un coeficient per l'import determinat com a base imposable de l'IVA, excloent la quota d'aquest impost. El tipus de gravamen aplicable sobre aquesta base és del 4,864%.

Base imposable i tipus de gravamen de l'impost sobre l'electricitat

La base imposable de l'impost està constituïda pel resultat de multiplicar pel coeficient 1,05113 l'import total que, en ocasió de la meritació de l'impost, s'hauria determinat com a base imposable de l'IVA, excloses les quotes del mateix impost sobre l'electricitat, per a un subministrament d'energia elèctrica fet a títol oneros dins del territori d'aplicació de l'impost sobre el valor afegit entre persones no vinculades, conforme al que estableixen els articles 78 i 70 de la LIVA.

L'impost s'exigeix al tipus del 4,864%, encara que les quotes resultants de l'aplicació d'aquest tipus impositiu no poden ser inferiors a les quanties següents:

- 0,5 euros per megawatt per hora (MWh), quan l'electricitat subministrada es destina a usos industrials.
- 1 euro per megawatt per hora (MWh), quan l'electricitat subministrada es destina a altres usos.

Quan s'incompleix aquesta condició, les quanties indicades en aquests dos últims apartats tenen la consideració de tipus impositius aplicables en lloc de l'establert amb caràcter general.

2. Impost especial sobre determinats mitjans de transport

2.1. Fet imposable i exempcions

La subjecció a l'impost la dóna la **primera matriculació definitiva** a Espanya o la **circulació o utilització** de determinats mitjans de transport nous o usats, com els vehicles automòbils de motor, les embarcacions i els bucs d'esbarjo o d'esports nàutics de més de vuit metres d'eslora i els avions, avionetes i altres aeronaus de motor. La subjecció¹⁹ per la utilització o l'ús d'aquests mitjans es produeix quan no se sol·licita la matriculació corresponent passats trenta dies des que es van començar a usar.

⁽¹⁹⁾Article 65 de la LIE.

S'ha de tenir en compte, no obstant això, que els **supòsits de no-subjecció** en cadascun dels mitjans de transport gravats són nombrosos. La majoria tenen en compte la **destinació** que es dóna als automòbils, les embarcacions i les aeronaus (per exemple, ús sanitari, agrícola, comercial o industrial, d'esplai, de transport de viatgers, seguretat o defensa pública), o la **classe de vehicle** (determinats vehicles afectats a activitats econòmiques, tramvies, autobusos, cotxes de minusvàlids, ciclomotors de dues rodes o de tres i quadricicles lleugers, motocicletes amb una cilindrada inferior a 250 centímetres cúbics, aeronaus amb un pes inferior a 1.550 quilograms, vehicles especials, vehicles mixtos adaptables, ambulàncies, embarcacions de menys de vuit metres d'eslora).

L'impost especial sobre determinats mitjans de transport s'exigeix en tot el territori espanyol, sense perjudici de les particularitats del País Basc i Navarra.

Aquest impost és un impost **cedit a les comunitats autònomes** des del 2002. En concret, se cedeix el 100% del rendiment obtingut per les primeres matriculacions de vehicles que hagin tingut lloc en el territori de la comunitat, tenint en compte que la primera matriculació definitiva s'ha de fer a la província on té el domicili fiscal el subjecte passiu. La cessió també inclou les competències de gestió de l'impost i algunes competències normatives, en els termes que veurem a continuació.

La **meritació** de l'impost es produeix amb caràcter general en el moment en què se sol·licita la **primera matriculació definitiva**. Ara bé, considerant els altres possibles supòsits de subjecció, l'impost es merita quan s'utilitza el mitjà

de transport durant més de trenta dies sense sol·licitar-ne la matriculació, o quan en un termini de quatre anys es modifiquen les circumstàncies en què se'n va determinar la no-subjecció o la possible exempció (art. 68 LIE).

Finalment, les **exempcions**²⁰ també són nombroses i de vegades se n'exigeix el reconeixement previ per part de l'Administració. La majoria es concedeixen segons l'**ús o la finalitat** que es dóna a cada mitjà de transport (els automòbils de lloguer, les embarcacions de lloguer en què l'eslora no excedeix els 15 metres, els automòbils utilitzats en autoescoles, els taxis, els automòbils de minusvàlids, les embarcacions impulsades amb rem, els velers de categoria olímpica) o bé **segons el titular** (els vehicles que porten placa diplomàtica, les aeronaus matriculades a nom de l'Estat, les comunitats autònomes o les corporacions locals, les aeronaus pertanyents a escoles reconegudes per la direcció general d'aviació civil o a empreses de navegació aèria o matriculades per a fer-ne l'arrendament exclusiu per a aquestes empreses, els mitjans de transport que es matriculen o s'utilitzen com a conseqüència del trasllat de la residència habitual del seu titular des de l'estranger fins al territori espanyol).

⁽²⁰⁾Article 66 de la LIE.

Exemple

En Tomás ha comprat un veler de 12 metres d'eslora i decideix matricular aquest mitjà de transport per afectar-lo exclusivament a l'exercici d'activitats de lloguer.

Aquesta matriculació és subjecta a l'IEDMT, però exempta. No es beneficia del supòsit de no-subjecció que preveu la lletra *b* de l'article 65.1 de la LIE, ja que aquest supòsit està reservat únicament a les embarcacions d'esbarjo amb una eslora de 7,5 metres o inferior.

En canvi, la matriculació del supòsit és exempta, sempre que compleixi les limitacions i els requisits establerts per al lloguer de vehicles, segons la lletra *f* de l'article 66.1 de la LIE. En concret, s'entén que no hi ha activitat de lloguer quan l'embarcació és cedida pel titular per a arrendar-la, sempre que aquest titular o una persona que hi està vinculada rebi per qualsevol títol un dret d'ús total o parcial sobre l'embarcació esmentada o sobre qualsevol altra de la qual sigui titular el cessionari o una persona vinculada al cessionari.

2.2. Subjectes passius

Com a regla general, les persones o entitats en noms de les quals es fa la primera matriculació del mitjà de transport són **subjectes passius**²¹. I, com a excepció, el qui l'utilitza una vegada transcorregut el termini de trenta dies esmentat en parlar del fet imposable.

⁽²¹⁾Article 67 de la LIE.

2.3. Quantificació del deute tributari

La **base imposable**²² d'aquest impost varia segons el caràcter nou o usat del mitjà de transport. Així, quan es tracta d'un **mitjà nou**, la base coincideix amb la de l'IVA o impost equivalent, i si no, amb l'import total de la contraprestació, mentre que si es tracta d'un **mitjà usat**, la base és fixada pel valor del mercat.

⁽²²⁾Article 69 de la LIE.

Els subjectes passius poden utilitzar, per a determinar el valor de mercat, els preus mitjans de venda aprovats a aquest efecte pel ministre d'Economia i Hisenda que eren vigents en la data de meritació de l'impost. Quan els subjectes passius declaren un valor de mercat determinat conforme al que hem indicat, l'Administració tributària no pot comprovar pels altres mitjans que preveu l'article 57 de la LGT el valor declarat així.

Les úniques **reduccions**²³ a la base imposable del 50 per cent i del 30 per cent estan previstes, respectivament, per als vehicles destinats a l'ús exclusiu de famílies nombroses i per a les autocaravanes i els vehicles condicionats com a habitatge.

⁽²³⁾Articles 66.4 i 66.5 de la LIE.

Més específicament, en relació amb la primera de les reduccions esmentades, la base imposable de l'impost és objecte d'una reducció del 50% de l'import respecte dels vehicles automòbils amb una capacitat homologada no inferior a cinc places i no superior a nou, inclosa en tots dos casos la del conductor, que es destinin a l'ús exclusiu de famílies qualificades de nombroses conforme a la normativa vigent amb els requisits següents:

- La primera matriculació definitiva del vehicle ha de tenir lloc a nom del pare o de la mare de les famílies esmentades, o bé a nom de tots dos alhora.
- Han d'haver transcorregut almenys quatre anys des de la matriculació d'un altre vehicle a nom de qualsevol de les persones esmentades en la lletra *a* anterior i a l'empара d'aquesta reducció. No obstant això, aquest requisit no s'exigeix en supòsits de sinistre total dels vehicles acreditats degudament.
- El vehicle automòbil matriculat a l'empара d'aquesta reducció no pot ser objecte d'una transmissió posterior per actes entre vius durant el termini dels quatre anys següents a la data de matriculació.
- L'aplicació d'aquesta reducció, a més, està condicionada al reconeixement previ per l'Administració tributària en la forma que es determini reglamentàriament, i és necessari, en tot cas, la presentació davant l'Administració tributària de la certificació acreditativa de la condició de família nombrosa expedida per l'organisme de l'Administració central o autonòmica que correspongui.

Pel que fa al **tipus de gravamen**, que és el vigent en el moment de la meritació, el fixa la respectiva comunitat autònoma i varia segons la classe de mitjà de transport, de la quantitat de CO₂ que emet a l'atmosfera i del territori nacional en què s'aplica.

Si la comunitat no els aprova, els tipus aplicables són els que preveu subsidiàriament la LIE²⁴.

⁽²⁴⁾Article 70 de la LIE.

El tipus de gravamen subsidiari que preveu l'article 70 de la LIE varia segons la classe de mitjà de transport i l'emissió de CO₂:

- Els vehicles de l'**epígraf 1r**. (vehicles les emissions oficials de CO₂ dels quals no siguin superiors a 120 grams per quilòmetre, amb excepció dels vehicles del tipus quad, i vehicles proveïts d'un sol motor que no sigui de combustió interna, amb excepció dels vehicles del tipus quad) tributen al tipus del 0% en tot el territori espanyol.
- Per als vehicles de l'**epígraf 2n**. (vehicles les emissions oficials de CO₂ dels quals siguin superiors a 120 grams per quilòmetre i siguin inferiors a 160 grams per quilòmetre, amb excepció dels vehicles del tipus quad), el tipus és del 4,75% a la Península i les illes Balears, del 3,75% a les Canàries i del 0% a Ceuta i Melilla.
- En el cas dels vehicles que compleixen les característiques de l'**epígraf 3r**. (vehicles les emissions oficials de CO₂ dels quals no siguin inferiors a 160 grams per quilòmetre i siguin inferiors a 200 grams per quilòmetre, amb excepció dels vehicles del tipus quad), el tipus s'incrementa al 9,75% a la Península i al 8,75% a les Canàries, però no a Ceuta i Melilla, que continua essent del 0%.
- L'extensa llista de vehicles de l'**epígraf 4t**. (vehicles les emissions oficials de CO₂ dels quals siguin iguals o superiors a 200 grams per quilòmetre, amb excepció dels vehicles del tipus quad; vehicles respecte dels quals sigui exigible calcular les emissions de CO₂, quan no s'acrediten aquestes emissions; vehicles compresos en les categories N2 i N3 condicionats com a habitatge; vehicles del tipus quad, i motos nàutiques), els tipus ascendeixen fins al 14,75% a la Península i al 13,75% a les Canàries, i a Ceuta i Melilla és igualment del 0%.
- Finalment, els mitjans de transport inclosos en l'**epígraf 5è**. (vehicles no compresos en els epígrafs anteriors; embarcacions i bucs d'esbarjo o d'esports nàutics, amb excepció de les motos nàutiques; i avions, avionetes i altres aeronaus), es graven al 12% a la Península, a l'11% a les Canàries i al 0% a Ceuta i Melilla.

- Els epígrafs del 6è. al 9è., per la seva banda, recullen les diferents classes de motocicletes i també s'indica en cada cas el tipus de gravamen aplicable.

D'acord amb la Llei de cessió de tributs²⁵ de l'Estat a les comunitats autònomes, aquestes comunitats poden incrementar tots aquests tipus que acabem d'indicar en un 15% com a màxim.

⁽²⁵⁾Article 51 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs.

Exemple

La María, resident a Madrid, ha comprat per un preu de 39.200 euros un cotxe esportiu descapotable amb un motor de gasolina de 4.000 centímetres cúbics i amb una emissió de CO₂, segons la targeta de la inspecció tècnica del vehicle, de 300 grams per quilòmetre. La base imposable de l'IVA és de 30.000 euros.

La quota de l'IEDMT és el resultat de multiplicar la base imposable a l'efecte de l'IVA (30.000 euros) pel tipus de gravamen aprovat, si escau, per la Comunitat Autònoma de Madrid. Si no, s'ha d'aplicar el tipus de gravamen subsidiari que preveu l'article 70 de la LIE. Com que es tracta d'un vehicle amb una emissió de CO₂ superior a 200 grams per quilòmetre (epígraf 4t.), el tipus subsidiari aplicable és del 14,75%. Per tant, la quota de l'IEDMT és la següent: $30.000 \times 14,75\% = 4.425$ euros.

3. Impost especial sobre el carbó

3.1. Fet imposable, supòsits de no-subjecció i exempcions

L'**impost especial sobre el carbó**²⁶, exigible des de finals del 2005 en tot el territori espanyol, excepte a les Canàries, Ceuta i Melilla, grava la posada a consum de carbó en aquest àmbit territorial.

⁽²⁶⁾Article 76 de la LIE.

Aquest fet imposable²⁷ inclou el **primer lliurament o venda de carbó** fet en aquest àmbit territorial després de la producció o extracció, importació o adquisició intracomunitària de carbó, i també l'autoconsum de carbó, això és, la utilització o el consum del carbó dut a terme pels productors o extractors, importadors, adquirents intracomunitaris o empresaris.

⁽²⁷⁾Article 77 de la LIE.

L'impost es **merita**²⁸ en el moment de la posada del carbó a la disposició dels adquirents o, si escau, en el de l'autoconsum.

⁽²⁸⁾Article 82.1 de la LIE.

A l'efecte d'aquest impost, l'article 75 de la LIE especifica que tenen la consideració de carbó els productes compresos en els codis 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 i 2714 de la nomenclatura aranzelària i estadística que estableix el Reglament (CEE) núm. 2658/87, del Consell, de 23 de juliol de 1987.

En tot cas, s'estableix una **presumpció de fet imposable**²⁹ quan els subjectes passius no justifiquen la destinació donada al carbó produït, importat o adquirit, i l'impost es merita en el moment en què es constata la falta d'aquesta justificació.

⁽²⁹⁾Article 82.2 de la LIE.

No són subjectes a l'impost, perquè no es produeix la posada a consum de carbó en l'àmbit territorial d'aquest bé, els lliuraments i vendes de carbó que impliquen l'enviament directe d'aquest producte pel productor o extractor, importador o adquirent intracomunitari a una destinació fora de l'àmbit territorial d'aplicació de l'impost, amb determinats requisits, ni l'autoconsum de carbó fet pels productors o extractors dins de les instal·lacions de producció o extracció i directament vinculat a la realització d'aquestes activitats³⁰.

⁽³⁰⁾Article 78 de la LIE.

Finalment, s'ha de tenir en compte que també s'hi inclouen diferents supòsits que gaudeixen d'exempció³¹:

⁽³¹⁾Article 79 de la LIE.

1) El primer lliurament o venda fet a empresaris que destinen el carbó a revendre'l en l'àmbit territorial d'aplicació de l'impost.

2) El primer lliurament o venda fet a empresaris que destinen el carbó adquirit a enviar-lo a una destinació fora de l'àmbit territorial d'aplicació de l'impost.

Fixem-nos³², no obstant això, en aquest segon supòsit, és a dir, si el carbó adquirit així es destinava a consumir-lo en l'àmbit territorial d'aplicació de l'impost, es consideraria fet i meritat el primer lliurament o venda en el moment en què dugués a terme l'aplicació del carbó a aquesta destinació.

(32) Article 82.3 de la LIE.

3) Les operacions que constitueixen posada a consum de carbó quan impliquen l'ocupació d'aquest producte en els usos següents:

- Producció d'energia elèctrica i cogeneració d'electricitat i calor.
- Reducció química i processos electrolítics i metal·lúrgics.
- Processos mineralògics.
- Com a combustible en l'àmbit del consum domèstic i residencial.
- Qualsevol ús que no comporti combustió.

En tot cas, la **Llei de pressupostos generals de l'Estat** pot modificar³³ els supòsits de no-subjecció i les exempcions de l'impost que acabem d'esmentar.

(33) Article 88 de la LIE.

Exemple

Un importador adquireix carbó a Rússia i el ven a una central tèrmica espanyola per a la producció d'energia elèctrica. No obstant això, l'importador no justifica la destinació donada al carbó.

En principi, l'importador gaudeix d'exempció, en virtut de la lletra *a* de l'article 79.3 de la LIE, per a fer una operació que constitueix posada a consum de carbó que implica l'ocupació d'aquest bé en la producció d'energia elèctrica.

No obstant això, segons disposen els articles 77.3 i 82.2 de la LIE, es produeix una presumpció de fet imposable quan els subjectes passius no justifiquen la destinació donada al carbó produït, importat o adquirit, de manera que es merita l'impost en el moment en què es constata la falta d'aquesta justificació.

3.2. Subjectes passius i transferència

Són **subjectes passius**³⁴ de l'impost els productors o extractors, importadors o adquirents intracomunitaris de carbó i els empresaris revededors que duen a terme els lliuraments o vendes o les operacions d'autoconsum subjectes a l'impost.

(34) Article 81.1 de la LIE.

En els supòsits en què el carbó adquirit es **destina al consum en l'àmbit territorial** d'aplicació de l'impost, són subjectes passius els empresaris adquirents de carbó que en fan aquesta destinació.

Aquests subjectes passius han de **transferir**³⁵, si escau, l'import de les quotes meritada sobre els adquirents de carbó, els quals queden obligats a suportar-les.

(35) Article 85 de la LIE.

Quan l'operació gravada s'ha de documentar en **factura o document equivalent**, la transferència de les quotes meritades s'ha de fer en aquest document separatament de la resta de conceptes compresos en l'operació esmentada. Per contra, quan es tracta d'**operacions no subjectes o exemptes**, s'ha de fer esment d'aquesta circumstància en el document que hem assenyalat, amb indicació del precepte de la LIE en què es basa l'aplicació d'aquest benefici.

3.3. Quantificació de l'impost

La **base imposable** de l'impost està constituïda pel poder energètic del carbó objecte de les operacions subjectes, expressat en gigajoules. L'impost s'exigeix al **tipus** de 0,15 euros per gigajoule, encara que aquest tipus de gravamen³⁶ pot ser modificat per la Llei de pressupostos generals de l'Estat.

⁽³⁶⁾Articles 83, 84 i 88 de la LIE.

4. Gestió dels impostos especials

Pel que fa als **impostos especials** regulats en la LIE, distingim els següents:

1) Els **impostos especials de fabricació**³⁷ es liquiden amb caràcter general mitjançant una declaració-liquidació que comprèn les quotes meritades dins de cada mes natural, amb l'excepció de les importacions, que segueixen el mateix règim de liquidació administrativa instantània que els impostos duaners.

⁽³⁷⁾Articles 18 i 19 de la LIE i articles 40-45 del RIE.

Així mateix, s'ha de dir que els diversos operadors dels béns gravats estan sotmesos a un control estricte, i que s'estableix una sèrie de **deures i controls administratius** que afecten tant la localització dels productes com la fabricació, transformació, emmagatzematge i distribució o venda. L'incompliment d'aquests deures és sancionat fortament.

2) En l'**impost especial sobre determinats mitjans de transport**³⁸, el subjecte passiu autoliquida i ingressa el deute en el lloc, la forma, els terminis i els impresos que estableix el ministre d'Economia i Hisenda, i s'atorga a l'Administració tributària potestats de comprovació prèvia del valor del mitjà de transport. En tot cas, s'ha de tenir en compte que, d'acord amb la Llei de cessió de tributs, la comunitat autònoma s'ha de fer càrrec, per delegació de l'Estat, de la gestió, liquidació, recaptació i revisió d'aquest impost.

⁽³⁸⁾Article 71.2 de la LIE.

3) En l'**impost especial sobre el carbó**³⁹, finalment, els subjectes passius estan obligats a presentar trimestralment una declaració-liquidació, excepte quan en el període de què es tracti no resultin quotes a ingressar, i una declaració resum anual de les operacions fetes, d'acord amb els models, terminis, requisits i condicions establerts pel Ministeri d'Economia i Hisenda.

⁽³⁹⁾Article 86 de la LIE.

5. Impost sobre les primes de les assegurances

5.1. Fet imposable i exempcions

L'article 12 de la Llei 13/1996, de 30 de desembre, ha creat i ha regulat l'impost sobre les primes de les assegurances⁴⁰ (IPS), aplicable a partir de 1997 en **tot el territori espanyol**. El legislador s'ha estimat més situar el règim d'aquest impost sobre les primes d'assegurances en una seu independent i fora de la LIE, quan per les característiques d'aquesta figura impositiva (grava un consum específic) s'hauria d'integrar en la disciplina d'aquestes últimes.

⁽⁴⁰⁾Article 12.quatre de la Llei 13/1996.

L'impost sobre les primes de les assegurances és un impost indirecte i no cedit a les comunitats autònomes que grava⁴¹ la realització de les operacions d'assegurança i capitalització relacionades en l'article 3 de la Llei 30/1995, de 8 de novembre, d'ordenació i supervisió de les assegurances privades.

⁽⁴¹⁾Article 12.dos de la Llei 13/1996.

La subjecció a l'impost s'entén produïda quan aquestes operacions s'entenen fetes en territori espanyol, segons diferents **punts de connexió** (lloc de localització del risc o del compromís i, si no n'hi ha, lloc de localització de la seu econòmica, establiment permanent o domicili del contractant quan aquest contractant és un empresari o professional dedicat a aquesta activitat asseguradora), i, a més, quan són **concertades per entitats asseguradores que operen a Espanya**⁴². Com a supòsit de no-subjecció, queden excloses les operacions derivades dels concerts que estableixin aquestes entitats amb organismes de l'Administració de la Seguretat Social.

⁽⁴²⁾Article 12.sis de la Llei 13/1996.

L'impost es **merita**⁴³ en el moment en què se satisfan les primes i, en cas de fraccionament d'aquestes primes, en el moment en què es fa cadascun dels pagaments fraccionats.

⁽⁴³⁾Article 12.set de la Llei 13/1996.

S'ha de tenir en compte, finalment, que la llei preveu una llista d'**exempcions**⁴⁴: assegurances socials obligatòries i assegurances col·lectives que instrumentin sistemes alternatius en els plans i fons de pensió, assegurances de vida, operacions de capitalització, operacions de reassurances, operacions d'assegurança de caució, operacions d'assegurança d'assistència sanitària i malaltia, etc.

⁽⁴⁴⁾Article 12.cinc i 12.dotze de la Llei 13/1996.

5.2. Subjectes passius i transferència

Són **subjectes passius** les entitats asseguradores i, en qualitat de substitut, els representants fiscals de les entitats domiciliades en un altre estat de la Unió Europea que operen a Espanya en règim de lliure prestació de serveis. No obstant això, els empresaris o professionals contractants establerts a Espanya que facin operacions amb aquestes últimes entitats i no acreditin la transferència de l'impost són **responsables solidaris** del deute⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Article 12.nou i 12.catorze de la Llei 13/1996.

En tot cas, l'impost s'ha de **transferir**⁴⁶ íntegrament a les persones que contracten les assegurances.

⁽⁴⁶⁾Article 12.deu de la Llei 13/1996.

5.3. Quantificació de l'impost

La **base imposable** està constituïda per l'import total de la prima, i la quota a pagar s'obté aplicant el tipus de 6%.

Exemple

La Laura, una empresària de la construcció resident a Osca, contracta una assegurança per a un vehicle comercial amb una companyia d'assegurances domiciliada a França que opera a Espanya en règim de lliure prestació de serveis. A aquest efecte, aquesta empresària ha de pagar una prima mensual de 100 euros.

La companyia d'assegurances francesa ha de transferir a la Laura la quota de l'IPS. Com que es fracciona el pagament de la prima anual de l'assegurança, l'impost es merita en el moment en què es fa cadascun dels pagaments fraccionats (art. 12.set Llei 13/1996). Per tant, l'IPS és el següent: $100 \times 6\%$ (art. 12.onze Llei 13/1996) = 6 euros. Cada mes la Laura ha de pagar 100 euros per la prima de l'assegurança, més 6 euros en concepte de quota transferida de l'IPS.

S'ha de tenir en compte, a més, que la companyia d'assegurances francesa és subjecte passiu de l'impost, que actua com a substitut d'aquesta companyia el seu representant fiscal a Espanya i que la Laura, en la condició d'empresària establerta a Espanya, respon solidàriament del pagament que ha de fer el subjecte passiu si no n'acredita la transferència (art. 12.nou i 12.catorze Llei 13/1996).

5.4. Gestió de l'impost

Els subjectes passius estan obligats⁴⁷ a presentar i ingressar **mensualment** l'autoliquidació i a presentar una **declaració resum anual**.

⁽⁴⁷⁾Article 12.tretze de la Llei 13/1996.

6. Impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs

6.1. Fet imposable

L'article 9 de la Llei 24/2001, de 27 de desembre, ha creat i regulat⁴⁸ aquest impost d'una manera independent, aplicable a partir del 2002 a tot el territori espanyol amb excepció de les Canàries, Ceuta i Melilla. Igual que l'IPS, l'impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs (IVDDH) no s'inclou en el grup dels impostos especials, encara que per les característiques que té, i principalment perquè recau sobre un consum específic, s'hauria d'integrar en la disciplina d'aquests impostos.

⁽⁴⁸⁾ Article 9.dos de la Llei 24/2001.

L'impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs⁴⁹ és un impost indirecte que recau sobre el consum de determinats hidrocarburs, això és, gasolines, gasoil, fuel i querosè no utilitzat com a combustible de calefacció, i també la resta d'hidrocarburs líquids que s'utilitzen com a combustible de calefacció o com a carburant. L'impost grava en fase única les vendes detallistes dels hidrocarburs esmentats destinades al consum directe per part dels adquirents i les operacions de l'importador o de l'adquirent intracomunitari en un establiment de consum propi (autoconsum⁵⁰).

⁽⁴⁹⁾ Articles 9.tres i 9.quatre de la Llei 24/2001.

⁽⁵⁰⁾ Article 9.cinc de la Llei 24/2001.

Aquest impost es **merita**⁵¹ en el moment de la posada a disposició a favor dels adquirents dels productes, o, si escau, en el moment de l'autoconsum. Es presumeix el fet imposable, en fi, quan els subjectes passius no acrediten que les quotes de l'impost corresponents han estat satisfetes.

⁽⁵¹⁾ Article 9.vuit de la Llei 24/2001.

L'IVDDH és un **impost cedit totalment** (100%) a les comunitats autònomes, i es considera produït en el territori autonòmic el rendiment que correspon a les vendes detallistes fetes en els establiments de venda al públic situats a la comunitat (excepte quan els consumidors finals disposen de les instal·lacions necessàries per a rebre el producte i consumir-lo en una altra comunitat), i també a les importacions i adquisicions intracomunitàries dels productes gravats quan es destinen directament al consum de l'importador o de l'adquirent en un establiment de consum propi situat a la comunitat.

El règim de la cessió d'aquest impost es completa amb la previsió de la cessió de competències normatives sobre el tipus de gravamen autonòmic i sobre els aspectes de gestió, liquidació, recaptació i inspecció, aspectes que també són exercits per la comunitat autònoma per delegació de l'Estat⁵².

⁽⁵²⁾Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs de l'Estat.

Per acabar, es preveu que les comunitats autònomes destinin⁵³ els rendiments de l'impost a finançar **despeses de naturalesa sanitària**, encara que la part dels recursos derivats dels tipus de gravamen autonòmics es pot dedicar a finançar **actuacions mediambientals**.

⁽⁵³⁾Article 9.u.3 de la Llei 24/2001.

6.2. Supòsits de no-subjecció i exempcions

Com a **supòsit de no-subjecció**⁵⁴, es consideren els lliuraments dels hidrocarburs que representen la restitució o substitució per altres d'iguals a l'adquirent, quan prèviament han estat retornats per aquest adquirent al venedor després d'haver-los rebut per una venda subjecta a l'impost.

⁽⁵⁴⁾Article 9.cinc.2 de la Llei 24/2001.

Per acabar, aprofitant el procediment d'exempció i, si escau, de devolució, que preveu la LIE, la llei de l'IVDDH⁵⁵ té en compte algunes **exempcions subjectives** (relacions diplomàtiques o consulars, organitzacions internacionals, forces armades), i altres d'**objectives**:

⁽⁵⁵⁾Article 9.sis de la Llei 24/2001.

- Avituallament a embarcacions o aereaus.
- Transport per ferrocarril.
- Exempcions dependents de la destinació donada per l'adquirent als productes (producció d'electricitat, construcció o manteniment d'aereaus i embarcacions, operacions de dragatge en vies navegables i ports, injecció en alts forns, etc.).

La **Llei de pressupostos generals de l'Estat pot modificar les exempcions** de l'impost que acabem d'esmentar. Així mateix, s'ha inclòs en la llei de l'impost un supòsit de devolució de les quotes corresponents a l'aplicació del tipus autonòmic respecte del gasoil d'ús professional.

6.3. Subjectes passius i transferència

Són **subjectes passius**⁵⁶ els propietaris dels productes gravats que fan les operacions subjectes a l'impost i els titulars dels establiments de consum propi. En el primer dels casos, els subjectes passius han de transferir l'import de les quotes de l'impost sobre els adquirents dels productes mitjançant factura.

⁽⁵⁶⁾Article 9.set i 9.onze de la Llei 24/2001.

6.4. Quantificació de l'impost

La **base imposable**⁵⁷ s'expressa en volum de producte, és a dir, en milers de litres d'hidrocarburs, excepte el fuel, que es quantifica en tones mètriques.

⁽⁵⁷⁾Article 9.nou de la Llei 24/2001.

Sobre aquesta base imposable s'apliquen **dos tipus de gravamen**: l'estatal, que consisteix en una quantitat determinada d'euros per litres o tones de producte, modificable per mitjà de la Llei de pressupostos generals de l'Estat; i l'**autonòmic**, aprovat, si escau, pel parlament de la comunitat autònoma, d'acord amb els límits que preveu l'article 52 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs. En cas que en una comunitat no s'aprovi cap tipus autonòmic, només s'aplica en aquest territori el tipus estatal (art. 9.deu Llei 24/2001).

Exemple

L'Eleuteria, resident a València, ha fet setze anys i, com a premi al seu excel·lent currículum educatiu, els pares decideixen comprar-li una motocicleta. Molt emocionada, es dirigeix amb el nou vehicle a una gasolinera i posa 5 litres de gasolina sense plom amb octà inferior a 97 IO en el dipòsit de combustible. Del preu pagat per aquesta compra, quina és la quota de l'impost sobre hidrocarburs (impost especial de fabricació) i la quota de l'IVDDH que ha estat transferida a l'Eleuteria pel subjecte passiu d'aquests dos impostos?

Tal com hem indicat en un exemple anterior, d'acord amb l'epígraf 1.2.2 de la tarifa 1a. de l'article 50.1 de la LIE, les gasolines sense plom amb octà inferior a 97 IO són gravades amb una quota de 400,69 euros per cada 1.000 litres. En conseqüència, per la compra de 5 litres de gasolina, la quota d'impost sobre hidrocarburs transferida a l'Eleuteria pel subjecte passiu d'aquest impost és la següent: $(5 \times 400,69) / 1.000 = 2,00345$ euros.

Doncs bé, al costat d'aquesta quota, s'ha de sumar al preu dels 5 litres de gasolina pagat per l'Eleuteria la quota de l'IVDDH. Segons l'article 9.deu de la Llei 24/2001, el tipus estatal és de 24 euros per cada 1.000 litres. En aquest cas, per la compra de 5 litres de gasolina, la quota estatal de l'IVDDH és la següent: $(5 \times 24) / 1.000 = 0,120$ euros. A aquesta quota s'hi ha de sumar, si escau, la corresponent al tipus de gravamen autonòmic que, si escau també, hagi aprovat el Parlament de la Comunitat Valenciana.

6.5. Gestió de l'impost

L'impost es recapta⁵⁸ mitjançant el sistema d'autoliquidació que ha de presentar el subjecte passiu, i el Ministeri d'Hisenda ha d'establir el procediment liquidatori de l'impost.

⁽⁵⁸⁾Article 9.dotze de la Llei 24/2001.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. En quin moment es produeix la meritació dels IE en els supòsits de fabricació?
 - a) Quan es fabrica el producte.
 - b) Quan té lloc la sortida de la fàbrica del producte.
 - c) En el moment del lliurament del bé a l'adquirent.

2. La condició de contribuent en els IE de fabricació és donada...
 - a) pel perfeccionament del pressupòsit de fet mitjançant la meritació.
 - b) per la realització del pressupòsit de fet (fabricació, importació o introducció).
 - c) per la presentació de la declaració-liquidació del tribut.

3. En els IE de fabricació, quan els productes que surten de la fàbrica o el dipòsit fiscal no s'hagin pogut lliurar al destinatari, totalment o parcialment, per causes alienes al dipositari autoritzat expedidor...
 - a) es produeix la meritació.
 - b) es produeix la meritació només en el cas d'un règim suspensiu.
 - c) Cap de les dues respostes anteriors no és certa.

4. En els IE de fabricació...
 - a) es meriten i són exigibles quan els productes sotmesos surten de les fàbriques cap als dipositaris autoritzats.
 - b) es meriten i són exigibles quan els productes sotmesos surten de les fàbriques i els dipòsits amb destinació a l'exportació.
 - c) Les dues respostes anteriors són falses.

5. Què tenen en comú l'impost sobre les labors del tabac i l'impost sobre hidrocarburs?
 - a) Que en tots dos el subjecte passiu és el consumidor final.
 - b) Que en tots dos la base imposable es determina de la mateixa manera.
 - c) Les dues respostes anteriors són falses.

6. Els IE de fabricació...
 - a) són impostos plurifàsics en què s'aplica el mecanisme de la transferència i deducció de l'impost suportat.
 - b) són impostos de naturalesa indirecta i de caràcter monofàsic.
 - c) són impostos incompatibles amb la imposició general sobre el consum.

7. Els IE de fabricació es meriten...
 - a) en els supòsits d'importació, en el moment en què es perfecciona la venda de la mercaderia.
 - b) en els supòsits de fabricació, quan es produeix la sortida de la fàbrica o dipòsit fiscal amb destinació al mercat interior.
 - c) en els supòsits de fabricació, quan es produeix la venda del producte en el mercat interior.

8. Es consideren contribuents dels IE de fabricació...
 - a) en els supòsits de fabricació, els dipositaris autoritzats quan la meritació es produeix a la sortida d'una fàbrica o dipòsit fiscal.
 - b) en els supòsits de fabricació, els dipositaris autoritzats quan la meritació es produeix amb la venda del producte sotmès a gravamen.
 - c) en els supòsits d'importació, els operadors, registrats o no, i els receptors autoritzats que rebien la mercaderia.

9. El fet imposable de l'IEDMT consisteix en...
 - a) la primera matriculació definitiva a Espanya de determinats mitjans de transport.
 - b) l'adquisició de determinats mitjans de transport.
 - c) la posada en circulació de determinats mitjans de transport.

10. La matriculació d'una embarcació d'esbarjo de 14 metres d'eslora...

- a) és exempta de l'IEDMT si l'embarcació es dedica al lloguer.
- b) no és exempta de l'IEDMT.
- c) només és exempta si es fa dins del règim de matriculació diplomàtica.

11. Quina d'aquestes operacions és sotmesa a l'IEDMT?

- a) La primera matriculació a Espanya d'un turisme que va ser adquirit de segona mà a Alemanya.
- b) La primera matriculació a Espanya d'un tractor agrícola.
- c) L'adquisició i primera matriculació a Espanya d'una motocicleta de 125 centímetres cúbics.

12. L'IVDDH...

- a) té sempre dos tipus de gravamen.
- b) pot tenir dos tipus de gravamen.
- c) té només un tipus de gravamen.

13. En José i la María passen el cap de setmana a Andorra i entre altres productes introdueixen quatre ampolles de vodka, d'un litre cadascuna. A l'efecte dels impostos especials sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques...

- a) s'ha produït una importació exempta.
- b) s'ha produït una importació que ha de tributar.
- c) s'ha produït una importació parcialment exempta.

14. Una empresa té una pèrdua d'una quantitat determinada d'hidrocarburs que es troben en un règim suspensiu. A l'efecte dels impostos especials de fabricació...

- a) aquesta pèrdua dóna dret a una deducció de la quota.
- b) aquesta pèrdua origina una reducció de la base imposable.
- c) aquesta pèrdua no és subjecta.

15. Un empresari es dedica a la fabricació de diferents vins. A l'efecte dels impostos especials de fabricació...

- a) s'aplica el tipus de gravamen de 0 euros per hectolitre en tots els casos.
- b) s'aplica el tipus de gravamen de 0 euros per hectolitre en alguns casos.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

16. Una empresa inicia l'activitat d'importació d'alcohol, tabac i hidrocarburs. A l'efecte dels impostos especials de fabricació, es considera subjecte passiu...

- a) el fabricant d'aquests productes.
- b) l'obligat al pagament del deute duaner.
- c) el dipositari d'aquests productes.

17. En Luís i l'Olga compren 1.000 cigarrets a Itàlia per a les seves pròpies necessitats, paguen l'impost especial de fabricació i transporten aquesta mercaderia a Espanya. A l'efecte dels impostos especials de fabricació aplicable a Espanya...

- a) aquesta mercaderia no és sotmesa a tributació.
- b) aquesta mercaderia és sotmesa a tributació perquè s'entén que els cigarrets es destinen a finalitats comercials, excepte prova en contra.
- c) aquesta mercaderia és sotmesa a tributació, però gaudeix d'exempció si compleix determinats requisits.

18. La Lorena es compra un cotxe de luxe per a ús particular amb un motor que té una emissió de CO₂ de 250 grams per quilòmetre i un preu de 70.000 euros. A l'efecte de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport, la matriculació d'aquest vehicle...

- a) és exempta.
- b) tributa al tipus de gravamen del 13,75% a les Canàries.
- c) gaudeix d'una bonificació en la quota.

19. A l'efecte dels impostos especials de fabricació, és exclòs de l'àmbit territorial comunitari...

- a) San Marino.
- b) el principat de Mònaco.
- c) Livigno.

20. En els impostos especials sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques, el grau Plato és...

- a) la quantitat en grams d'extracte sec primitiu del most original de la cervesa contingut en 100 grams d'aquest most a la temperatura de 20 graus centígrads.
- b) l'alcohol que contingui, com a mínim, en la proporció que es determini, les substàncies desnaturalitzants aprovades pel ministre d'Economia i Hisenda que n'alterin, en forma clarament perceptible, els caràcters organolèptics d'olor, color i sabor, de manera que el faci impropí per al consum humà per ingestió.
- c) el nombre de volums d'alcohol pur, a la temperatura de 20 graus centígrads, contingut en 100 volums del producte considerat a aquesta temperatura.

21. L'empresa Peret, SA, es dedica a la importació de querosè que posteriorment ven a Iberia per a utilitzar-lo com a carburant en la navegació aèria. A l'efecte de l'impost sobre hidrocarburs, aquesta operació...

- a) és subjecta i no exempta.
- b) és exempta si s'aporta una documentació concreta.
- c) és no subjecta.

22. L'empresa Bastonets, SA, ha perdut en règim suspensiu i per causes de força major el 7% en l'elaboració de cigarrets rossos. A l'efecte de l'impost sobre les labors del tabac...

- a) aquesta pèrdua no és subjecta.
- b) aquesta pèrdua és subjecta, tret que se n'hagi provat l'existència davant l'Administració tributària.
- c) Cap de les dues respostes anteriors no és correcta.

23. En Felipe es compra el vehicle de la seva vida i ha de pagar l'impost especial sobre determinats mitjans de transport. Com ho ha de fer?

- a) Obligatòriament, en format electrònic.
- b) Obligatòriament, en format paper.
- c) Optativament, en format electrònic o en format paper.

24. La companyia d'assegurances Pepita, SA, està establerta a Mèxic i actua a Espanya en règim de lliure prestació de serveis. A l'efecte de l'impost sobre les primes de les assegurances...

- a) Pepita, SA, no és contribuent.
- b) Pepita, SA, no ha de presentar un representant fiscal establert a Espanya.
- c) Cap de les dues respostes anteriors no és correcta.

25. Una gasolinera de Tenerife expedeix gasolines i gasoil d'ús general. A l'efecte de l'impost sobre vendes detallistes de determinats hidrocarburs, aquesta activitat...

- a) tributa a un tipus estatal de 24 euros per 1.000 litres.
- b) pot ser exempta.
- c) no és subjecta.

Casos pràctics

26. Una empresa importa alcohol destil·lat d'origen agrícola per a la producció de vinagre i alcohol amb destinació a la fabricació de medicaments. Com tributen aquestes operacions a l'efecte dels IE de fabricació?

27. Una empresa barreja vi amb un producte aromatitzant que conté alcohol no fermentat, amb la finalitat d'aconseguir un determinat sabor. En quin concepte tributa la beguda resultant?

28. Una empresa utilitza en una instal·lació de construcció immobiliària un vehicle amb matrícula especial. Pot utilitzar com a carburant gasoil que tributa mitjançant algun tipus de gravamen bonificat?

29. Una empresa espanyola ha importat una partida de cigarrets procedent d'un fabricant nord-americà i, per defectes del producte, fa la devolució d'una part d'aquests cigarrets perquè l'empresa fabricadora d'origen els recicli. Com influeixen aquestes activitats en l'impost sobre les labors del tabac?

30. En Carlos, resident a Ciudad Real, es vol comprar un cotxe nou i dubta si n'ha de comprar un d'unes emissions de diòxid de carboni de 130 grams per quilòmetre o un d'unes emissions de 90 grams per quilòmetre. Assessoru en Carlos sobre quin és el tipus impositiu de l'impost sobre determinats mitjans de transport aplicable en cada cas, suposant que la seva comunitat autònoma no hagi aprovat cap tipus de gravamen.

31. En Juan, pare d'una família composta de set membres (mare i pare i cinc fills), ven el seu cotxe utilitari comprat tres anys abans i compra un automòbil monovolum de set places per a l'ús familiar. Quan adquireix el vehicle i en fa la matriculació la concessionària li comunica l'obligació de satisfer l'IEDMT. En Juan considera que està exempt d'aquest impost i us demana assessorament.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. a

3. b

4. c

5. c

6. b

7. b

8. a

9. a

10. a

11. a

12. b

13. c

14. c

15. a

16. b

17. b

18. b

19. c

20. a

21. b

22. b

23. a

24. c

25. c

26. L'article 21.1 de la LIE declara exempta la fabricació i importació d'alcohol i begudes alcohòliques que es destinin a la producció de vinagre (producte classificat en el codi NC 2209).

Els requisits necessaris per a l'aplicació d'aquesta exempció es contenen en l'article 53 del RIE: inscripció registral; expedició per l'oficina gestora de la targeta de subministrament a l'efecte de presentar-la als proveïdors o, si escau, davant la duana; prestació d'una garantia per un import de l'1,5% de les quotes corresponents a l'alcohol i les begudes alcohòliques rebudes en l'any anterior o, si escau, de les quantitats que es preveu rebre en un any; subjecció al règim d'intervenció de l'article 48 del RIE; circulació directa des de l'establiment proveïdor fins a l'establiment de destinació amb indicació del document d'acompanyament corresponent que es tracta d'alcohol destinat a ser marcat en destinació; presentació d'un escrit a l'oficina gestora en què es comuniquen diferents informacions del proveïdor, del producte i del procés de producció de vinagre que s'iniciarà; i gestió d'un compte o registre que reflecteixi el moviment i utilització de l'alcohol i les begudes alcohòliques rebudes, i també del vinagre obtingut.

No obstant això, el mateix article 21 de la LIE especifica que l'aplicació d'aquesta exempció, en els casos d'utilització d'alcohol destil·lat d'origen agrícola, queda condicionada al fet que aquest alcohol porti incorporat, com a marcadors, vinagre d'alcohol en compliment de les condicions i els percentatges que exigeix l'article 53.5 del RIE. En concret, s'indica que l'alcohol destil·lat d'origen agrícola ha de portar incorporat vinagre d'alcohol en la proporció necessària perquè el contingut sigui com a mínim de 6 quilos d'àcid agre per 100 litres d'alcohol pur, a la temperatura de 20 graus centígrads.

27. D'acord amb l'article 27.1 de la LIE, l'àmbit objectiu de l'impost sobre el vi i les begudes fermentades està integrat pel vi tranquil, el vi escumós, les begudes fermentades tranquil·les i les begudes fermentades escumoses.

Els requisits que ha de complir qualsevol beguda per a estar compresa en l'àmbit a què ens referim estan detallats en els números 2-5 del mateix article 27 de la LIE. En tots aquests números s'exigeix que l'alcohol contingut en la beguda procedeixi de fermentació. Per tant, si considerem en el supòsit plantejat que una part de la graduació alcohòlica de la beguda continguda es deu al producte aromàtic utilitzat que conté alcohol no fermentat, la beguda resultant no pot quedar subjecta a l'impost sobre el vi i les begudes fermentades, sinó a l'impost sobre productes intermedis o a l'impost sobre l'alcohol i les begudes derivades, segons l'àmbit objectiu respectiu definit en els articles 31 i 36 de la LIE.

Si, per contra, l'alcohol utilitzat en el producte aromatitzant ha estat obtingut mitjançant un procés de fermentació, la beguda obtinguda tributa a l'impost sobre el vi i les begudes fermentades, sempre que la graduació d'aquesta beguda no sobrepassi els límits que preveu l'article 27 de la LIE. A aquest efecte, és important assenyalar que no s'ha de tenir en compte l'alcohol que pugui contenir el producte aromatitzant afegit en l'elaboració de la beguda fermentada, amb finalitats diferents de les d'augmentar-ne el grau alcohòlic, i s'ha d'entendre complerta aquesta condició quan aquest grau no experimenta un increment superior a 0,5 punts percentuals com a conseqüència de la incorporació d'aquests aromatitzants, i quan el grau adquirit de la beguda resultant no excedeix el 14 per 100 vol. (art. 64 RIE).

28. El gasoil bonificat gaudeix d'una tarifa impositiva diferenciada del gasoil per a ús general, segons estableix l'epígraf 1.4 de la tarifa 1a. disposada en l'article 50.1 de la LIE (78,71 euros per 1.000 litres, respecte dels 307 euros per 1.000 litres del gasoil per a ús general, segons l'epígraf 1.3 de la mateixa tarifa 1a.). No obstant això, l'àmbit d'aplicació d'aquesta tarifa reduïda també és reduït, i està regulat en l'article 54.2 de la LIE, que estableix que l'ús del gasoil bonificat està autoritzat en tots els motors, excepte en els següents: motors utilitzats en la propulsió d'aparells autoritzats per a circular per vies i terrenys públics, inclosos els vehicles especials, amb l'excepció dels motors de tractors i maquinària agrícola utilitzats en l'agricultura, la ramaderia i la silvicultura; motors utilitzats en la propulsió d'aparells que per les característiques que tenen siguin susceptibles de circular per vies o terrenys públics com a vehicles diferents dels vehicles especials, encara que no hagin obtingut efectivament aquesta autorització; i motors utilitzats en la propulsió de bucs i embarcacions d'esbarjo.

Així, doncs, malgrat que el vehicle del supòsit es considera un vehicle especial, és apte per a circular per vies i terrenys públics i no s'empra en l'agricultura, la ramaderia o la silvicultura. En conseqüència, aquest vehicle no pot utilitzar com a carburant el gasoil bonificat.

29. L'article 62 de la LIE reconeix a l'empresa que fa la devolució dels cigarrets a la fàbrica d'origen per a reciclar-los el dret a la devolució de les quotes de l'impost especial sobre la labors del tabac satisfet prèviament.

Per a això, l'empresa beneficiària d'aquesta mesura ha de complir els requisits procedimentals que disposa l'article 124 del RIE, que en síntesi són els següents: presentació per l'empresa d'una sol·licitud de l'aplicació del benefici a l'oficina gestora corresponent al domicili fiscal de l'establiment on hi ha les labors, en la qual ha d'indicar uns determinats extrems; resolució de l'oficina gestora de la sol·licitud, després de fer les comprovacions que estimi oportunes, autoritzant, si escau, la devolució de les labors del tabac a la fàbrica o el dipòsit fiscal assenyalats en la sol·licitud i determinant la quota que s'ha de retornar; comunicació d'aquesta autorització a l'oficina gestora corresponent a l'establiment de destinació; càrrec en la comptabilitat del dipositarí autoritzat de les labors del tabac entrades, que pot deduir l'import de la quota la devolució del qual s'ha acordat de la quota corresponent al període impositiu en què ha tingut lloc l'entrada de les labors retornades, i lliurament de l'import de la devolució al sol·licitant de la devolució.

30. La subjecció a l'impost especial sobre determinats mitjans de transport, cedit a les comunitats autònomes, es produeix per la primera matriculació definitiva a Espanya o per la utilització de determinats mitjans de transport, nous o usats. Tenint en compte que una de les principals fonts de contaminació és l'originada per la circulació dels diferents mitjans de transport, la normativa reguladora d'aquest impost ha estat modificada per la Llei 34/2007, de 15 de novembre, de qualitat de l'aire i protecció de l'atmosfera, i posteriorment per la Llei 51/2007, de 26 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per al 2008, a fi de reduir els

nivells de contaminació atmosfèrica de manera que els vehicles més contaminants tributin un tipus de gravamen superior.

En aquest sentit, en la regulació anterior, per a quantificar l'impost es tenia en compte la cilindrada i el combustible utilitzat pels vehicles (dièsel i gasolina) i el tipus de gravamen variava d'un 7 per 100 a un 12 per 100.

En canvi, en la regulació actual, la quantificació de l'impost es basa en les emissions de diòxid de carboni que provoquen els vehicles i l'epígraf en què s'enquadra cada tipus de vehicle (els tipus oscil·len del 0 per 100 al 14,75 per 100). Les emissions oficials de diòxid de carboni s'acrediten, si escau, mitjançant un certificat expedit a aquest efecte pel fabricant o importador del vehicle excepte els casos en què aquestes emissions consten en la targeta d'inspecció tècnica o en qualsevol altre document de caràcter oficial expedit individualment respecte del vehicle de què es tracti.

D'aquesta manera, en el territori peninsular els vehicles les emissions oficials de diòxid de carboni dels quals no són superiors a 120 grams per quilòmetre, a excepció dels vehicles del tipus quad i els vehicles proveïts d'un sol motor que no sigui de combustió interna, estan gravats a un tipus del 0 per 100. En canvi, els vehicles amb emissions de CO₂ superiors a 120 grams per quilòmetre i inferiors a 160 grams per quilòmetre, a excepció dels vehicles del tipus quad, tributen un tipus de gravamen del 4,75 per 100 en el territori peninsular.

En el cas plantejat, la matriculació del vehicle amb emissions de diòxid de carboni de 130 grams per quilòmetre està gravada amb un tipus del 4,75 per 100, mentre que la matriculació del vehicle amb emissions de 90 grams per quilòmetre tributa al 0 per 100.

31. Les famílies qualificades de nombroses gaudeixen d'una reducció del 50% de la base imposable de l'IEDMT si compleixen els requisits de l'article 66.4 de la LIE. A en Juan li podem dir que, si escau, no és aplicable aquesta bonificació tributària perquè no compleix tots aquests requisits.

En concret, els requisits que sí que compleix l'adquisició i matriculació d'en Juan són tres: el vehicle té una capacitat homologada de set places, això és, no inferior a cinc places i no superior a nou, inclosa en tots dos casos la del conductor; el vehicle es destina a l'ús exclusiu d'una família qualificada de nombrosa conforme a la normativa vigent; i la primera matriculació definitiva del vehicle té lloc a nom d'un dels pares.

No obstant això, la reducció en la base imposable no és predicable a la matriculació del monovolum d'en Juan perquè l'operació no es fa almenys quatre anys a partir de la matriculació d'un altre vehicle (el vehicle utilitari va ser matriculat només fa tres anys). Únicament no és necessari esperar-se a complir el termini esmentat si el motiu de la nova matriculació (en aquest cas, del monovolum) és la declaració de sinistre total del vehicle (en aquest cas, l'utilitari) acreditada degudament.

En cas d'haver-hi el requisit temporal de quatre anys entre les dues matriculacions, i sempre que en Juan no transmeti el monovolum durant el termini de quatre anys següents a la data de la matriculació, aquest subjecte pot sol·licitar l'aplicació de la reducció. Aquesta reducció, en tot cas, està condicionada al reconeixement previ per l'Administració tributària en la forma que es determina reglamentàriament (art. 135-137 RIE), i a més és necessària la presentació davant aquesta administració de la certificació acreditativa de la condició de família nombrosa expedida per l'organisme administratiu corresponent.

Bibliografia

Nota

La bibliografia que conté aquest apartat únicament fa referència als treballs relacionats específicament amb els impostos especials.

Obres generals

Alonso González, L. M. (1993). "Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 77).

Alonso González, L. M. (1996). "Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 89).

Calvo Vérguez, J. (2008). "Principales novedades introducidas en el ámbito de los Impuestos Especiales por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280).

Carrasco Parrilla, P. J. (2008). "Cláusulas antielusión en los impuestos especiales". A: M. A. Collado Yurrita; J. A. Sanz Díaz-Palacios; S. Moreno González. *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*. Madrid: Atelier.

Diversos autores (1983). *Estudios sobre los Impuestos Especiales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Diversos autores (2000). *Impuestos Especiales: doctrina de la Dirección General de Tributos*. Madrid: Centro de Publicaciones y Documentación del Ministerio de Economía y Hacienda.

Lasarte Álvarez, F. J.; Adame Martínez, F. (2003). "Cesión de los impuestos especiales a las Comunidades Autónomas". A: F. J. Lasarte Álvarez (coord.). *Estudios Jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Lauzurica Valdemoros, J. (2010). "La modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 19).

Salgado Peñarredonda, C. (1982). *Impuestos Especiales*. Bilbao: Ciss.

Sánchez Sánchez, A. (2000). "Los Impuestos Especiales como instrumento de financiación autonómica". *Hacienda Pública Española* (núm. 155).

Solana Villamor, F. (1994). *Manual comentado de Impuestos Especiales*. Madrid: Actualidad Editorial.

Solana Villamor, F. (1998). "Aspectos técnicos de la regionalización de los Impuestos Especiales". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 287).

Solana Villamor, F.; Juárez Fernández-Réyez, A. (2002). "La utilización de los Impuestos Especiales como instrumentos de políticas extrafiscales". *Carta Tributaria* (núm. 18).

Yebra Martul-Ortega, P. (1994). *La fiscalidad del automóvil en España*. Madrid: Marcial Pons.

Impostos especials de fabricació

Alonso González, L. M. (1997). "La armonización de los Impuestos Especiales en la Unión Europea". *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* (núm. 1).

Álvarez García, S.; Álvarez Villa, M. T. (2000). "Los Impuestos Especiales en la Unión Europea: ¿de una finalidad recaudatoria a la protección del medio ambiente? *Noticias de la Unión Europea* (núm. 183).

Andrés Araujo, E. (2009). "Liquidaciones tributarias derivadas de la aplicación de exenciones fiscales en materia de Impuestos Especiales". *Quincena Fiscal* (núm. 7).

Borja Sanchís, A. (1997). "Consideraciones sobre la figura del responsable en los Impuestos Especiales". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 154).

Calvo Vérguez, J. (2003). "Impuestos Especiales: naturaleza jurídica y régimen del depósito fiscal a luz de la circulación intracomunitaria e interna. Algunas consideraciones". *Revista Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (núm. 268).

Calvo Vérguez, J. (2011). "Impuesto especial sobre la Electricidad. Una revisión de las principales cuestiones conflictivas". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 322).

Campo Hernando, A. (2011). "El nuevo Impuesto de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre las Labores del Tabaco". *Hacienda Canaria* (núm. 33).

Eres Sáez, C. (2009). "La nueva directiva en materia de Impuestos Especiales: principales modificaciones, incidencia sobre la normativa nacional, particularidades en relación a las pérdidas y la circulación". *Tribuna Fiscal* (núm. 231).

Escobar Lasala, J. J. (1991). "El régimen de la circulación intracomunitaria de bienes sometidos a Impuestos Especiales a partir del 1 de enero de 1993". *Impuestos* (núm. 18).

Escobar Lasala, J. J. (1992). "Perspectiva actual de la armonización comunitaria de los Impuestos Especiales". *Aduanas* (núm. 374).

Escobar Lasala, J. J. (2004). "Las operaciones intracomunitarias sobre bienes objeto de impuestos especiales. Regulación en la normativa comunitaria". A: F. J. Lasarte Álvarez (coord.). *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Escobar Lasala, J. J. (2006). "El Impuesto sobre las labores del tabaco: situación actual y perspectivas". *Carta Tributaria* (núm. 11).

Fernández Ávila, F. (1992). "Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y su aplicación a los elaboradores de mistelas y vinos especiales". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 106).

Ferreiro Lapatza, J. J. (1981). "Los Impuestos Especiales en el ordenamiento jurídico de nuestro sistema tributario". *Hacienda Pública Española* (núm. 71).

Galán Sánchez, R. M. (2007). "Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria". A: R. Falcón y Tella (coord.). *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

García-Herrera Blanco, C. (2004). "Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: perspectiva interna y comunitaria". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 237).

García-Herrera Blanco, C. (2007). "Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición sobre los productos energéticos y la electricidad". A: R. Falcón y Tella (coord.). *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Gil Ibáñez, J. L. (1994). "El tipo de gravamen en el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas". *Tribuna Fiscal* (núm. 44).

Giménez-Reyna Rodríguez, E.; Alarcón García, G. (2003). "La nueva propuesta comunitaria en relación con el Impuesto sobre las Labores del Tabaco". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 217).

Gimeno Ullastres, J. A. (1994). *La fiscalidad del tabaco en la CEE*. Madrid: Tallis/Civitas.

González Jaraba, M. (2005). *Los Impuestos Especiales de ámbito comunitario (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*. Madrid: La Ley.

Heredero Sanz, M. P. (1992). "El nuevo ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos". *Impuestos* (núm. 17).

Hernández Amado, R. (2003-2004). "La incidencia del Impuesto Especial sobre el vino en su comercialización intracomunitaria". *Anuario Jurídico de La Rioja* (núm. 9).

Huelín Martínez de Velasco, J. (2007). "La armonización fiscal de los Impuestos Especiales: una visión jurisprudencial". *Estudios de Derecho Judicial* (núm. 143).

Juárez Fernández-Reyes, A.; Solana Villamor, F. (2001). "El Impuesto sobre la Electricidad". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 12).

López Espadafor, C. M. (2000). "Notas acerca del Impuesto sobre la Electricidad". *Impuestos* (núm. 2).

López Espadafor, C. M. (2001). "Los Impuestos Especiales de fabricación y la estructuración de la imposición sobre la energía en la Unión Europea". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 195).

López Espadafor, C. M. (2010). "La búsqueda de menores emisiones de CO₂ a través del Impuesto sobre Hidrocarburos". *Nueva Fiscalidad* (núm. 2).

López López, H. (2007). "La regulación española del Impuesto sobre la Electricidad a la luz de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 268).

Magadán Díaz, M. (1994). "Armonización fiscal de los Impuestos Especiales. Una breve referencia a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre". *Impuestos* (núm. 1516).

Martínez Lafuente, A. (1979). "El Impuesto sobre el Petróleo, sus derivados y similares". *Hacienda Pública Española* (núm. 61).

Olaguíbel del Olmo, J. (1992). "El nuevo marco operativo de los intercambios intracomunitarios de productos objeto de los Impuestos Especiales". *Impuestos* (núm. 17).

Peña Alonso, J. L. (2009). "Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al impuesto sobre la electricidad". A: F. Becker Zuazua; L. M. Cazorla Prieto; J. Martínez-Simancas Sánchez; J. M. Sala Arquer. *Tratado de regulación del sector eléctrico*. Pamplona: Aranzadi.

Piña Garrido, D. (1993). "El hecho imponible y el devengo en el Impuesto Especial sobre Alcoholes Etilícos y Bebidas Alcohólicas". *Crónica Tributaria* (núm. 66).

Ramos Prieto, J.; Guerra Guerrera, M. (2004). "La devolución de los impuestos especiales satisfechos en el Estado de origen como consecuencia de la circulación intracomunitaria de bienes". A: F. J. Lasarte Álvarez (coord.). *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Rodríguez Luengo, J. (2004). "El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el medio ambiente". *Instituto de Estudios Fiscales. Documentos* (núm. 6).

Sánchez Galiana, J. A. (1992). "La armonización fiscal de los Impuestos Especiales sobre las Bebidas Alcohólicas y el Alcohol contenido en otros productos". *Palau 14* (núm. 16).

Solana Villamor, F. (1992). "La armonización de los elementos estructurales de los Impuestos Especiales (I)". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 160).

Solana Villamor, F. (1992). "La armonización de los elementos estructurales de los Impuestos Especiales (y II)". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 161).

Solana Villamor, F. (1993). "La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo (I)". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 185).

Solana Villamor, F. (1993). "La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo (y II)". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 186).

Solana Villamor, F. (1994). "La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales fuera del régimen suspensivo (I)". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 213).

Solana Villamor, F. (1994). "La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales fuera del régimen suspensivo (y II)". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 214).

Solana Villamor, F. (1995). "La importación de productos objeto de los Impuestos Especiales (I)". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 220).

Solana Villamor, F. (1995). "La importación de productos objeto de los Impuestos Especiales (y II)". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 221).

Solana Villamor, F. (1996). "La exportación de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación (I)". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 259).

Solana Villamor, F. (1996). "La exportación de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación (y II)". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 260).

Solana Villamor, F.; Juárez Fernández-Réyez, A. (2001). "El impuesto sobre la electricidad". *Crónica Tributaria* (núm. 12).

Velarde Aramayo, M. S. (1995). "El concepto de devengo en el Impuesto que grava la fabricación de bebidas alcohólicas". *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 50).

Impost especial sobre determinats mitjans de transport

Blasco Arias, L. M. (2008). "El impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el régimen económico y fiscal de Canarias". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 279).

Cornejo Pérez, A. (2008). "La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 302).

Herrera Molina, P. M. (1995). "Los vehículos usados en el Impuesto sobre Medios de Transporte desde la jurisprudencia comunitaria". *Impuestos* (núm. 20).

Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2009). "Reestructuración normativa del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (A propósito de la Ley 51/2007, de Presupuestos Generales del Estado para 2008)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 295).

Pellín Rivas, F. (1993). "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 123).

Ruiz-Beato Bravo, J. (1993). "Consideraciones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte". *Impuestos* (núm. 5).

Ruiz Garijo, M. (2006). "El derecho a la devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a aquellos empresarios que revenden vehículos fuera de España. De límites y excesos reglamentarios". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 21).

Ruiz Garijo, M.; Plaza Vázquez, A. L. (2005). "Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El impuesto especial sobre determinados medios de transporte". A: A. L. Plaza Vázquez (coord.). *Tributación del automóvil y otros medios de transporte*. Pamplona: Aranzadi.

Yebra Martul-Ortega, P. (1993). "Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 80).

Impost sobre les primes d'asseurances

Carbajo Vasco, D. (2009). "Un tributo olvidado: el impuesto sobre las primas de seguro". *Gaceta Fiscal* (núm. 290).

Cruz Padial, I. (1998). "Algunas consideraciones en torno al Impuesto sobre las Primas de los Seguros". *Tribuna Fiscal* (núm. 89).

Falcón y Tella, R. (1997). "El nuevo Impuesto sobre Primas de Seguros". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 167).

Hernando Polo, B. (1997). "Impuesto sobre las Primas de los Seguros". *Crónica Tributaria* (núm. 82 i 83).

Mata Sierra, M. T. (2006). "El Impuesto sobre primas de seguros a la luz de la doctrina administrativa". *Nueva Fiscalidad* (núm. 11).

Impost sobre vendes detallistes de determinats hidrocarburs

Álvarez García, S.; Jorge García-Inés, M. (2008). "Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos". *Crónica Tributaria* (núm. 126).

Borrero Moro, C. (2010). "La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el sistema de financiación autonómico". *Crónica Tributaria* (núm. 137).

Caamaño Anido, M. A. (2002). "Tres notas sobre el nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 227).

Cornejo Pérez, A. (2008). "La reestructuración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 302).

López Díaz, A. (2008). "Reflexiones sobre el Impuesto sobre Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos a la luz del derecho comunitario". *Quincena Fiscal* (núm. 11).

López Espadafor, C. M. (2002). "Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ante la política fiscal comunitaria". *Nueva Fiscalidad* (núm. 1).

Rodríguez Olivares, R.; Serna Rodríguez, A. (2004). "El Impuestos sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos desde una perspectiva comunitaria". *Crónica Tributaria* (núm. 110).

Romero Jordán, D.; Álvarez García, S.; Jorge García-Inés, M. (2007). "El Impuesto sobre las ventas de determinados hidrocarburos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas". *Revista de Estudios Regionales* (núm. 78).

Romero Jordán, D.; Sanz Sanz, J. F. (2003). "El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Una evaluación de sus efectos económicos". *Hacienda Pública Española* (núm. 164).

Serrano Antón, F. (2004). "El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en la Comunidad de Madrid: su compatibilidad con el Derecho Comunitario". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 237).

Serrano Antón, F. (2007). "El Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. En particular, la competencia ejercida por la Comunidad de Madrid". A: R. Falcón y Tella (coord.). *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.