

Impuestos especiales

Esteban Quintana Ferrer

PID_00205540



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Los impuestos especiales de fabricación	7
1.1. Naturaleza y ámbito de aplicación	7
1.2. Hecho imponible y exenciones	9
1.3. Sujetos pasivos y repercusión	13
1.4. Cuantificación de la deuda tributaria	15
2. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte	21
2.1. Hecho imponible y exenciones	21
2.2. Sujetos pasivos	22
2.3. Cuantificación de la deuda tributaria	23
3. Impuesto especial sobre el carbón	26
3.1. Hecho imponible, supuestos de no sujeción y exenciones	26
3.2. Sujetos pasivos y repercusión	27
3.3. Cuantificación del impuesto	28
4. Gestión de los impuestos especiales	29
5. Impuesto sobre las primas de los seguros	30
5.1. Hecho imponible y exenciones	30
5.2. Sujetos pasivos y repercusión	31
5.3. Cuantificación del impuesto	31
5.4. Gestión del impuesto	31
6. Impuestos medioambientales sobre la electricidad y los gases fluorados	32
6.1. El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica	33
6.2. El canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica	34
6.3. El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica	35
6.4. El impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas	37
6.5. El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero	38

Ejercicios de autoevaluación	43
Solucionario	47
Bibliografía	50

Introducción

A diferencia del IVA, como impuesto general que grava el consumo en los términos examinados en los cinco módulos dedicados a ese impuesto, los impuestos especiales (IIEE), denominados de "**fabricación**", son impuestos monofásicos y específicos, ya que solamente gravan determinadas mercancías (alcohol, tabaco, hidrocarburos y electricidad) y en un solo momento del ciclo productivo. La relación del IVA con estos impuestos es, pues, de **compatibilidad, concurrencia y superposición**, por el motivo de que se pretende gravar adicionalmente el consumo de estos bienes y servicios especiales para, entre otras finalidades, desincentivar su consumo por motivos extrafiscales sanitarios o medioambientales.

Junto a los IIEE de fabricación, la ley de Impuestos Especiales recoge otras dos figuras: el **impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT)**, que grava la primera matriculación definitiva, circulación o uso en España de automóviles, embarcaciones, buques de recreo, aeronaves y avionetas, y el **impuesto especial sobre el carbón (IEC)**, que somete a tributación la primera venta o entrega de carbón efectuada tras su producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria, así como el autoconsumo de este producto. Asimismo, fuera ya del texto legal que recoge el régimen jurídico de los IIEE, nos hallamos con otros impuestos creados por el legislador español que pueden considerarse implícitamente como especiales por reunir las características propias de estos últimos, que son el **impuesto sobre las primas de seguro (IPS)** y un conjunto de **impuestos ambientales sobre la electricidad y los gases fluorados**: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, y el impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

Nota

En el módulo introductorio de la asignatura encontraréis el significado de las siglas y abreviaturas utilizadas en este módulo didáctico.

Objetivos

En este módulo didáctico encontraréis los materiales y las herramientas procedimentales indispensables para alcanzar los objetivos siguientes en relación con los IIEE:

- 1.** Situar los impuestos especiales en el contexto de la Unión Europea y conocer su naturaleza y ámbito de aplicación.
- 2.** Identificar los diversos hechos imponibles gravados por los impuestos especiales de fabricación, y también los supuestos exentos.
- 3.** Saber cuáles son los sujetos obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación y los elementos de cuantificación de la deuda tributaria.
- 4.** Aprender el régimen jurídico de los distintos elementos tributarios del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
- 5.** Conocer la regulación esencial del impuesto especial sobre el carbón.
- 6.** Delimitar los principales elementos que configuran la gestión de los impuestos especiales de fabricación, del impuesto especial sobre determinados medios de transporte y del impuesto especial sobre el carbón.
- 7.** Comprender cuáles son los aspectos esenciales del régimen jurídico material y formal del resto de impuestos especiales: impuesto sobre las primas de seguros e impuestos ambientales sobre la electricidad y los gases fluorados.

1. Los impuestos especiales de fabricación

1.1. Naturaleza y ámbito de aplicación

En la mayoría de los sistemas tributarios europeos, y especialmente en nuestro país, ha habido determinados **impuestos que gravan de manera indirecta el consumo específico de una serie de productos** (tabaco, alcohol, petróleo y electricidad). Hoy día, estos impuestos son una importante fuente de ingresos para el país, si bien la justificación de los mismos se basa en el efecto nocivo de su consumo, bien para la salud o para el medio ambiente.

Accisas

Los impuestos que gravan de manera indirecta el consumo específico de una serie de productos son conocidos en la terminología comunitaria como **accisas**.

Con motivo de la integración de España a la Unión Europea, la regulación de estas figuras impositivas se ha tratado de armonizar con las disposiciones comunitarias, tal como indica la exposición de motivos de la actual Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIIEE).

Esta ley está desarrollada por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los impuestos especiales (RIIEE).

La **normativa comunitaria** en materia de IIEE de fabricación dictada a partir de 1992 afecta básicamente a tres aspectos del régimen jurídico de estos tributos:

1) La normativa general comunitaria de estos impuestos, normalmente en forma de directivas, **limita la potestad del legislador español** en el momento de establecer y regular estos impuestos. Este régimen comunitario armonizador incide en materias tan importantes como la circulación de los productos gravados, la estructura de la imposición y el establecimiento de tipos mínimos de gravamen.

La normativa comunitaria de armonización se encuentra en las siguientes directivas: 92/81, 82, 83 y 84/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992; 95/60/CEE, del Consejo, de 27 de noviembre de 1995; 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre del 2003; 2008/118, del Consejo, de 16 de diciembre del 2008; y 2011/64/UE, del Consejo, de 21 de junio del 2011.

2) La **armonización de diferentes procedimientos tributarios** necesarios para la exacción de los IIEE de fabricación (documento administrativo de acompañamiento, procedimiento de desnaturalización del alcohol a los efectos de su exención, certificado de exención de estos impuestos, autorizaciones a los depositarios, marcadores fiscales, informatización de los movimientos y controles...).

La normativa más destacada está compuesta por los siguientes textos: Reglamento (CEE) núm. 2719/92 de la Comisión, de 11 de septiembre de 1992; Reglamento (CEE) núm. 3649/92 de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992; Reglamento (CE) núm. 3199/93

de la Comisión, de 22 de noviembre de 1993; Reglamento (CE) núm. 31/96 de la Comisión, de 10 de enero de 1996; Recomendación 2000/789/CE de la Comisión, de 29 de noviembre del 2000; Decisión 2001/574/CE de la Comisión, de 13 de julio del 2001; Decisión núm. 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio del 2003; Reglamento (CE) núm. 2073/2004, del Consejo, de 16 de noviembre del 2004; Decisión núm. 2006/428/CE de la Comisión, de 22 de junio del 2006; Reglamento (CE) núm. 684/2009 de la Comisión, de 24 de julio del 2009; y Decisión núm. 2011/544/UE de Ejecución de la Comisión, de 16 de septiembre del 2011.

3) Y, finalmente, la aprobación de **exenciones o de tipos de gravamen especiales** aplicables a determinados productos en determinados Estados miembros, a petición expresa de los mismos.

Tienen la consideración de **impuestos especiales de fabricación** los siguientes¹:

⁽¹⁾Art. 2 LIIEE.

1) Los **impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas**, que comprenden las siguientes figuras:

- El impuesto sobre la cerveza.
- El impuesto sobre el vino y las bebidas fermentadas.
- El impuesto sobre productos intermedios.
- El impuesto sobre alcohol y las bebidas derivadas.

2) El **impuesto sobre hidrocarburos**.

3) El **impuesto sobre las labores del tabaco**.

4) El **impuesto sobre la electricidad**.

Los impuestos especiales de fabricación se configuran como **tributos de naturaleza indirecta**, cuyo objeto de gravamen es el **consumo específico de los productos** anteriormente citados, que son definidos por unos códigos o partidas arancelarias de nomenclatura combinada y, a diferencia del IVA, de manera monofásica, es decir, sujetando una sola de las fases del ciclo de producción, como la fabricación o la importación de los bienes sujetos a gravamen.

Además, estos impuestos se caracterizan por el hecho de que son **reales, objetivos e instantáneos**, y se **superponen al IVA**, ya que son compatibles con la imposición general sobre el consumo.

Finalmente, desde el año 2002, los impuestos especiales de fabricación son impuestos cedidos a las comunidades autónomas. En general, la cesión es parcial (58%), excepto en el caso del rendimiento del impuesto sobre la electricidad y el rendimiento derivado del tipo estatal especial y del tipo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos, que están cedidos totalmente (100%). Además, la cesión es solo del rendimiento obtenido en cada comunidad, calculado se-

gún el consumo efectuado (alcohol, electricidad), las entregas realizadas (hidrocarburos) o las ventas producidas (tabaco), sin incluir la cesión de competencias normativas ni de gestión, salvo del tipo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos, que puede ser regulado por la Comunidad Autónoma con los requisitos y los límites fijados en el art. 50.ter LIIIE y el art. 52 de la Ley 22/2009.

Respecto al **ámbito de aplicación** de los impuestos especiales, hay que decir que no es único; en este sentido, el legislador² distingue el ámbito territorial interno del comunitario, para satisfacer las exigencias armonizadoras y la existencia de territorios en los que no se aplican las disposiciones comunitarias.

⁽²⁾Arts. 3 y 4 LIIIE.

El ámbito territorial interno de los impuestos especiales incluye solamente la **Península y las Islas Baleares**; quedando fuera, por tanto, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, aunque hay excepciones a esta exclusión general. Finalmente, hay que indicar que gozan de un **régimen especial por razón del territorio** Navarra y el País Vasco.

Canarias, Ceuta y Melilla

En Canarias se aplican los impuestos especiales sobre la cerveza, sobre productos intermedios, sobre el alcohol y bebidas derivadas y sobre la electricidad. En Ceuta y Melilla se aplica el impuesto especial sobre la electricidad.

1.2. Hecho imponible y exenciones

La sujeción³ a los IIEE de fabricación se produce en términos generales cuando tienen lugar algunas de las operaciones o situaciones, como la **fabricación e importación dentro del territorio de la Unión Europea** de los productos objeto de estos impuestos, con el fin de incorporarlos al **tráfico mercantil**.

⁽³⁾Art. 5 LIIIE.

Estamos, por tanto, ante un hecho imponible complejo del que se pueden extraer **presupuestos** de hecho diferentes, que delimitamos a continuación:

a) Hay que entender por **fabricación⁴ de productos gravados** tanto la extracción o la obtención de estos productos como cualquier otro proceso de transformación de productos objeto de imposición en otros diferentes, que también estén sujetos a él.

⁽⁴⁾Artículo 15 LIIIE.

b) En cuanto a la **importación de productos gravados**, se produce cuando éstos entran en el ámbito territorial comunitario procedentes de terceros países para incorporarse al mercado de manera definitiva, tanto si entran por las fronteras comunitarias como si se incorporan, por ejemplo, desde zonas o depósitos francos situados en territorio comunitario, o si estaban sometidos a un régimen aduanero suspensivo.

Estas dos operaciones (fabricación e importación) **definen positivamente el hecho imponible desde su configuración material**, pero no hay que olvidar la finalidad de dar salida definitiva al producto o de incorporarlo al tráfico

⁽⁵⁾Apartados 26.º y 27.º del artículo 4 LIIIE.

comercial, de manera que hasta que no se lleve a cabo esta incorporación el producto se encuentra en un **régimen suspensivo**⁵, que acabará con la realización de los supuestos que originan el devengo del impuesto.

La misma finalidad que fundamenta la existencia de un régimen de suspensión, dar salida comercial al producto gravado, se pone de manifiesto cuando se examinan los **supuestos legales de no sujeción**⁶. De ese modo no se someten a gravamen las pérdidas o menguas de los productos objeto de imposición acontecidas durante el régimen suspensivo.

⁽⁶⁾Art. 6 LIIEE.

Clases de pérdidas

Las pérdidas de los productos objeto de imposición acontecidas durante el régimen suspensivo pueden ser de tres tipos:

1) Las pérdidas **inherentes a la naturaleza de los productos** objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.

2) Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por **caso fortuito o de fuerza mayor**, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

3) La **destrucción total o pérdida irremediable** de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido, siempre que los productos se encuentren en régimen suspensivo. Se considerará que los productos han sido destruidos totalmente o han sufrido una pérdida irremediable cuando no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales y se demuestre a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se hayan producido o detectado.

Si nos referimos ya al **aspecto temporal**, debemos subrayar que el hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación es complejo, y eso se observa al examinar el momento de su devengo. El legislador concreta el perfeccionamiento del hecho imponible considerando no sólo la fabricación y la importación de determinados productos, sino también una serie de circunstancias que se producen durante un período de tiempo más o menos dilatado, con la finalidad de introducir o incorporar los bienes gravados en los circuitos comerciales. Ahora bien, no por ello deja el impuesto de ser instantáneo.

Considerando las situaciones u operaciones descritas relativas al aspecto material, se puede hablar con carácter general de **dos momentos del devengo**⁷:

⁽⁷⁾Art. 7 LIIEE.

1) En los **supuestos de fabricación**, cuando se produce la salida de la fábrica o depósito fiscal con destino al mercado interior o cuando se produce el autoconsumo.

Ello implica que todas las operaciones realizadas con anterioridad a ese momento se producen en **régimen suspensivo**, incluidos la mayoría de supuestos en que se realiza una **circulación intracomunitaria**⁸. En este último caso, sólo devenga el impuesto en el país de destino cuando se ultime el régimen suspensivo.

⁽⁸⁾Art. 16.3 LIIEE.

La circulación intracomunitaria se realiza en régimen suspensivo cuando se produce:

- Entre fábricas o depósitos fiscales.
- Con destino a un destinatario registrado.
- Desde un establecimiento del que es titular un depositario autorizado a todo lugar de salida del territorio de la Comunidad.
- Desde el establecimiento de un depositario autorizado establecido en un Estado miembro distinto del de la sede del beneficiario, a los destinos exentos en virtud de relaciones internacionales a los que se refiere el artículo 12.1 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre del 2008.
- Desde el lugar de importación, expedidos por un expedidor registrado, a un lugar en el que se haya autorizado la recepción de productos en este régimen.
- Desde el establecimiento de un depositario autorizado a un lugar de entrega directa.

Por el contrario, ciertas operaciones que suponen una circulación intracomunitaria **no se realizan en régimen suspensivo**, por lo que devengan en el país de origen, a la salida de fábrica o depósito fiscal, y en el país de destino en el momento de la recepción. El impuesto devengado en el primero de los momentos señalados es objeto de **devolución** siempre que se acredite la recepción y devengo del impuesto en el país de destino.

Circulación intracomunitaria

La circulación intracomunitaria se realiza fuera de régimen suspensivo cuando se produce con destino a un receptor autorizado o dentro del sistema de ventas a distancia.

Si la circulación intracomunitaria se produce por la adquisición del producto por parte de un **particular**⁹ para su propio consumo, el devengo se produce sólo en el país de origen y no en el país de destino.

⁽⁹⁾Art. 16.1 LIIEE.

Por último, en caso de que tengan lugar **pérdidas o menguas** de los productos objeto de imposición no amparadas por los supuestos de no sujeción antes indicados, o de que se produzcan **irregularidades** que impidan que las mercancías lleguen a su destino, el devengo se producirá cuando se den estas circunstancias, ya sea dentro de la fábrica o depósito o en la circulación de los productos.

El art. 17 LIIEE especifica en qué supuestos se entiende devengado el impuesto en territorio español cuando estas circunstancias se producen en el seno de una circulación intracomunitaria.

2) En los **supuestos de importación**, el devengo se producirá en el momento en que se origina la deuda aduanera de importación.

Si se realiza, por el contrario, una exportación no se produce el devengo del impuesto, por tratarse de un régimen suspensivo¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 7.1.a) LIIEE.

Ejemplo

El 1 de enero se efectúa una entrega de petróleo procedente de Arabia Saudí en una refinería de Tarragona, bajo el régimen económico aduanero suspensivo de "transformación de mercancías bajo control aduanero". El 1 de febrero, una vez refinado el petróleo, el producto final (gasolina, gasoil, lubricantes) es distribuido por la Península.

La transformación de mercancías bajo control aduanero es un régimen de suspensión y un régimen aduanero económico que permite la introducción en el territorio aduanero de mercancías no comunitarias para su transformación, de manera que las mercancías resultantes, diferentes de las introducidas, se pueden despachar a libre práctica devengándose los correspondientes derechos arancelarios de importación (arts. 130 a 136 RIIAA).

Según dispone el número 19 del art. 4 LIIEE, el 1 de enero se ha producido en el supuesto el hecho imponible "importación" en los IIEE de fabricación, pero no en cambio el devengo y, en consecuencia, la exigibilidad de los mismos. Estos dos últimos elementos (devengo y exigibilidad de la importación) se perfeccionan el 1 de febrero, cuando los productos resultantes se comercializan en la Península, esto es, en el ámbito interno de aplicación de los IIEE de fabricación.

El aspecto espacial del hecho imponible ya ha sido tratado al hablar del **ámbito de aplicación** de los impuestos especiales de fabricación, que no es único porque el legislador distingue un ámbito territorial interno (formado por la Península y las Islas Baleares) de uno comunitario, donde, como hemos tenido ocasión de destacar, operan las normas sobre circulación intracomunitaria de productos gravados, con un importante papel respecto a los regímenes suspensivos.

Ved también

En cuanto al ámbito de aplicación de los impuestos especiales de fabricación, podéis ver el subapartado 1.1 de este módulo didáctico.

Junto a la regulación del hecho imponible, la LIIEE también recoge distintos supuestos exentos. Sin perjuicio de las exenciones recogidas¹¹ por la ley para cada uno de los impuestos especiales de fabricación, el legislador prevé una serie de **exenciones comunes**¹² a todos los impuestos de fabricación en el marco general de las **relaciones internacionales**, exenciones que se efectúan mediante la **devolución** del importe previamente pagado.

⁽¹¹⁾Arts. 21, 42, 51, 61 y 64 quinto LIIEE.

⁽¹²⁾Arts. 9 y 10 LIIEE y arts. 4 y 5 RIIIEE.

Así, por ejemplo, están exentas en la LIIEE las operaciones de fabricación e importación de productos objeto de estos supuestos cuando su destino sean las organizaciones internacionales, las representaciones diplomáticas o consulares, las fuerzas armadas de la OTAN, así como el avituallamiento de barcos y aeronaves que hagan navegación internacional. El fundamento de todas estas exenciones es que los consumos que se efectúan fuera del ámbito territorial comunitario no soporten ningún gravamen.

Hay otras exenciones con relación a cada uno de los impuestos especiales de fabricación, unas de carácter general, como la utilización de hidrocarburos como carburante en la navegación aérea o en el transporte por ferrocarril, otras objetivas, como la relativa a la producción de vinagre, y otras subjetivas, como las transmisiones pequeñas entre particulares dentro de ciertos límites.

1.3. Sujetos pasivos y repercusión

La LIIEE¹³ establece **dos modalidades** de sujetos pasivos: como contribuyente y como sustituto del contribuyente.

⁽¹³⁾Art. 8 LIIEE.

La condición de **contribuyente** se da, más que por el cumplimiento del presupuesto de hecho en sí (fabricación e importación), por el perfeccionamiento de éste mediante el devengo, de manera que tendrán esta condición:

- En los supuestos de fabricación, los depositarios autorizados en cuyo ámbito se produce la salida del bien de la fábrica o el depósito, o el autoconsumo.
- En los supuestos de importación, el obligado al pago de la deuda aduanera.
- En otros supuestos específicos, en función de cuando se produce el devengo: los destinatarios registrados en relación con el impuesto devengado a la recepción de los productos; los receptores autorizados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos a ellos destinados; los depositarios autorizados y los destinatarios registrados en los supuestos de entregas directas; y los titulares de los establecimientos desde los que se produzca la reexpedición de los productos con destino al territorio de una Comunidad Autónoma distinta de aquella en que se encuentran si se cumple el supuesto del art. 7.13.b) LIIEE.

En lo que respecta al **sustituto del contribuyente**, que se prevé para los supuestos de circulación intracomunitaria de bienes, como por ejemplo las ventas a distancia¹⁴, hay que indicar que tienen esta condición para garantizar el pago del impuesto el representante fiscal del depositario autorizado o el empresario domiciliado en otro país comunitario que envía productos al ámbito territorial interno.

⁽¹⁴⁾Artículo 16 de la LIIEE.

También son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, quienes realicen los suministros de gas natural a título oneroso en el supuesto previsto en el párrafo primero del art. 7.14 LIIEE.

Los sujetos pasivos están obligados a repercutir las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos que son objeto de IIEE, los cuales tienen la obligación de soportarla, dado que no se puede olvidar que el fin último de estos impuestos consiste en **gravar el consumo**¹⁵ de estos productos.

⁽¹⁵⁾Art. 14 LIIEE y art. 18 RIIEE.

La cuota repercutida en general deberá consignarse en la factura de manera separada e indicar ahí el tipo impositivo aplicado. Con todo, la LIIEE excluye la posibilidad de repercutir las cuotas que sean resultado de liquidaciones de actos de la Inspección y de estimación indirecta de bases, las cuales tendrán que ser soportadas directamente por los sujetos pasivos.

Finalmente, el legislador prevé, junto con los sujetos pasivos, unos supuestos de **responsabilidad solidaria**¹⁶ para los casos de importaciones e irregularidades en la circulación intracomunitaria.

⁽¹⁶⁾Artículos 8.4 y 8.5 LIIEE.

Los depositarios autorizados estarán obligados al pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos en régimen suspensivo a cualquier Estado miembro, que no hayan sido recibidos por el destinatario, y a tal efecto prestarán una garantía en la forma y cuantía que se establezca reglamentariamente, con validez en toda la Unión Europea. Asimismo, los obligados tributarios de otros Estados miembros que presten en ellos la correspondiente garantía estarán obligados al pago en España de la deuda tributaria correspondiente a las irregularidades en la circulación intracomunitaria que se produzcan en el ámbito territorial interno respecto de los bienes expedidos por aquellos. Por otro lado, cuando el depositario autorizado y el transportista hubiesen acordado compartir la responsabilidad, la Administración Tributaria podrá dirigirse contra dicho transportista a título de responsable solidario, y en general la responsabilidad cesará una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la exportación.

En los supuestos de importaciones, responderán solidariamente del pago del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades que resulten obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera de acuerdo con la normativa vigente sobre la materia.

1.4. Cuantificación de la deuda tributaria

Dentro de las disposiciones legales comunes a todos los impuestos especiales de fabricación, el legislador se limita a indicar que para determinar la base imponible se tendrá en cuenta con carácter general el **régimen de estimación directa**, menos en los supuestos en los que sea pertinente aplicar la estimación indirecta, de acuerdo con la LGT. Sobre ésta se aplicará el **tipo de gravamen vigente** en el momento del devengo.

Asimismo, las normas¹⁷ que regulan cada una de las figuras impositivas de fabricación especifican cuál será la base y el tipo aplicables sobre los productos gravados. A modo de ejemplo, mencionaremos algunos:

⁽¹⁷⁾Arts. 25, 26, 29, 30, 33, 34, 38, 39, 48, 50, 50 bis, 58, 60, 64 ter y 64 quater LIIIE.

1) El **impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas** incluye cuatro modalidades impositivas diversas. En todas ellas, la base imponible está constituida por el volumen de producto expresado en hectolitros a una temperatura de 20 °C, si bien los productos que son objeto de gravamen varían. Las diferencias se observan en el tipo de gravamen, que para el vino y las bebidas fermentadas es del cero por ciento, y para el resto varía en función de la cantidad de hectolitros y del grado alcohólico.

Tipos de gravamen del impuesto sobre el alcohol y las bebidas derivadas

Impuesto sobre la cerveza

- Epígrafe 1.a. Productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior a 1,2 por 100 vol.: 0 euros por hectolitro.
- Epígrafe 1.b. Productos con un grado alcohólico adquirido superior a 1,2 por ciento vol. y no superior a 2,8 por 100 vol.: 2,75 euros por hectolitro.
- Epígrafe 2. Productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 2,8 por 100 vol. y con un grado plato inferior a 11: 7,48 euros por hectolitro.
- Epígrafe 3. Productos con un grado plato no inferior a 11 y no superior a 15: 9,96 euros por hectolitro.
- Epígrafe 4. Productos con un grado plato superior a 15 y no superior a 19: 13,56 euros por hectolitro.
- Epígrafe 5. Productos con un grado plato superior a 19: 0,91 euros por hectolitro y por grado plato.

Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas

- Epígrafe 1. Vinos tranquilos: 0 euros por hectolitro.
- Epígrafe 2. Vinos espumosos: 0 euros por hectolitro.
- Epígrafe 3. Bebidas fermentadas tranquilas: 0 euros por hectolitro.
- Epígrafe 4. Bebidas fermentadas espumosas: 0 euros por hectolitro.

Impuesto sobre productos intermedios

- Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol.: 36,65 euros por hectolitro.
- Los demás productos intermedios: 61,08 euros por hectolitro.

Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas

- 913,28 euros por hectolitro de alcohol puro.
- Tipos específicos para el régimen de destilación artesanal y el régimen de cosechero.

2) En el **impuesto sobre hidrocarburos**, la base imponible se mide en función de unidades de volumen o energía y el tipo de gravamen se expresa en cantidades fijas de euros por unidades de medida o energía, que son muy variables, dependiendo de la naturaleza del producto¹⁸.

⁽¹⁸⁾ Así, por ejemplo, se aplica un tipo impositivo cero a los biocarburantes como el alcohol etílico y metílico y otros productos, con una clara finalidad medioambiental.

Tipos de gravamen del impuesto sobre hidrocarburos

Tarifa 1.^a:

- Epígrafe 1.1. Gasolinas con plomo: 433,79 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.2.1. Gasolinas sin plomo de 98 I.O. o de octanaje superior: 431,92 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.2.2. Las demás gasolinas sin plomo: 400,69 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.3. Gasóleos para uso general: 307 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.4. Gasóleos utilizables como carburantes en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible, con exclusión de los del epígrafe 1.16: 78,71 euros por 1.000 litros de tipo general y 6 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.5. Fuelóleos, con exclusión de los del epígrafe 1.17: 14 euros por tonelada de tipo general y 1 euro por tonelada de tipo especial.
- Epígrafe 1.6. GLP para uso general: 57,47 euros por tonelada.
- Epígrafe 1.8. GLP destinados a usos distintos a los de carburante: 15 euros por tonelada.
- Epígrafe 1.9. Gas natural para uso general: 1,15 euros por gigajulio.
- Epígrafe 1.10.1. Gas natural destinado a usos distintos a los de carburante, así como el gas natural destinado al uso como carburante en motores estacionarios: 0,65 euros por gigajulio.
- Epígrafe 1.10.2. Gas natural destinado a usos con fines profesionales siempre y cuando no se utilicen en procesos de cogeneración y generación directa o indirecta de energía eléctrica: 0,15 euros por gigajulio.
A efectos de lo previsto en este Epígrafe, se considera gas natural destinado a usos con fines profesionales los suministros de gas natural efectuados para su consumo en plantas e instalaciones industriales, con exclusión del que se utilice para producir energía térmica útil cuyo aprovechamiento final se produzca en establecimientos o locales que no tengan la condición de plantas o instalaciones industriales. Asimismo, tendrá la consideración de gas natural destinado a usos con fines profesionales el gas natural utilizado en cultivos agrícolas.
- Epígrafe 1.11. Queroseno para uso general: 306 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.12. Queroseno destinado a usos distintos de los de carburante: 78,71 euros por 1.000 litros.
- Epígrafe 1.13. Bioetanol y biometanol para uso como carburante:
 - a) Bioetanol y biometanol mezclado con gasolinas sin plomo de 98 I.O. o de octanaje superior: 431,92 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
 - b) Bioetanol y biometanol mezclado con las demás gasolinas sin plomo o sin mezclar: 400,69 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.14. Biodiesel para uso como carburante: 307 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.

- Epígrafe 1.15 Biodiesel para uso como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible, y biometanol para uso como combustible: 78,71 euros por 1.000 litros de tipo general y 6 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.16 Gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de energía eléctrica y de calor en instalaciones cuya actividad de producción quede comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico: 29,15 euros por 1.000 litros.
- Epígrafe 1.17 Fuelóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de energía eléctrica y de calor en instalaciones cuya actividad de producción quede comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico: 12,00 euros por tonelada.

El tipo de gravamen aplicable se formará, si procede, mediante la suma de los tipos estatal y autonómico. Los tipos estatales son los que se indican en las tarifas y epígrafes que se acaban de mencionar, y como se ha señalado para los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15, el tipo estatal está formado por la suma de un tipo general y otro especial. Los tipos autonómicos, por otra parte, son los que resulten aplicables conforme al art. 50.ter LIIIEE, que faculta a las Comunidades Autónomas a establecer un tipo impositivo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del art. 50 que se consuman en sus respectivos territorios. Más en concreto, en el impuesto sobre hidrocarburos las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico aplicable a los siguientes productos, dentro de la banda que se indica en cada caso, teniendo en cuenta qué límite superior de la banda puede ser actualizado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado:

- a) Productos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.13 y 1.14 del art. 50 LIIIEE: desde 0 hasta 48 euros por 1.000 litros.
- b) Productos comprendidos en los epígrafes 1.4 y 1.15 del art. 50 LIIIEE: desde 0 euros hasta 12 euros por 1.000 litros.
- c) Productos comprendidos en el epígrafe 1.5 del art. 50 LIIIEE: desde 0 euros hasta 2 euros por tonelada.
- d) Productos comprendidos en el epígrafe 1.11 del art. 50 LIIIEE: desde 0 euros hasta 48 euros por 1.000 litros.

Tarifa 2.^a:

- Epígrafe 2.1. Alquitranes de hulla y demás productos clasificados en el código NC 2706: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.
- Epígrafe 2.2. Benzoles y demás productos clasificados en los códigos NC 2707.10, 2707.20, 2707.30 y 2707.50: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.
- Epígrafe 2.3. Aceites de creosota clasificados en el código NC 2707.91.00: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.
- Epígrafe 2.4. Aceites brutos y demás productos clasificados en el código NC 2707 y no comprendidos en los epígrafes 2.2 y 2.3: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.
- Epígrafe 2.5. Aceites crudos condensados de gas natural, clasificados en el código NC 2709, para uso general: el tipo establecido para el epígrafe 1.11.
- Epígrafe 2.6. Aceites crudos condensados de gas natural, clasificados en el código NC 2709, destinados a usos distintos a los de carburante: el tipo establecido para el epígrafe 1.12.
- Epígrafe 2.7. Los demás productos clasificados en el código NC 2709: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.
- Epígrafe 2.8 Gasolinas especiales y demás productos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.12.11, 2710.12.15, 2710.12.21, 2710.12.25, 2710.12.70 y 2710.12.90: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.

- Epígrafe 2.9. Aceites medios distintos de los querosenos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.19.11, 2710.19.15 y 2710.19.29, para uso general: el tipo establecido para el epígrafe 1.11.
- Epígrafe 2.10. Aceites medios distintos de los querosenos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.19.11, 2710.19.15 y 2710.19.29 y destinados a usos distintos a los de carburante: el tipo establecido para el epígrafe 1.12.
- Epígrafe 2.11 Aceites pesados y preparaciones clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.19.71, 2710.19.75, 2710.19.81, 2710.19.83, 2710.19.85, 2710.19.87, 2710.19.91, 2710.19.93, 2710.19.99 y 2710.20.90: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.
- Epígrafe 2.12. Hidrocarburos gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00 y productos clasificados en el código NC 2705, para uso general: el tipo establecido para el epígrafe 1.9.
- Epígrafe 2.13.1 Hidrocarburos gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00 y productos clasificados en el código NC 2705, así como el biogás, destinados a usos distintos a los de carburante, o a usos como carburante en motores estacionarios: el tipo establecido para el epígrafe 1.10.1.
- Epígrafe 2.13.2 Hidrocarburos gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00 y productos clasificados en el código NC 2705, así como el biogás, destinados a usos con fines profesionales siempre y cuando no se utilicen en procesos de generación y cogeneración eléctrica: el tipo establecido para el epígrafe 1.10.2.
Para la aplicación de estos dos últimos epígrafes se considera biogás el combustible gaseoso producido a partir de la biomasa y/o a partir de la fracción biodegradable de los residuos y que puede ser purificado hasta alcanzar una calidad similar a la del gas natural, para uso como biocarburante, o el gas producido a partir de madera.
- Epígrafe 2.14. Vaselina y demás productos clasificados en el código NC 2712: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.
- Epígrafe 2.15. Mezclas bituminosas clasificadas en el código NC 2715: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.
- Epígrafe 2.16. Hidrocarburos de composición química definida, incluidos en el ámbito objetivo del impuesto y clasificados en los códigos NC 2901 y 2902: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.
- Epígrafe 2.17. Preparaciones clasificadas en el código NC 3403: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.
- Epígrafe 2.18. Preparaciones antidetonantes y aditivos clasificados en el código NC 3811: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.
- Epígrafe 2.19. Mezclas de alquilbencenos y mezclas de alquilnaftalenos clasificadas en el código NC 3817: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.
- Epígrafe 2.20 Desechos de aceites clasificados en los códigos NC 2710.91.00 y 2710.99.00: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Biocarburantes y biocombustibles

Tributarán por este impuesto a los tipos impositivos establecidos en los epígrafes 1.13 a 1.15 de la tarifa 1.^a.

Ejemplo

Eleuteria, residente en Valencia, ha cumplido 16 años y, como premio a su excelente currículum educativo, sus padres deciden comprarle una motocicleta. Muy emocionada, se dirige con su nuevo vehículo a una gasolinera e introduce 5 litros de gasolina sin plomo de octanaje inferior a 98 I.O. en el depósito de combustible. Del precio pagado por esta compra, ¿cuál es la cuota del impuesto sobre hidrocarburos que ha sido repercutida a Eleuteria por el sujeto pasivo de este impuesto?

De acuerdo con el epígrafe 1.2.2 de la tarifa 1.ª del art. 50.1 LIIEE, las gasolinas sin plomo con octanaje inferior a 98 I.O. son gravadas con una cuota de 400,69 euros por cada 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial. En consecuencia, por la compra de 5 litros de gasolina, la cuota de impuesto sobre hidrocarburos repercutida a Eleuteria por el sujeto pasivo de este impuesto es la siguiente: $[(5 \times 400,69) / 1.000 + (5 \times 24) / 1.000] = 2,00345 + 0,12 = 2,12345$ euros. Se debe tener en cuenta, además, que en el impuesto sobre Hidrocarburos las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico aplicable a la gasolina sin plomo con octanaje inferior a 98 I.O., dentro de la banda que se indica en cada caso, teniendo en cuenta que el límite superior de la banda puede ser actualizado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. En concreto, el tipo autonómico se puede situar entre 0 euros por 1.000 litros y un máximo de 48 euros por 1.000 litros (art. 52.1.a) LIIEE).

3) En el **impuesto sobre las labores del tabaco**, la base imponible a veces está constituida por la cifra de unidades y a veces por el valor del producto. El tipo de gravamen en el primer caso es específico, es decir, una cantidad fija por unidad, y en el segundo son tipos *ad valorem* (alícuotas) de los diferentes productos.

Tipos de gravamen del impuesto sobre las labores del tabaco

- Epígrafe 1. Cigarros y cigarrillos: 15,8 %.
El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 41,5 euros por cada mil unidades, y se incrementará hasta 44,5 euros cuando a los cigarros y cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 215 euros por cada 1.000 unidades.
- Epígrafe 2. Cigarrillos:
 - a) Tipo proporcional: 51 %.
 - b) Tipo específico: 24,1 euros por cada 1.000 cigarrillos.
El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.
- Epígrafe 3. Picadura para liar:
 - a) Tipo proporcional: 41,5 %.
 - b) Tipo específico: 22 euros por kilogramo.
El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 96,5 euros por cada kilogramo, y se incrementará hasta 100,5 euros cuando a la picadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 165 euros por kilogramo.
- Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco: 28,4%.
Las demás labores del tabaco estarán gravadas al tipo único de 22 euros por kilogramo cuando la cuota que resultaría de la aplicación del tipo establecido en el párrafo anterior sea inferior a la cuantía de este tipo único.

4) Finalmente, en el **impuesto sobre la electricidad**, la base imponible resulta de aplicar un coeficiente por el importe determinado como base imponible de IVA, excluyendo la cuota de ese impuesto. El tipo de gravamen aplicable sobre esta base es del 4,864%.

Base imponible y tipos de gravamen del impuesto sobre la electricidad

La base imponible del impuesto estará constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión del devengo del impuesto, se habría determinado como base imponible del IVA, excluidas las cuotas del propio impuesto sobre la electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso

dentro del territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los arts. 78 y 70 LIVA.

El impuesto se exigirá al tipo del 4,864 %, aunque las cuotas resultantes de la aplicación de este tipo impositivo no podrán ser inferiores a las cuantías siguientes:

- 0,5 euros por megavatio-hora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a usos industriales.
- 1 euro por megavatio-hora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos.

Cuando se incumpla esta condición, las cuantías indicadas en estos dos últimos apartados tendrán la consideración de tipos impositivos aplicables en lugar del establecido con carácter general.

2. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

2.1. Hecho imponible y exenciones

La sujeción al impuesto viene dada por la **primera matriculación definitiva** en España o por la **circulación o utilización** de determinados medios de transporte nuevos o usados, como los vehículos automóviles de motor, las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos de más de ocho metros de eslora y los aviones, avionetas y demás aeronaves de motor. La sujeción¹⁹ por la utilización o el uso de estos medios se produce cuando no se solicita la matriculación correspondiente pasados treinta días desde que se empezaron a usar.

⁽¹⁹⁾Art. 65 LIIEE.

Hay que tener en cuenta, no obstante, que son numerosos los **supuestos de no sujeción** en cada uno de los medios de transporte gravados. La mayoría tienen en cuenta el **destino** que se dé a los automóviles, las embarcaciones y las aeronaves (por ejemplo, uso sanitario, agrícola, comercial o industrial, de esparcimiento, de transporte de viajeros, seguridad o defensa pública, etc.), o la **clase de vehículo** (determinados vehículos afectados a actividades económicas, tranvías, autobuses, coches de minusválidos, ciclomotores de dos o tres ruedas y cuadríciclos ligeros, motocicletas con una cilindrada inferior a 250 centímetros cúbicos, aeronaves con un peso inferior a 1.550 kg, vehículos especiales, vehículos mixtos adaptables, ambulancias, embarcaciones de menos de 8 metros de eslora).

El impuesto especial sobre determinados medios de transporte se exige en todo el territorio español, sin perjuicio de las particularidades del País Vasco y Navarra.

Este impuesto es un impuesto **cedido a las comunidades autónomas** desde el año 2002. En concreto, se cede el 100% del rendimiento obtenido por las primeras matriculaciones de vehículos que hayan tenido lugar en el territorio de la comunidad, teniendo en cuenta que la primera matriculación definitiva debe realizarse en la provincia donde el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal. La cesión también incluye las competencias de gestión del impuesto y algunas competencias normativas en los términos que veremos a continuación.

El **devengo** del impuesto se produce con carácter general en el momento en que se **solicite la primera matriculación definitiva**. Ahora bien, considerando los otros posibles supuestos de sujeción, el impuesto se devenga cuando se

utilice el medio de transporte durante más de 30 días sin solicitar su matriculación, o cuando en un plazo de cuatro años se modifiquen las circunstancias en las que se determinó su no sujeción o su posible exención (art. 68 LIIEE).

Por último, las **exenciones**²⁰ también son numerosas y a veces se exige su reconocimiento previo por parte de la Administración. La mayor parte se concede en función del **uso o la finalidad** que se dé a cada medio de transporte (los automóviles de alquiler, las embarcaciones de alquiler cuya eslora no exceda de 15 metros, los automóviles utilizados en autoescuelas, los taxis, los automóviles de minusválidos, las embarcaciones impulsadas a remo, los veleros de categoría olímpica) o bien **en función del titular** (los vehículos que llevan placa diplomática, las aeronaves matriculadas a nombre del Estado, las comunidades autónomas o las corporaciones locales, las aeronaves pertenecientes a escuelas reconocidas por la dirección general de aviación civil o a empresas de navegación aérea o matriculadas para su arrendamiento exclusivo para estas empresas, los medios de transporte que se matriculen o se utilicen como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular desde el extranjero al territorio español).

⁽²⁰⁾Art. 66 LIIEE.

Ejemplo

Tomás ha comprado un velero de doce metros de eslora y decide matricular este medio de transporte para afectarlo exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

Esta matriculación está sujeta al IEDMT, pero exenta. No se beneficia del supuesto de no sujeción previsto en la letra b) del art. 65.1 LIIEE, puesto que el mismo está reservado únicamente a las embarcaciones de recreo con una eslora de 8 metros o inferior.

En cambio, la matriculación del supuesto está exenta, siempre y cuando cumpla las limitaciones y los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos, según la letra g) del art. 66.1 LIIEE. En concreto, se entenderá que no existe actividad de alquiler cuando la embarcación sea cedida por el titular para su arrendamiento, siempre que dicho titular o una persona a él vinculada reciba por cualquier título un derecho de uso total o parcial sobre la referida embarcación o sobre cualquier otra de la que sea titular el cesionario o una persona vinculada al cesionario.

2.2. Sujetos pasivos

Como regla general, son **sujetos pasivos**²¹ las personas o entidades en cuyos nombres se efectúa la primera matriculación del medio de transporte. Y, como excepción, quien lo utiliza una vez transcurrido el plazo de treinta días mencionado al hablar del hecho imponible.

⁽²¹⁾Art. 67 LIIEE.

2.3. Cuantificación de la deuda tributaria

La **base imponible**²² de este impuesto varía en función del carácter nuevo o usado del medio de transporte. Así, cuando se trata de un **medio nuevo**, la base coincide con la del IVA o impuesto equivalente, y si no, con el importe total de la contraprestación, mientras que si se trata de un **medio usado**, la base será fijada por el valor del mercado.

⁽²²⁾Art. 69 LIIEE.

Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, los precios medios de venta aprobados al efecto por el ministro de Economía y Hacienda que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto. Cuando los sujetos pasivos declaren un valor de mercado determinado conforme a lo indicado, la Administración Tributaria no podrá comprobar por los otros medios previstos en el art. 57 LGT el valor así declarado.

Las únicas **reducciones**²³ a la base imponible del 50 por ciento y del 30 por ciento están previstas, respectivamente, para los vehículos destinados al uso exclusivo de familias numerosas y para las autocaravanas y los vehículos acondicionados como vivienda.

⁽²³⁾Arts. 66.4 y 66.5 LIIEE.

Más específicamente, en relación con la primera de las reducciones citadas, la base imponible del impuesto será objeto de una reducción del 50% de su importe respecto de los vehículos automóviles con una capacidad homologada no inferior a cinco plazas y no superior a nueve, incluida en ambos casos la del conductor, que se destinen al uso exclusivo de familias calificadas de numerosas conforme a la normativa vigente con los siguientes requisitos:

- La primera matriculación definitiva del vehículo deberá tener lugar a nombre del padre o de la madre de las referidas familias, o bien, a nombre de ambos conjuntamente.
- Deberán haber transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo a nombre de cualquiera de las personas citadas en la letra a anterior y al amparo de esta reducción. No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos debidamente acreditados.
- El vehículo automóvil matriculado al amparo de esta reducción no podrá ser objeto de una transmisión posterior por actos *inter vivos* durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación.
- La aplicación de esta reducción, además, está condicionada a su reconocimiento previo por la Administración Tributaria en la forma que se determine reglamentariamente, y será necesario, en todo caso, la presentación ante la Administración Tributaria de la certificación acreditativa de la condición de familia numerosa expedida por el organismo de la Administración central o autonómica que corresponda.

En cuanto al **tipo de gravamen**, que es el vigente en el momento del devengo, es fijado por la respectiva comunidad autónoma y varía en función de la clase de medio de transporte, de la cantidad de CO₂ que emita a la atmósfera y del territorio nacional en el que se aplique.

Si la comunidad no aprueba los tipos, los aplicables son los previstos subsidiariamente en la LIIEE²⁴.

(24) Art. 70 LIIEE.

El tipo de gravamen subsidiario previsto en el art. 70 LIIEE varía según la clase de medio de transporte y la emisión de CO₂:

- Los vehículos del **epígrafe 1.º** (vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km, con excepción de los vehículos tipo "quad", y vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna, con excepción de los vehículos tipo "quad") tributan al tipo del 0% en todo el territorio español.
- Para los vehículos del **epígrafe 2.º** (vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 120 g/km y sean inferiores a 160 g/km, con excepción de los vehículos tipo "quad"), el tipo es del 4,75% en la Península e Islas Baleares, del 3,75% en Canarias y del 0% en Ceuta y Melilla.
- En el caso de los vehículos que cumplen las características del **epígrafe 3.º** (vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean inferiores a 160 g/km y sean inferiores a 200 g/km, con excepción de los vehículos tipo "quad"), el tipo se incrementa al 9,75% en la Península y al 8,75% en Canarias, pero no en Ceuta y Melilla, que sigue siendo del 0%.
- La extensa lista de vehículos del **epígrafe 4.º** (vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km, con excepción de los vehículos tipo "quad"; vehículos respecto de los que sea exigible la medición de sus emisiones de CO₂, cuando estas no se acrediten; vehículos comprendidos en las categorías N2 y N3 acondicionados como vivienda; vehículos tipo "quad", y motos náuticas), los tipos ascienden hasta el 14,75% en la Península y al 13,75% en Canarias, siendo igualmente del 0% en Ceuta y Melilla.
- Por último, los medios de transporte incluidos en el **epígrafe 5.º** (vehículos no comprendidos en los epígrafes anteriores; embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, con excepción de las motos náuticas; y aviones, avionetas y demás aeronaves), se gravan al 12% en la Península, al 11% en Canarias y al 0% en Ceuta y Melilla.
- Por su parte, los **epígrafes 6.º al 9.º** recogen las diferentes clases de motocicletas y también se indica en cada caso el tipo de gravamen aplicable.

De acuerdo con la Ley de Cesión de Tributos²⁵ del Estado a las comunidades autónomas, estas últimas pueden incrementar todos estos tipos que se acaban de indicar en un 15% como máximo.

⁽²⁵⁾Art. 51 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, de Cesión de Tributos.

Ejemplo

María, residente en Madrid, ha comprado por un precio de 39.200 euros un coche deportivo descapotable con un motor de gasolina de 4.000 centímetro cúbicos y con una emisión de CO₂, según la tarjeta de la inspección técnica del vehículo, de 300 g/km. La base imponible del IVA es de 30.000 euros.

La cuota del IEDMT será el resultado de multiplicar la base imponible a los efectos del IVA (30.000 euros) por el tipo de gravamen aprobado, en su caso, por la Comunidad Autónoma de Madrid. En su defecto, se aplicará el tipo de gravamen subsidiario previsto en el art. 70 LIIIE. Al tratarse de un vehículo con una emisión de CO₂ superior a 200 g/km (epígrafe 4.º), el tipo subsidiario aplicable es del 14,75%. Por tanto, la cuota del IEDMT será: 30.000 x 14,75% = 4.425 euros.

Por último, la cuota tributaria se fija por cada mes o fracción de mes que los medios de transporte se destinan a ser utilizados en el territorio de aplicación del impuesto español en dos supuestos:

- Cuando se trate de vehículos automóviles matriculados en otro Estado miembro, puestos a disposición de una persona física residente en España por personas o entidades establecidas en otro Estado miembro, siempre que la puesta a disposición se produzca como consecuencia de la relación laboral que se mantenga con la persona física residente, ya sea en régimen de asalariado o no, o se destine el vehículo a ser utilizado esencialmente en el territorio de aplicación del impuesto con carácter permanente.
- Cuando se trate de medios de transporte matriculados en otro Estado miembro que sean alquilados a un proveedor de otro Estado miembro por personas o entidades residentes en España durante un periodo superior a tres meses.

En estos casos, la cuota tributaria será el resultado de multiplicar el importe de la cuota por los siguientes porcentajes: los 12 primeros meses, el 3 por 100; de los 13 a los 24 meses, el 2 por 100, y de los 25 meses en adelante, el 1 por 100.

3. Impuesto especial sobre el carbón

3.1. Hecho imponible, supuestos de no sujeción y exenciones

El **impuesto especial sobre el carbón**²⁶, exigible desde finales del 2005 en todo el territorio español, excepto en Canarias, Ceuta y Melilla, grava la puesta a consumo de carbón en este ámbito territorial.

⁽²⁶⁾Art. 76 LIIEE.

Este hecho imponible²⁷ incluye la **primera venta o entrega de carbón** efectuada en este ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón, así como el **autoconsumo** de carbón, esto es, la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios.

⁽²⁷⁾Art. 77 LIIEE.

El impuesto se **devenga**²⁸ en el momento de la puesta del carbón a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.

⁽²⁸⁾Art. 82.1 LIIEE.

A los efectos de este impuesto, el art. 75 LIIEE especifica que tienen la consideración de carbón los productos comprendidos en los códigos 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 y 2714 de la nomenclatura arancelaria y estadística establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2.658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987.

En todo caso, se establece una **presunción de hecho imponible**²⁹ cuando los sujetos pasivos no justifiquen el destino dado al carbón producido, importado o adquirido, devengándose el impuesto en el momento en que se constate la falta de dicha justificación.

⁽²⁹⁾Art. 82.2 LIIEE.

No estarán sujetas al impuesto, por no producirse la puesta a consumo de carbón en el ámbito territorial del mismo, las ventas o entregas de carbón que impliquen su envío directo por el productor o extractor, importador o adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto, con determinados requisitos, ni el autoconsumo de carbón efectuado por sus productores o extractores dentro de las instalaciones de producción o extracción y directamente vinculado a la realización de estas actividades³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 78 LIIEE.

Por último, hay que tener en cuenta que también se incluyen distintos supuestos que gozan de **exención**³¹:

⁽³¹⁾Art. 79 LIIEE.

1) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen el carbón a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.

2) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen el carbón adquirido a su envío con un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.

Hay que observar³², no obstante, en este segundo supuesto, que si el carbón así adquirido fuera destinado a su consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, se considerará realizada y devengada la primera venta o entrega en el momento en que se efectúe la aplicación del carbón a ese destino.

(32) Art. 82.3 LIIEE.

3) Las operaciones que constituyan puesta a consumo de carbón cuando impliquen el empleo de este en los usos siguientes:

- Reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos.
- Procesos mineralógicos.
- Como combustible en el ámbito del consumo doméstico y residencial.
- Cualquier uso que no suponga combustión.

En todo caso, la **Ley de Presupuestos Generales del Estado** podrá modificar³³ los supuestos de no sujeción y las exenciones del impuesto que se acaban de mencionar.

(33) Art. 88 LIIEE.

Ejemplo

Un importador adquiere carbón en Rusia y lo vende a una central térmica española para reducción química. Sin embargo, el importador no justifica el destino dado al carbón.

En principio, el importador gozaría de exención, en virtud del art. 79.3.b) LIIEE, por realizar una operación que constituye puesta a consumo de carbón que implica el empleo de este en un proceso de reducción química.

Sin embargo, según disponen los arts. 77.3 y 82.2 LIIEE, se produce una presunción de hecho imponible cuando los sujetos pasivos no justifiquen el destino dado al carbón producido, importado o adquirido, devengándose el impuesto en el momento en que se constate la falta de dicha justificación.

3.2. Sujetos pasivos y repercusión

Son **sujetos pasivos**³⁴ del impuesto los productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al impuesto.

(34) Art. 81.1 LIIEE.

En los supuestos en que el carbón adquirido fuera **destinado a su consumo en el ámbito territorial** de aplicación del impuesto, serán sujetos pasivos los empresarios adquirentes de carbón que efectúen este destino.

Estos sujetos pasivos deberán, en su caso, **repercutir**³⁵ el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de carbón, y éstos quedarán obligados a soportarlas.

⁽³⁵⁾Art. 85 LIIIE.

Cuando la operación gravada deba documentarse en **factura o documento equivalente**, la repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en dicho documento separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella. Por el contrario, cuando se trate de operaciones **no sujetas o exentas**, se hará mención de dicha circunstancia en el referido documento, con indicación del precepto de la LIIIE en que se basa la aplicación de tal beneficio.

3.3. Cuantificación del impuesto

La **base imponible** del impuesto estará constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios. El impuesto se exigirá al **tipo** de 0,15 euros por gigajulio en el caso del carbón destinado a usos con fines profesionales, y de 0,65 euros por gigajulio para el carbón destinado a otros usos, aunque este tipo de gravamen³⁶ puede ser modificado por Ley de Presupuestos Generales del Estado.

⁽³⁶⁾Arts. 83, 84 y 88 LIIIE.

4. Gestión de los impuestos especiales

En cuanto a los **impuestos especiales** regulados en la LIIEE, podemos distinguir:

1) Los **impuestos especiales de fabricación**³⁷ se liquidan con carácter general mediante una declaración-liquidación que comprende las cuotas devengadas dentro de cada mes natural, con la excepción de las importaciones, que siguen el mismo régimen de liquidación administrativa instantánea que los impuestos aduaneros.

⁽³⁷⁾Arts. 18 y 19 LIIEE y arts. 40 a 45 RIIEE.

Asimismo, hay que decir que los diversos operadores de los bienes gravados están sometidos a un control estricto, y que se establecen una serie de **deberes y controles administrativos** que afectan tanto a la localización de los productos como a su fabricación, transformación, almacenamiento y distribución o venta. El incumplimiento de estos deberes es fuertemente sancionado.

2) En el **impuesto especial sobre determinados medios de transporte**³⁸, el sujeto pasivo autoliquida e ingresa la deuda en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el ministro de Economía y Hacienda, otorgándose a la Administración Tributaria potestades de comprobación previa del valor del medio de transporte. En cualquier caso, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con la Ley de Cesión de Tributos, la comunidad autónoma se hará cargo, por delegación del Estado, de la gestión, liquidación, recaudación y revisión de este impuesto.

⁽³⁸⁾Art. 71.2 LIIEE.

3) En el **impuesto especial sobre el carbón**³⁹, finalmente, los sujetos pasivos están obligados a presentar trimestralmente una declaración-liquidación, salvo cuando en el período de que se trate no resulten cuotas a ingresar, y una declaración resumen anual de las operaciones realizadas, de acuerdo con los modelos, plazos, requisitos y condiciones establecidos por el Ministerio de Economía y Hacienda.

⁽³⁹⁾Art. 86 LIIEE.

5. Impuesto sobre las primas de los seguros

5.1. Hecho imponible y exenciones

El artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, ha creado y ha regulado el impuesto sobre las primas de los seguros⁴⁰ (IPS), aplicable a partir de 1997 en todo el territorio español. El legislador ha preferido ubicar el régimen de este impuesto sobre las primas de seguros en una sede independiente y fuera de la LIIEE, cuando por las características de esta figura impositiva (grava un consumo específico) se tendría que integrar en la disciplina de estos últimos.

⁽⁴⁰⁾Art. 12.Cuatro Ley 13/1996.

El impuesto sobre las primas de los seguros es un impuesto indirecto y no cedido a las comunidades autónomas, que grava⁴¹ la realización de las operaciones de seguro y capitalización relacionadas en el artículo 3 de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

⁽⁴¹⁾Art. 12.Dos Ley 13/1996.

La sujeción al impuesto se entiende producida cuando estas operaciones se entiendan realizadas en territorio español, según diferentes puntos de conexión (lugar de localización del riesgo o del compromiso y, en su defecto, lugar de localización de la sede económica, establecimiento permanente o domicilio del contratante cuando este sea un empresario o profesional dedicado a esta actividad aseguradora), y, además, cuando sean concertadas por entidades aseguradoras que operen en España⁴². Como supuesto de no sujeción, quedan excluidas las operaciones derivadas de los conciertos que estas entidades establezcan con organismos de la Administración de la Seguridad Social.

⁽⁴²⁾Art. 12.Seis Ley 13/1996.

El impuesto se devenga⁴³ en el momento en que se satisfagan las primas y, en caso de fraccionamiento de las mismas, en el momento en que se realice cada uno de los pagos fraccionados.

⁽⁴³⁾Art. 12.Siete Ley 13/1996.

Hay que tener en cuenta, por último, que la ley contempla una lista de exenciones⁴⁴: seguros sociales obligatorios y seguros colectivos que instrumenten sistemas alternativos en los planes y fondo de pensión, seguros de vida, operaciones de capitalización, operaciones de reaseguros, operaciones de seguro de caución, operaciones de seguro de asistencia sanitaria y enfermedad, etc.

⁽⁴⁴⁾Art. 12.Cinco y 12.Doce Ley 13/1996.

5.2. Sujetos pasivos y repercusión

Son **sujetos pasivos** las entidades aseguradoras y, en calidad de sustituto, los representantes fiscales de las entidades domiciliadas en otro Estado de la Unión Europea que operen en España en régimen de libre prestación de servicios. Sin embargo, los empresarios o profesionales contratantes establecidos en España que realicen operaciones con estas últimas entidades y no acrediten la repercusión del impuesto son **responsables solidarios** de la deuda⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Art. 12.Nueve y 12.Catorce Ley 13/1996.

En cualquiera de los casos, el impuesto tiene que ser **repercutido**⁴⁶ íntegramente a las personas que contraten los seguros.

⁽⁴⁶⁾Art. 12.Diez Ley 13/1996.

5.3. Cuantificación del impuesto

La **base imponible** está constituida por el importe total de la prima, y la cuota a pagar se obtiene aplicando el tipo de 6%.

Ejemplo

Laura, empresaria de la construcción residente en Huesca, contrata un seguro para un vehículo comercial con una compañía de seguros domiciliada en Francia que opera en España en régimen de libre prestación de servicios. Al efecto, esta empresaria debe pagar una prima mensual de 100 euros.

La compañía de seguros francesa debe repercutir a Laura la cuota del IPS. Al fraccionarse el pago de la prima anual del seguro, el impuesto se devenga en el momento en que se realicen cada uno de los pagos fraccionados (art. 12.Siete Ley 13/1996). Por tanto, el IPS será: $100 \times 6\%$ (art. 12.Once Ley 13/1996) = 6 euros. Cada mes Laura deberá pagar 100 euros por la prima del seguro, más 6 euros en concepto de cuota repercutida de IPS.

Hay que tener en cuenta, además, que la compañía de seguros francesa es sujeto pasivo del impuesto, que actúa como sustituto de la misma su representante fiscal en España, y que Laura, en su condición de empresaria establecida en España, responde solidariamente del pago que debe efectuar el sujeto pasivo si no acredita la repercusión del mismo (arts. 12.Nueve y 12.Catorce Ley 13/1996).

5.4. Gestión del impuesto

Los sujetos pasivos están obligados⁴⁷ a presentar e ingresar **mensualmente la autoliquidación** y a presentar una **declaración resumen anual**.

⁽⁴⁷⁾Art. 12.Trece Ley 13/1996.

6. Impuestos medioambientales sobre la electricidad y los gases fluorados

Dentro del grupo de impuestos especiales pueden incluirse en sentido amplio cinco figuras tributarias de naturaleza medioambiental que gravan la producción de energía eléctrica y el consumo de los denominados gases fluorados de efecto invernadero.

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, ha creado cuatro impuestos sobre la energía eléctrica:

- 1) Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (**IVPEE**).
- 2) Canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (**CUACPEG**).
- 3) Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (**IPCNGRR**).
- 4) Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas (**IACNGRR**).

Este grupo de impuestos se suma a las figuras tributarias que en nuestro país gravan el sector eléctrico. Al margen de la incidencia de los impuestos generales en este sector (impuesto sobre sociedades, impuesto sobre el valor añadido), a nivel estatal los impuestos ambientales aludidos se suman al impuesto especial sobre la electricidad y a distintas figuras autonómicas como las ecotasas sobre la producción de energía eléctrica, los cánones eólicos, los impuestos sobre los usos y aprovechamientos del agua embalsada, los impuestos sobre el transporte y distribución de energía eléctrica o diferentes cánones de abastecimiento y saneamiento del agua, entre otros. A los efectos de la racionalidad del sistema tributario y la evitación de la plurimposición, no parece que la proliferación de este tipo de tributos de forma descoordinada sea una medida que pueda valorarse positivamente. De hecho, para aquellas Comunidades Autónomas que con anterioridad al 28 de septiembre de 2012 hayan aprobado impuestos sobre los mismos hechos imposables, se prevé la aplicación del art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), que dispone la necesidad de articular mecanismos de compensación por las pérdidas económicas sufridas como consecuencia de los nuevos tributos estatales.

La exposición de motivos de la Ley 15/2012 afirma que el objetivo de la adopción de tales medidas impositivas es el de “armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibili-

dad". La misma exposición de motivos, no obstante, señala que el impuesto sobre la producción de energía eléctrica pretende favorecer el equilibrio presupuestario y el canon por la utilización de las aguas continentales, introducir racionalidad económica en la utilización del dominio público hidráulico. Los dos impuestos relacionados con la energía nuclear, en cambio, persiguen dar respuesta a las incertidumbres derivadas del desmantelamiento de las centrales nucleares y la gestión definitiva de los residuos radioactivos.

En coherencia con el carácter directo de todas estas figuras que gravan el sector eléctrico, no está prevista en ningún caso la repercusión de las cuotas a los consumidores, aunque resulta evidente que desde un punto de vista económico el coste fiscal puede trasladarse a estos sujetos a través del precio del suministro eléctrico.

Por lo que respecta al impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (IGFEV), esta figura ha sido introducida por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. Este impuesto indirecto grava el consumo de determinados productos, como los hidrofluorocarburos, los perfluorocarburos, el hexafluoruro de azufre, atendiendo a los efectos perniciosos de los mismos sobre el calentamiento atmosférico y la capa de ozono.

6.1. El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica

La creación del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IPVEE), según se desprende de la exposición de motivos de la Ley 15/2012, pretende que las empresas productoras de energía eléctrica internalicen los costes medioambientales derivados de las redes de transporte y distribución de energía eléctrica y los costes para el mantenimiento de la garantía de suministro.

Estamos ante un impuesto directo y real aplicable en todo el territorio español (sin perjuicio de las especialidades de los territorios forales) que **grava** la producción de energía eléctrica medida en barras de central y su incorporación al sistema eléctrico español de energía por parte de cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

Los **obligados tributarios** son las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que se refiere el art. 34.5 LGT, que realicen el hecho imponible descrito, y la base imponible, que se determina para cada instalación, está constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la realización de la actividad de producción e incorporación descrita, durante un año natural. En el cálculo del importe total mencionado, se consideran las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido

en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en el período impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares.

El **tipo de gravamen** fijado es único, del 7%, aplicable a la energía eléctrica producida e incorporada al sistema eléctrico con independencia del tipo de instalación generadora.

El **período impositivo** coincide con el año natural y el impuesto se **devenga** el 31 de diciembre de cada año, salvo en el supuesto de cese del contribuyente en el ejercicio de la actividad en la instalación, en cuyo caso finaliza el día en que se entienda producido dicho cese.

Por lo que respecta a las obligaciones formales, los contribuyentes están obligados a realizar una **autoliquidación** durante el mes de noviembre posterior al de devengo, todo ello de conformidad con las normas y modelos que apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. A los efectos de determinar la cuota a ingresar, se tendrán en cuenta las medidas definitivas de la producción eléctrica del año del devengo.

La ley también prevé, finalmente, la realización de **pagos fraccionados** entre los días 1 a 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero del año siguiente al de devengo, correspondientes al valor de la producción de energía eléctrica medida en barras de central realizada durante los meses de enero a marzo, abril a junio, julio a septiembre y octubre a diciembre, respectivamente, a los que se les aplicará el tipo impositivo del 7% y se deducirán los pagos fraccionados previamente realizados.

6.2. El canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica

El art. 29 de la Ley 15/2012 ha modificado el texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, incorporando en este texto normativo un nuevo artículo 112 bis por el que se crea un canon, con naturaleza de tasa, que tiene por **objeto** gravar la utilización o aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (CUACPEG). Pese a que este canon se vincula formalmente a la concesión del dominio público hidráulico, en realidad se trata de un gravamen sobre la cifra de negocios de las centrales hidroeléctricas que se suma, en consecuencia, al impuesto sobre el valor de la producción, por lo que materialmente puede calificarse como impuesto.

Según la exposición de motivos de la Ley 15/2012, la introducción de esta figura tributaria se sustenta en el hecho de que el canon de utilización afecta únicamente a la ocupación, utilización y aprovechamiento de cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas y de los lechos de los lagos y la-

gunas y de los embalses superficiales en cauces públicos, quedando fuera de la definición del canon el uso de las aguas continentales, y de que es necesario proteger la calidad de estas aguas.

Los **contribuyentes** del canon son los concesionarios o quienes se subroguen en su lugar, estando exentos los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración competente para la gestión del dominio público hidráulico.

La **base imponible**, que será determinada por el organismo de cuenca, consistirá en el valor económico de la energía hidroeléctrica producida por el concesionario (medida en barras de central) mediante la utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico, durante el período impositivo de un año.

El **devengo** del canon se produce con el otorgamiento inicial y el mantenimiento anual de la concesión hidroeléctrica y será exigible en las condiciones que señale la concesión.

El **tipo de gravamen** es una alícuota del 22% y sobre la cuota resultante es aplicable una **reducción** del 90% para algunas instalaciones: las instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50MW, las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50MW, y aquellas producciones o instalaciones que se prevea reglamentariamente incentivar por motivos de política energética general.

La gestión y recaudación del tributo corresponderá a los organismos de cuenca competentes, si bien estos podrán firmar un convenio de encomienda de gestión con la Administración Tributaria del Estado. Se prevé que el 2% de lo recaudado sea considerado como ingreso del organismo de cuenca, mientras que el 98% restante será ingresado en el Tesoro Público por el organismo en cuestión.

6.3. El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica

Según se indica en la exposición de motivos de la Ley 15/2012, con este impuesto se busca hacer frente a las externalidades negativas generadas por la generación de energía nuclear y mantener operativos los planes de emergencia nuclear existentes en cada una de las provincias en las que hay alguna instalación nuclear.

Estamos ante un impuesto real y directo, aplicable en todo el territorio español (sin perjuicio de los regímenes tributarios del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra), que **grava** la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

Los **obligados tributarios** son las personas físicas y jurídicas, así como las entidades sin personalidad jurídica citadas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que realicen el hecho imponible descrito, y la **base imponible** del impuesto, que se determina para cada instalación que realice el hecho imponible, está constituida en el caso de la producción de combustible nuclear gastado, por los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear producido durante el período impositivo, y en el caso de la producción de residuos radioactivos, por los metros cúbicos de residuos radioactivos de media, baja y muy baja actividad producidos que han sido acondicionados durante el período impositivo para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación.

Por lo que respecta al **tipo de gravamen**, se establecen diferentes tipos impositivos según el tipo de producción:

- Combustible nuclear gastado: 2.190 euros/kg.
- Residuos radioactivos:
 - a) Baja y media actividad: 6.000 euros/m³.
 - b) Muy baja actividad: 1.000 euros/m³.

El **período impositivo** de ambos impuestos coincide con el año natural, devengándose el mismo el 31 de diciembre, salvo en el caso de cese de la actividad gravada.

El contribuyente debe realizar una **autoliquidación** y el ingreso de la cuota resultante dentro de los veinte primeros días naturales siguientes al devengo del impuesto, y se establecen tres **pagos fraccionados**, a realizar por el contribuyente dentro de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre, a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo en curso, todo ello de acuerdo con las normas que apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Para el cálculo de los pagos fraccionados se tomarán en consideración las magnitudes determinantes de la base imponible correspondientes al trimestre natural anterior al inicio del plazo de realización de cada uno de dichos pagos, aplicando el tipo impositivo en cuestión.

6.4. El impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas

Este impuesto se justifica en los mismos términos que el anterior impuesto en la exposición de motivos de la Ley 15/2012, esto es, hacer frente a las externalidades negativas generadas por la generación de energía nuclear y mantener operativos los planes de emergencia nuclear existentes en cada una de las provincias en las que hay alguna instalación nuclear.

Se trata igualmente de un impuesto real y directo, aplicable en todo el territorio español (sin perjuicio de los regímenes tributarios forales), que **grava** el almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radioactivos en una instalación centralizada. Las personas físicas y jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica citadas en el artículo 35.4 LGT que realicen el hecho imponible descrito se califican como **sujetos pasivos** del impuesto.

Están **exentos** el almacenamiento de residuos radioactivos procedentes de actividades médicas o científicas, así como de incidentes excepcionales en instalaciones industriales no sujetas a reglamentación nuclear, que sean calificados como tales por el Consejo de Seguridad Nuclear o detectados en dichas instalaciones, y gestionados en el marco de los acuerdos sobre el control de fuentes radiactivas encapsuladas de alta actividad y fuentes huérfanas.

La **base imponible** del impuesto, que se determinará para cada instalación que realice el hecho imponible, estará constituida por la siguiente magnitud según los casos:

- a) La diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en kilogramos.
- b) La diferencia entre el volumen de residuos radioactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en metros cúbicos.
- c) El volumen de residuos radioactivos de media actividad no incluidos en el apartado anterior, y de baja o muy baja actividad introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos.

Asimismo, también el **tipo de gravamen** es diverso según el tipo de elemento almacenado:

- Almacenamiento de combustible gastado: 70 euros/kg.

- Almacenamiento de residuos radioactivos de:
 - a) Alta actividad: 30.000 euros/m³.
 - b) Baja y media actividad: 10.000 euros/m³.
 - c) Muy baja actividad: 2.000 euros/m³.

Por último, el régimen del período impositivo y de devengo, así como las obligaciones formales en relación con la presentación de la autoliquidación y de los pagos fraccionados, es coincidente con el impuesto anterior:

a) El **período impositivo** coincide con el año natural, **devengándose** el mismo el 31 de diciembre (salvo en el caso de cese de la actividad gravada).

b) Para liquidar el impuesto, el contribuyente deberá realizar una **autoliquidación** y el ingreso de la cuota resultante dentro de los veinte primeros días naturales siguientes al devengo del impuesto. Además, se establecen tres **pagos fraccionados**, a realizar por el contribuyente dentro de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre, a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo en curso, todo ello de acuerdo con las normas que apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Para el cálculo de los pagos fraccionados se tomarán en consideración las magnitudes determinantes de la base imponible correspondientes al trimestre natural anterior al inicio del plazo de realización de cada uno de dichos pagos, aplicando el tipo impositivo en cuestión.

6.5. El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero

Este impuesto ha sido introducido por el art. 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

El impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero (IGFEI) es un tributo de naturaleza indirecta que **grava**, en fase única, el consumo de determinados productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico: los hidrofluorocarburos, los perfluorocarburos y el hexafluoruro de azufre, que figuran en el anexo I del Reglamento (CE) núm. 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, así como los preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados en ambos casos, excluyéndose las sustancias reguladas con arreglo al Reglamento (CE) núm. 1005/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre las sustancias que agotan la capa de ozono.

El impuesto se aplica en todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor en el País Vasco y Navarra.

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria, considerándose primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención correspondiente. Asimismo, tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo de los gases fluorados de efecto invernadero por los productores, importadores, adquirentes intracomunitarios, o empresarios aludidos.

No están sujetas las ventas o entregas de gases fluorados de efecto invernadero que impliquen su envío directo por el productor, importador o adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto, ni las ventas o entregas o el autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero con un potencial de calentamiento atmosférico igual o inferior a 150.

Por lo que respecta a las **exenciones**, la Ley 16/2013 contempla diversos supuestos:

- a) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.
- b) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero, incluidos los contenidos en productos, equipos o aparatos, a su envío o utilización fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.
- c) La primera venta o entrega a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición.
- d) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos.
- e) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a la fabricación de medicamentos que se presenten como aerosoles dosificadores para inhalación.
- f) La primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero, importados o adquiridos en equipos o aparatos nuevos.
- g) La primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero importados o adquiridos en medicamentos que se presenten como aerosoles dosificadores para inhalación.

El **devengo** del impuesto se produce en el momento de la puesta de los productos objeto del impuesto a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo, y tiene la condición de **contribuyentes** los fabricantes, importadores o adquirentes intracomunitarios de gases fluorados de efecto invernadero y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al impuesto.

La **base imponible** no es monetaria y se expresa mediante el peso de los productos objeto del impuesto, expresada en kilogramos, y sobre la misma se aplica una de las tres siguientes tarifas:

Tarifa 1.ª: El impuesto se exigirá en función del potencial de calentamiento atmosférico. El tipo impositivo está constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,020 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas fluorado, con el máximo de 100 euros por kilogramo, conforme a los siguientes epígrafes:

Epígrafe	Gas fluorado de efecto invernadero	Potencial de calentamiento atmosférico (PCA)	Tipo – €/kg
1.1	Hexafluoruro de azufre.	22.200	100
1.2	HFC - 23.	12.000	100
1.3	HFC - 32.	550	11
1.4	HFC - 41.	97	–
1.5	HFC - 43-10mee	1.500	30
1.6	HFC - 125.	3.400	68
1.7	HFC - 134.	1.100	22
1.8	HFC - 134a.	1.300	26
1.9	HFC - 152a.	120	–
1.10	HFC - 143.	330	6,6
1.11	HFC - 143a.	4.300	86
1.12	HFC - 227ea.	3.500	70
1.13	HFC - 236cb.	1.300	26
1.14	HFC - 236ea.	1.200	24
1.15.	HFC - 236fa.	9.400	100
1.16	HFC - 245ca.	640	12,8
1.17	HFC - 245fa.	950	19
1.18	HFC - 365mfc.	890	17,8
1.19	Perfluorometano.	5.700	100

Epígrafe	Gas fluorado de efecto invernadero	Potencial de calentamiento atmosférico (PCA)	Tipo – €/kg
1.20	Perfluoroetano.	11.900	100
1.21	Perfluoropropano.	8.600	100
1.22	Perfluorobutano.	8.600	100
1.23	Perfluoropentano.	8.900	100
1.24	Perfluorohexano.	9.000	100
1.25	Perfluorociclobutano.	10.000	100

Tarifa 2.ª:

- Epígrafe 2.1. Preparados. El tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,020 al potencial de calentamiento atmosférico (PCA) que se obtenga del preparado en virtud de lo dispuesto en el número 2 del apartado cinco con el máximo de 100 euros por kilogramo.

Tarifa 3.ª:

- Epígrafe 3.1. Gases regenerados y reciclados de la Tarifa 1.ª. El tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente de 0,85 al tipo establecido en la Tarifa 1.ª.
- Epígrafe 3.2. Preparados regenerados y reciclados de la Tarifa 2.ª. El tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente de 0,85 al tipo establecido en la Tarifa 2.ª.

Al tratarse de un impuesto indirecto, los contribuyentes deben repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto del impuesto, quedando estos obligados a soportarlas. La repercusión se efectúa en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella, debiendo indicarse cuando se trate de operaciones no sujetas o exentas dicha circunstancia y el precepto en que se basa la aplicación de tal beneficio. En cualquier caso, no procede la repercusión en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de actas de inspección y en los de estimación indirecta de bases.

Finalmente, la definición de los conceptos de consumidores finales, gestores de residuos y revendedores, las condiciones para aplicar los tipos reducidos, las exenciones, las deducciones y las devoluciones, así como las obligaciones formales que incumben a los obligados tributarios se recogen en el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento del impuesto.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. ¿En qué momento se produce el devengo de los IIEE en los supuestos de fabricación?
 - a) Cuando se fabrica el producto.
 - b) Cuando tiene lugar la salida de la fábrica del producto.
 - c) En el momento de la entrega del bien al adquirente.

2. La condición de contribuyente en los IIEE de fabricación viene dada por...
 - a) el perfeccionamiento del presupuesto de hecho mediante el devengo.
 - b) la realización del presupuesto de hecho (fabricación, importación o introducción).
 - c) la presentación de la declaración-liquidación del tributo.

3. En los IIEE de fabricación, cuando los productos que salen de la fábrica o depósito fiscal no hayan podido ser librados al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor...
 - a) se produce el devengo.
 - b) se produce el devengo sólo en el caso de un régimen suspensivo.
 - c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es cierta.

4. En los IIEE de fabricación...
 - a) se devengan y son exigibles cuando los productos sometidos salen de las fábricas hacia los depositarios autorizados.
 - b) se devengan y son exigibles cuando los productos sometidos salen de las fábricas y depósitos con destino a la exportación.
 - c) Las dos respuestas anteriores son falsas.

5. ¿Qué tienen en común el impuesto sobre las labores del tabaco y el impuesto sobre hidrocarburos?
 - a) Que en los dos el sujeto pasivo es el consumidor final.
 - b) Que en los dos la base imponible se determina de la misma forma.
 - c) Las dos respuestas anteriores son falsas.

6. Los IIEE de fabricación...
 - a) son impuestos plurifásicos en los cuales se aplica el mecanismo de la repercusión y deducción del impuesto soportado.
 - b) son impuestos de naturaleza indirecta y de carácter monofásico.
 - c) son impuestos incompatibles con la imposición general sobre el consumo.

7. Los IIEE de fabricación se devengan...
 - a) en los supuestos de importación, en el momento en que se perfecciona la venta de la mercancía.
 - b) en los supuestos de fabricación, cuando se produce la salida de la fábrica o depósito fiscal con destino al mercado interior.
 - c) en los supuestos de fabricación, cuando se produce la venta del producto en el mercado interior.

8. Se consideran contribuyentes de los IIEE de fabricación...
 - a) en los supuestos de fabricación, los depositarios autorizados cuando el devengo se produce a la salida de una fábrica o depósito fiscal.
 - b) en los supuestos de fabricación, los depositarios autorizados cuando el devengo se produce con la venta del producto sometido a gravamen.
 - c) en los supuestos de importación, los operadores, registrados o no, y los receptores autorizados que reciban la mercancía.

9. El hecho imponible del IEDMT consiste en...
 - a) la primera matriculación definitiva en España de determinados medios de transporte.

- b) la adquisición de determinados medios de transporte.
c) la puesta en circulación de determinados medios de transporte.
10. La matriculación de una embarcación de recreo de 14 metros de eslora...
- a) está exenta del IEDMT si la embarcación se dedica al alquiler.
b) no está exenta del IEDMT.
c) sólo está exenta si se realiza dentro del régimen de matriculación diplomática.
11. ¿Cuál de estas operaciones está sometida al IEDMT?
- a) La primera matriculación en España de un turismo que fue adquirido de segunda mano en Alemania.
b) La primera matriculación en España de un tractor agrícola.
c) La adquisición y primera matriculación en España de una motocicleta de 125 centímetros cúbicos.
12. El impuesto sobre hidrocarburos...
- a) tiene siempre tres tipos de gravamen.
b) puede tener tres tipos de gravamen.
c) tiene solo dos tipos de gravamen.
13. José y María pasan el fin de semana en Andorra y entre otros productos introducen 4 botellas de vodka de un litro cada una. A los efectos de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas...
- a) se ha producido una importación exenta.
b) se ha producido una importación que debe tributar.
c) se ha producido una importación parcialmente exenta.
14. Una empresa sufre una pérdida de una cantidad determinada de hidrocarburos que se hallan en un régimen suspensivo. A los efectos de los impuestos especiales de fabricación...
- a) esta pérdida da derecho a una deducción de la cuota.
b) esta pérdida origina una reducción de la base imponible.
c) esta pérdida no se encuentra sujeta.
15. Un empresario se dedica a la fabricación de distintos vinos. A los efectos de los impuestos especiales de fabricación...
- a) se aplica el tipo de gravamen de 0 euros por hectolitro en todos los casos.
b) se aplica el tipo de gravamen de 0 euros por hectolitro en algunos casos.
c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.
16. Una empresa inicia su actividad de importación de alcohol, tabaco e hidrocarburos. A los efectos de los impuestos especiales de fabricación, se considerará sujeto pasivo...
- a) el fabricante de estos productos.
b) el obligado al pago de la deuda aduanera.
c) el depositario de estos productos.
17. Luís y Olga compran 1.000 cigarrillos en Italia para sus propias necesidades, pagando el impuesto especial de fabricación, y transportan esta mercancía a España. A los efectos de los impuestos especiales de fabricación aplicable en España,...
- a) esta mercancía no está sometida a tributación.
b) esta mercancía está sometida a tributación por entenderse que los cigarrillos se destinan a fines comerciales, salvo prueba en contrario.
c) esta mercancía está sometida a tributación, pero goza de exención si cumple determinados requisitos.
18. Lorena se compra un coche de lujo para uso particular con un motor que tiene una emisión de CO₂ de 250 g/km. y un precio de 70.000 euros. A los efectos del impuesto especial sobre determinados medios de transporte, la matriculación de este vehículo...
- a) está exenta.
b) tributa al tipo de gravamen del 13,75% en Canarias.

c) goza de una bonificación en la cuota.

19. A los efectos de los impuestos especiales de fabricación, se encuentra excluido del ámbito territorial comunitario...

- a) San Marino.
- b) el principado de Mónaco.
- c) Livigno.

20. En los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, el "grado plato" es...

- a) la cantidad en gramos de extracto seco primitivo del mosto original de la cerveza contenido en 100 gramos de dicho mosto a la temperatura de 20 °C.
- b) el alcohol que contenga, como mínimo, en la proporción que se determine, las sustancias desnaturalizantes aprobadas por el ministro de Economía y Hacienda que alteren, en forma claramente perceptible, sus caracteres organolépticos de olor, color y sabor, haciéndolo impropio para el consumo humano por ingestión.
- c) el número de volúmenes de alcohol puro, a la temperatura de 20 °C, contenido en 100 volúmenes del producto considerado a dicha temperatura.

21. La empresa PERICO, S. A. se dedica a la importación de queroseno que posteriormente vende a Iberia para su utilización como carburante en la navegación aérea. A los efectos del impuesto sobre hidrocarburos, esta operación...

- a) está sujeta y no exenta.
- b) está exenta si se aporta una documentación concreta.
- c) está no sujeta.

22. La empresa PALOTES, S. A. ha perdido en régimen suspensivo y por causas de fuerza mayor el 7% en la elaboración de cigarrillos rubios. A los efectos del impuesto sobre las labores del tabaco,...

- a) esta pérdida no está sujeta.
- b) esta pérdida está sujeta, salvo que se haya probado su existencia ante la Administración Tributaria.
- c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es correcta.

23. Felipe se compra el vehículo de su vida y tiene que pagar el impuesto especial sobre determinados medios de transporte. ¿Cómo debe hacerlo?:

- a) Obligatoriamente, en formato electrónico.
- b) Obligatoriamente, en formato papel.
- c) Optativamente, en formato electrónico o en formato papel.

24. La compañía de seguros PEPITA, S. A. está establecida en México y actúa en España en régimen de libre prestación de servicios. A los efectos del impuesto sobre las primas de los seguros,...

- a) PEPITA, S. A. no es contribuyente.
- b) PEPITA, S. A. no deberá presentar un representante fiscal establecido en España.
- c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es correcta.

25. Una gasolinera de Tenerife expide gasolina sin plomo de 98 I.O. A efectos del impuesto sobre hidrocarburos, esta actividad...

- a) tributa a un tipo estatal general de 24 euros por 1.000 litros.
- b) puede estar exenta.
- c) no está sujeta.

Casos prácticos

26. Una empresa importa alcohol destilado de origen agrícola para la producción de vinagre, y alcohol con destino a la fabricación de medicamentos. ¿Cómo tributan estas operaciones a los efectos de los IIEE de fabricación?

27. Una empresa mezcla vino con un producto aromatizante que contiene alcohol no fermentado, con el fin de conseguir un determinado sabor. ¿En qué concepto tributará la bebida resultante?

28. Una empresa utiliza en una instalación de construcción inmobiliaria un vehículo con matrícula especial. ¿Puede utilizar como carburante gasoil que tributa mediante algún tipo de gravamen bonificado?

29. Una empresa española ha importado una partida de cigarrillos procedente de un fabricante norteamericano y, por defectos del producto, procede a la devolución de una parte de los mismos para que la empresa fabricante de origen proceda a su reciclado. ¿Cómo influyen estas actividades en el impuesto sobre las labores del tabaco?

30. Carlos, residente en Ciudad Real, desea comprarse un coche nuevo y está dudando entre comprarse un coche con unas emisiones de dióxido de carbono de 130 g/km y otro con unas emisiones de 90 g/km. Asesorad a Carlos sobre cuál es el tipo impositivo del impuesto sobre determinados medios de transporte aplicable en cada caso, suponiendo que su comunidad autónoma no haya aprobado ningún tipo de gravamen.

31. Juan, padre de una familia compuesta por siete miembros (madre y padre y cinco hijos), vende su coche utilitario comprado tres años antes y compra un automóvil "monovolumen" de siete plazas para el uso familiar. Al adquirir el vehículo y proceder a su matriculación se le comunica por parte del concesionario la obligación de satisfacer el IEDMT. Juan considera que está exento del mencionado impuesto y os pide asesoramiento.

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

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. El art. 21.1 LIIEE declara exenta la fabricación e importación de alcohol y bebidas alcohólicas que se destinen a la producción de vinagre (producto clasificado en el código NC 2209).

Los requisitos necesarios para la aplicación de esta exención se contienen en el art. 53 RIIEE: inscripción registral; expedición por la oficina gestora de la tarjeta de suministro a los efectos de su presentación a los proveedores o, en su caso, ante la aduana; prestación de una garantía por un importe del 1,5% de las cuotas correspondientes al alcohol y bebidas alcohólicas recibidas en el año anterior o, en su caso, de las cantidades que se prevea recibir en un año; sujeción al régimen de intervención del art. 48 RIIEE; circulación directa desde el establecimiento proveedor hasta el establecimiento de destino con indicación del correspondiente documento de acompañamiento de que se trata de alcohol destinado a ser marcado en destino; presentación de un escrito a la oficina gestora comunicando distintas informaciones del proveedor, del producto y del proceso de producción de vinagre que se va a iniciar; y llevanza de una cuenta o registro que refleje el movimiento y utilización del alcohol y bebidas alcohólicas recibidas, así como del vinagre obtenido.

Sin embargo, el mismo art. 21 LIIEE especifica que la aplicación de esta exención, en los casos de utilización de alcohol destilado de origen agrícola, queda condicionada a que dicho

alcohol lleve incorporado, como marcador, vinagre de alcohol con cumplimiento de las condiciones y los porcentajes exigidos en el art. 53.5 RIIEE. En concreto, se indica que el alcohol destilado de origen agrícola deberá llevar incorporado vinagre de alcohol en la proporción necesaria para que el contenido sea como mínimo de 6 kilos de ácido acedo por 100 litros de alcohol puro, a la temperatura de 20 °C centígrados.

27. De acuerdo con el art. 27.1 LIIEE, el ámbito objetivo del impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas está integrado por el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas.

Los requisitos que debe cumplir cualquier bebida para estar comprendida en el ámbito referido vienen detallados en los números 2 a 5 del mismo art. 27 LIIEE. En todos ellos se exige que el alcohol contenido en la bebida proceda de fermentación. Por tanto, si consideramos en el supuesto planteado que una parte de la graduación alcohólica de la bebida contenida se debe al producto aromático utilizado que contiene alcohol no fermentado, la bebida resultante no puede quedar sujeta al impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, sino al impuesto sobre productos intermedios o en el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, en función de su respectivo ámbito objetivo definido en los arts. 31 y 36 LIIEE.

Si, por el contrario, el alcohol utilizado en el producto aromatizante hubiera sido obtenido mediante un proceso de fermentación, la bebida obtenida tributaría en el impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, siempre y cuando la graduación de la misma no superara los límites previstos en el art. 27 LIIEE. A estos efectos, es importante señalar que no debería tenerse en cuenta el alcohol que pudiera contener el producto aromatizante añadido en la elaboración de la bebida fermentada, con fines distintos a los de aumentar su grado alcohólico, entendiéndose cumplida esta condición cuando dicho grado no experimente un incremento superior a 0,5 puntos porcentuales como consecuencia de la incorporación de tales aromatizantes, y cuando el grado adquirido de la bebida resultante no exceda de 14 por 100 vol. (art. 64 RIIEE).

28. El gasoil bonificado goza de una tarifa impositiva diferenciada del gasoil para uso general, según establece el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.^a dispuesta en el art. 50.1 LIIEE (78,71 euros por 1.000 litros al tipo general y 6 euros por 1.000 litros de tipo especial, frente a los 307 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros de tipo especial del gasoil para uso general, según el epígrafe 1.3 de la misma tarifa 1.^a). No obstante, el ámbito de aplicación de esta tarifa reducida es también reducido, y se halla regulado en el art. 54.2 LIIEE. Este último precepto establece que el uso del gasoil bonificado está autorizado en todos los motores, salvo los siguientes: motores utilizados en la propulsión de aparatos autorizados para circular por vías y terrenos públicos, incluidos los vehículos especiales, con la excepción de los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, la ganadería y la silvicultura; motores utilizados en la propulsión de aparatos que por sus características sean susceptibles de circular por vías o terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización; y motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

Así pues, a pesar de que el vehículo del supuesto se considera un vehículo especial, es apto para circular por vías y terrenos públicos y no se emplea en la agricultura, la ganadería o la silvicultura. En consecuencia, este vehículo no puede utilizar como carburante el gasoil bonificado.

29. El art. 62 LIIEE reconoce a la empresa que procede a la devolución de los cigarrillos a la fábrica de origen para su reciclado el derecho a la devolución de las cuotas del impuesto especial sobre las labores del tabaco previamente satisfecho.

Para ello, la empresa beneficiaria de esta medida debe cumplir los requisitos procedimentales dispuestos en el art. 124 RIIEE, que en síntesis son los siguientes: presentación por la empresa de una solicitud de la aplicación del beneficio a la oficina gestora correspondiente al domicilio fiscal del establecimiento donde se encuentran las labores, indicando unos determinados extremos; resolución de la oficina gestora de la solicitud, tras efectuar las comprobaciones que estime oportunas, autorizando, en su caso, la devolución de las labores del tabaco a la fábrica o depósito fiscal señalada en la solicitud y determinando la cuota a devolver; comunicación de esta autorización a la oficina gestora correspondiente al establecimiento de destino; cargo en la contabilidad del depositario autorizado de las labores del tabaco entradas, quien podrá deducir el importe de la cuota cuya devolución se ha acordado de la cuota correspondiente al período impositivo en que ha tenido lugar la entrada de las labores devueltas, y entrega del importe de la devolución al solicitante de la misma.

30. La sujeción al impuesto especial sobre determinados medios de transporte, cedido a las comunidades autónomas, se produce por la primera matriculación definitiva en España o por la utilización de determinados medios de transporte, nuevos o usados. Teniendo en cuenta que una de las principales fuentes de contaminación es la originada por la circulación de los diferentes medios de transporte, la normativa reguladora de este impuesto ha sido modificada

por la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera y, posteriormente por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2008, con objeto de reducir los niveles de contaminación atmosférica de forma que los vehículos más contaminantes tributen un tipo de gravamen superior.

En este sentido, en la regulación anterior, para cuantificar el impuesto se tenía en cuenta la cilindrada y el combustible utilizado por los vehículos (diesel y gasolina) y el tipo de gravamen variaba entre un 7 por 100 y un 12 por 100.

En cambio, en la regulación actual, la cuantificación del impuesto se basa en las emisiones de dióxido de carbono que provocan los vehículos y el epígrafe en el cual se encuadre cada tipo de vehículo (los tipos oscilan entre el 0 por 100 y el 14,75 por 100). Las emisiones oficiales de dióxido de carbono se acreditan, en su caso, mediante un certificado expedido al efecto por el fabricante o importador del vehículo salvo los casos en los cuales estas emisiones consten a la tarjeta de inspección técnica o a cualquier otro documento de carácter oficial expedido individualmente respecto del vehículo que se trate.

De este modo, en el territorio peninsular los vehículos cuyas emisiones oficiales de dióxido de carbono no sean superiores a 120 g/km, a excepción de los vehículos tipo "quad" y los vehículos proveídos de un solo motor que no sea de combustión interna, están gravados a un tipo 0 por 100. En tanto, que los vehículos con emisiones de CO₂ superiores a 120 g/km e inferiores a 160 g/km, a excepción de los vehículos tipo "quad", tributan a un tipo de gravamen del 4,75% en el territorio peninsular.

En el caso planteado, la matriculación del vehículo con emisiones de dióxido de carbono de 130 g/km estaría gravada con un tipo del 4,75 per 100, mientras que la matriculación del vehículo con emisiones de 90 g/km tributaría al 0 per 100.

31. Las familias calificadas de numerosas gozan de una reducción del 50% de la base imponible del IEDMT si cumplen los requisitos del art. 66.4 LIIEE. Podríamos decirle a Juan que, en su caso, será aplicable esta bonificación tributaria porque cumple con todos estos requisitos.

En concreto, los requisitos que sí cumple la adquisición y matriculación de Juan son tres: el vehículo tiene una capacidad homologada de 7 plazas, esto es, no inferior a 5 plazas y no superior a 9, incluida en ambos casos la del conductor; el vehículo se destina al uso exclusivo de una familia calificada de numerosa conforme a la normativa vigente; y la primera matriculación definitiva del vehículo tiene lugar a nombre de uno de los padres.

La reducción en la base imponible no sería predicable a la matriculación del monovolumen de Juan si la operación no se hiciese al menos cuatro años a partir de la matriculación de otro vehículo, siempre y cuando en la matriculación de este vehículo el sujeto hubiera disfrutado de la misma reducción. Únicamente no sería necesario esperarse a cumplir el mencionado plazo si el motivo de la nueva matriculación (en este caso, del monovolumen) fuera la declaración de siniestro total del vehículo anterior debidamente acreditada. En nuestro caso, el vehículo utilitario anterior fue matriculado solo tres años antes, pero evidentemente por las características del mismo (utilitario) no disfrutó de esta reducción de la base imponible. Por lo tanto, en este caso, no hay que cumplir el plazo de cuatro años para disfrutar de la reducción.

En definitiva, siempre que Juan no transmita el monovolumen durante el plazo de cuatro años siguientes a la fecha de la matriculación, este sujeto puede solicitar la aplicación de la reducción. Esta reducción, en todo caso, está condicionada al reconocimiento previo por la Administración Tributaria en la forma que se determina reglamentariamente (arts. 135 a 137 RIIEE), siendo además necesaria la presentación ante esta Administración de la certificación acreditativa de la condición de familia numerosa expedida por el organismo administrativo correspondiente.

Bibliografía

Nota: La bibliografía contenida en este apartado hace referencia únicamente a los trabajos relacionados específicamente con los impuestos especiales.

Obras generales

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).

Autores varios (1983). *Estudios sobre los Impuestos Especiales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

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

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". En: M. A. Collado Yurrita; J. A. Sanz Díaz-Palacios; S. Moreno González. *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*. Madrid: Atelier.

Falcón y Tella, Ramón (2011). "La técnica de los Impuestos Especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo". *Quincena Fiscal* (núm. 12).

Lasarte Álvarez, F. J.; Adame Martínez, F. (2003). "Cesión de los impuestos especiales a las Comunidades Autónomas". En: 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).

López Espadafor, Carlos María (2013). "Visión crítica de la Ley de Impuestos Especiales". En: Cubero Truyo, Antonio; García Berro, Florián (coords.). *Evaluación del sistema tributario vigente: propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*. Cizur Menor: Aranzadi.

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).

Vaquer Suñer, María Isabel (2010). "Medidas antiparaíso: presunción de residencia y efectos de su aplicación sobre los impuestos indirectos". *Cuadernos de formación* (núm. 10).

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

Impuestos especiales de fabricación

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).

Bueno Maluenda, Cristina (2011). "Principales aspectos de la nueva regulación de los Impuestos Especiales en España tras la Directiva 2008/118/CE". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 323).

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).

Calvo Vérguez, Juan (2012). "Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el Impuesto especial sobre Hidrocarburos". *Quincena Fiscal* (núm. 22).

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

De Buján y Arranz, Antonio (2013). "Observaciones a propósito de los supuestos de sujeción en los Impuestos Especiales de fabricación". *Quincena Fiscal* (núm. 20).

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". En: 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". En: 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". En: 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.
- Herederero 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 CO a través del Impuesto sobre Hidrocarburos". *Nueva Fiscalidad* (núm. 2).
- López Espadafor, Carlos María; Cámara Barroso, María del Carmen** (2011). "La previsión de desaparición del tipo cero para los biocarburantes en el Impuesto sobre Hidrocarburos en 2013". *CT, BA* (núm. 5).
- 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 del 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". En: 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 Guerrero, M.** (2004). "La devolución de los impuestos especiales satisfechos en el Estado de origen como consecuencia de la circulación intracomunitaria de bienes". En: 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).

Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

Alarcón García, Gloria; Martínez Serrano, Alicia; Portillo Navarro, María José (2001). "STJCE 22.2.2001, Gomes Valente, As. C-393/98: Impuesto especial que grava los vehículos a motor". *Crónica Tributaria* (núm. 99).

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).

Freire González, Jaime (2013). "Análisis de los efectos de la reforma del Impuesto especial sobre determinados Medios de Transporte". *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 7).

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 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". En: A. L. Plaza Vázquez (coord.). *Tributación del automóvil y otros medios de transporte*. Pamplona: Aranzadi.

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

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

Impuesto sobre las primas de seguros

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. 82/83).

Martín Décano, Isidoro (2012). "El impuesto sobre las primas de seguros". *Crónica Tributaria* (núm. 144).

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

Impuestos ambientales sobre la electricidad y los gases fluorados

Becker Zuazua, Fernando; Cazorla Prieto, Luís María; Martínez-Simancas Sánchez, Julián (dirs.) (2013). *Los tributos del sector eléctrico*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

Codes Calatrava, Gerardo (2013). "El canon a la generación hidroeléctrica". En: Becker Zuazua, Fernando; Cazorla Prieto, Luís María; Martínez-Simancas Sánchez, Julián (dirs.). *Los tributos del sector eléctrico*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

Lasarte López, Rocío (2012). "El impuesto andaluz sobre emisiones en el nuevo marco europeo para la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 327).

Lucas Durán, Manuel (2013). *Fiscalidad y energías renovables*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

Peña Alonso, José Luís (2013). "El Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica". En: Becker Zuazua, Fernando; Cazorla Prieto, Luís María; Martínez-Simancas Sánchez, Julián (dirs.). *Los tributos del sector eléctrico*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

Peña Alonso, José Luís (2013). "Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica". En: Becker Zuazua, Fernando; Cazorla Prieto, Luís María; Martínez-Simancas Sánchez, Julián (dirs.). *Los tributos del sector eléctrico*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

Sala Atienza, Pascual (2013). "El Impuesto sobre la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas". En: Becker Zuazua, Fernando; Cazorla Prieto, Luís María; Martínez-Simancas Sánchez, Julián (dirs.). *Los tributos del sector eléctrico*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

Villar Ezcurra, Marta (2010). "Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental". *Crónica Tributaria* (núm. 135).