

El reiterado fracaso de los gravámenes sobre hidrocarburos como recursos de las Comunidades Autónomas

Javier Lasarte Álvarez *

Jesús Ramos Prieto **

Presentado: 9 de octubre de 2025 – Publicado: 15 de julio de 2026

The repeated failure of taxes on hydrocarbons as resources of the autonomous communities

This paper analyzes the legal failure of two tax mechanisms implemented in Spain to fund the Autonomous Communities (CCAA) through hydrocarbon taxation. First, it examines the Retail Sales Tax on Certain Hydrocarbons (IVMDH), in force between 2002 and 2012, which was declared contrary to European Union Law by the Court of Justice (CJEU) in 2014. The reason was that said tax lacked a genuine “specific purpose” (health or environmental) distinct from a purely budgetary one, thus violating community directives. Subsequently, the paper analyzes the regional rate of the Special Tax on Hydrocarbons, applied between 2013 and 2018 to replace the previous one. In 2024, the CJEU ruled that this mechanism also infringed European regulations, as Directive 2003/96/EC prevents the establishment of differentiated tax rates by regions in harmonized taxes, barring strict exceptions that Spain did not meet. The authors conclude that national legislation repeatedly ignored the requirements of European fiscal harmonization, resulting in the expulsion of both taxes from the legal system.

Este trabajo analiza el fracaso jurídico de dos figuras tributarias implementadas en España para financiar a las Comunidades Autónomas (CCAA) mediante el gravamen de hidrocarburos. En primer lugar, se examina el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), vigente entre 2002 y 2012, el cual fue declarado contrario al Derecho de la Unión Europea por el Tribunal de Justicia (TJUE) en 2014. El motivo fue que dicho impuesto carecía de una “finalidad específica” real (sanitaria o medioambiental) distinta de la meramente presupuestaria, vulnerando así las directivas comunitarias. Posteriormente, se analiza el tipo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, aplicado entre 2013 y 2018 para sustituir al anterior. En 2024, el TJUE sentenció que este mecanismo también infringía la normativa europea, ya que la Directiva 2003/96/CE impide establecer tipos impositivos diferenciados por regiones en impuestos armonizados, salvo excepciones estrictas que España no cumplía. Los autores concluyen que la legislación nacional ignoró reiteradamente las exigencias de armonización fiscal europea, provocando la expulsión de ambos tributos del ordenamiento jurídico.

Keyword: Regional financing; Hydrocarbon tax; European Union Law; IVMDH (Retail Sales Tax on Hydrocarbons); Fiscal harmonization.

* Universidad Pablo de Olavide; ✉ jlalav@upo.es
Profesor Emérito, Universidad Pablo de Olavide

** Universidad Pablo de Olavide (Spain)
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

SUMARIO: 1. Fiscalidad sobre hidrocarburos y financiación autonómica – 2. Crónica del primer fracaso: el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como tributo sin finalidad específica (2002-2012) – 2.1. Hacia un sistema uniforme de financiación de las Comunidades Autónomas – 2.2. Posible creación de un impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos. Limitaciones de las normas europeas sobre el IVA y los Impuestos Especiales – 2.3. Consulta al Director General de Política Fiscal de la Comisión Europea – 2.3.1. Cuestiones relativas al IVA – 2.3.2. Cuestiones relativas a los Impuestos Especiales armonizados – 2.3.3. Cuestiones relativas a la creación de nuevos impuestos sobre los productos sujetos a accisas armonizadas – 2.4. Establecimiento del impuesto y primera Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea – 3. Crónica del segundo fracaso: el tipo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (2013-2018) – 3.1. Establecimiento de una estructura dual de tipos de gravamen (estatal y autonómico) – 3.2. Las prisas nunca son buenas: el Estado buscó el respaldo de una propuesta de directiva de 2011 retirada por la Comisión en 2015 – 3.3. Segunda Sentencia del Tribunal de Justicia: no cabe una diferenciación regional de tipos de gravamen en un tributo armonizado – 3.4. Algunas enseñanzas de los pronunciamientos judiciales sobre la vinculación de la fiscalidad sobre hidrocarburos a la financiación autonómica – 4. Breve consideración final

1. Fiscalidad sobre hidrocarburos y financiación autonómica

Desde 2002 la imposición estatal sobre determinados hidrocarburos ha venido siendo utilizada como recurso para la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común (CCAA). Con anterioridad esta parcela de nuestro sistema tributario estuvo reservada en exclusiva a la Hacienda del Estado, pero a partir de ese año las crecientes necesidades de gasto de dichas Comunidades condujeron a una cesión parcial de esta sustanciosa recaudación fiscal. De montañas de céntimos salen montones de millones de euros. En 2022, último ejercicio del que se dispone de datos de la liquidación definitiva del sistema de financiación autonómica, las CCAA recibieron por esta vía 7.841.081.667 euros, que se distribuyen entre ellas conforme al consumo de gasolinas, gasóleos y fuelóleos en sus respectivos territorios.

Con el objetivo de incrementar la suficiencia, la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de las CCAA, entre 2002 y 2019 se adoptó una estrategia doble. Por un lado, el Estado creaba un gravamen adicional sobre estos productos energéticos (distinto del impuesto previamente exigible a nivel estatal), cediendo la totalidad de su rendimiento a las CCAA. Por otro, se atribuía a estos entes territoriales potestad para regular los tipos impositivos, habilitándoles así para graduar la carga tributaria generada por esa nueva exacción. Sin embargo, enseguida comprobaremos que las dos soluciones implementadas de forma sucesiva en nuestro ordenamiento nacional para vincular la imposición sobre los hidrocarburos con la financiación autonómica han chocado con la cruda realidad del Derecho de la Unión Europea, cuya vulneración ha sido constatada por el Tribunal de Justicia en dos sentencias de 2014 y 2024.

2. Crónica del primer fracaso: el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como tributo sin finalidad específica (2002-2012)

2.1. Hacia un sistema uniforme de financiación de las Comunidades Autónomas

La puesta en marcha de la financiación de las CCAA de régimen común nacidas de la Constitución de 1978 se venía haciendo mediante regulaciones quinquenales que no estaban dando resultados satisfactorios. Provocaban continuos cambios normativos con efectos desiguales en los distintos territorios y frecuentes conflictos. Antes de que finalizara el quinquenio 1997-2001 el Ministerio de Hacienda, dirigido por Cristóbal Montoro, la Secretaría de Estado de Hacienda, a la que acababa de incorporarse Enrique Giménez-Reyna (que desgraciadamente ya no está entre nosotros), el Consejo de Política Fiscal y Financiera, las propias CCAA (tres de las cuales, Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura habían rechazado las disposiciones de ese último quinquenio y venían actuando, con cierta razón, *in partibus infidelium*), un amplio grupo de políticos, profesores universitarios y profesionales del complejo mundo de los tributos estaban convencidos de que era absolutamente necesario diseñar y aprobar un nuevo sistema de financiación territorial aplicable a todas las CCAA. Los territorios forales de Navarra y el País Vasco, respaldados por la Constitución, seguirían con su régimen especial; eran momentos en que se consideraba tan necesario el respeto al texto constitucional (agredido con frecuencia en los últimos años) que se admitía en general este planteamiento, aunque no faltaron algunas críticas razonables, en particular al sistema del cupo. Pero estas cuestiones quedaron al margen de los trabajos a los que ahora vamos a referirnos.

Al Secretario de Estado de Hacienda correspondió la urgente tarea de constituir a finales de septiembre del 2000 una Comisión que se encargaría con celeridad de proponer un nuevo sistema de financiación autonómica que pudiera ser aplicable desde 2002. Se formulaban para ello una serie de objetivos y preguntas. Pero en estas páginas nos limitamos a recordar que el Ministerio y su Secretaría de Estado pedían con insistencia que se atendiera a la posibilidad de ceder a las CCAA parte de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o de algunos Impuestos Especiales. Y el panorama se completaba con la pregunta concreta de si se podrían crear nuevos impuestos indirectos, asunto que exigía un atento análisis de las disposiciones de la Comunidad Económica Europea (actual Unión Europea), puesto que el IVA y los Impuestos Especiales habían sido armonizados por las normas comunitarias y dejaban en ese ámbito poco margen de acción a los Estados miembros. Llegó pues la hora de responder a estas cuestiones que eran impulsadas tanto en el ámbito del Ministerio como de las CCAA (en particular, Cataluña).

2.2. Posible creación de un impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos. Limitaciones de las normas europeas sobre el IVA y los Impuestos Especiales

La citada Comisión rechazó dos posibles nuevos tributos sobre el consumo de bebidas alcohólicas y sobre el tabaco por razones técnicas que ahora no hacen al caso. En cambio, se detuvo con atención en el análisis de la aprobación de un impuesto sobre el consumo de hidrocarburos en la fase minorista que pudiera ser cedido a las CCAA.

La Sexta Directiva reguladora del IVA entonces en vigor (Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo) declaraba en su artículo 33.1 que podrían convivir con este primer tributo armonizado en Europa otras exacciones (entre ellas, impuestos especiales) que no tuvieran el carácter general de gravamen sobre el volumen de negocios ni dieran lugar a formalidades en el paso de una frontera a causa de la circulación o intercambio entre los Estados miembros de bienes o mercancías gravadas (idéntica previsión se recoge en la actualidad en el artículo 401 de la vigente Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre). Algunas sentencias del Tribunal de Justicia de la UE asumieron y

facilitaron esta interpretación del precepto citado, lo cual permitía seguir adelante con el proyecto de la posible creación de tal gravamen. El *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica* emitido a mitad de 2001 por la mencionada Comisión (publicado por el Instituto de Estudios Fiscales en 2002) dijo lo siguiente:

“Si aplicamos los mismos razonamientos que la STJCE de 9 de marzo del 2000, *Evangelischer*, C-437/97, al posible Impuesto sobre el consumo de hidrocarburos, llegamos a la conclusión de que no constituye un impuesto general «puesto que su objeto no es abarcar el conjunto de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata». Estamos ante un tributo que solo incidiría sobre una clase limitada de bienes, al gravar exclusivamente la entrega a título oneroso de hidrocarburos. Esta circunstancia es suficiente para reconocer su compatibilidad con el artículo 33 de la Directiva sin que resulte necesario examinar las restantes características del IVA y su aplicación a aquel.”

Pero había que enfrentarse a un segundo problema: ¿este futuro tributo sería compatible con las normas europeas sobre los Impuestos Especiales que también habían sido objeto de armonización? El artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE [equivalente al actual artículo 1.2 de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019] decía expresamente que esta disposición era aplicable a los hidrocarburos (así como al alcohol, bebidas alcohólicas y labores del tabaco). Y en el apartado 2 declaraba lo siguiente:

“Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los Impuestos Especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.”

Detrás de esta norma aparecía una cuestión grave: quitaba seguridad a los Estados miembros que decidieran exigir ese teórico tributo sobre los hidrocarburos. Consiste en saber con certeza qué debemos entender por *finalidad específica*. En España (y en los demás Estados miembros) no faltan fiscalistas con mentes complejas dispuestas a invocar argumentos derivados de extrañas interpretaciones, siempre que puedan llevar a la aceptación de nuevas figuras tributarias que fortalezcan y extiendan la Hacienda con frutos recaudatorios.

Por fortuna el Tribunal de Justicia salió al paso de esa indeterminación conceptual y dijo con claridad que una *finalidad específica* era aquella que no tenía *objetivo presupuestario*, es decir, que ni Hacienda ni el legislador pretendían solo recaudar, sino lograr un fin distinto que podemos enmarcar en el amplio concepto de la *extrafiscalidad* o fines no fiscales de los tributos. Así sucede cuando se aprueban nuevas exacciones sobre el alcohol, el tabaco o los hidrocarburos si lo recaudado por estos conceptos se destina a financiar programas para una mejor protección de la salud o el medio ambiente.

Dejando ahora aparte otras cuestiones normativas o jurisprudenciales, el *Informe* de la citada Comisión definió con claridad su posición:

“Pues bien, si aplicamos los razonamientos anteriores a un futuro Impuesto sobre el consumo de hidrocarburos, lo primero con lo que ha de contar es con una finalidad específica. Por ejemplo, sería necesario que sirviera para financiar determinados servicios de competencia de las Comunidades autónomas, como es el caso de la Sanidad o el medio ambiente. Por tanto, habría que considerarlo como un tributo afectado en el sentido del artículo 27 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor el «rendimiento de los tributos del Estado se destinará a cubrir sus gastos generales, a menos que a título excepcional y mediante ley se establezca una afectación concreta.”

El nuevo tributo debería servir a las finalidades citadas sin interferir en el IVA ni en los Impuestos Especiales armonizados.

2.3. Consulta al Director General de Política Fiscal de la Comisión Europea

El Secretario de Estado de Hacienda, Enrique Giménez-Reyna, y su jefe del Gabinete, Jaime Parrondo (ambos Inspectores de Hacienda), prestaron máxima atención a este asunto que, en nuestra opinión, no era fácil de asumir por el Ministerio. Y se adoptó la acertada decisión de que la Comisión que preparaba el *Informe* sobre la nueva financiación autonómica elevara una consulta sobre los problemas principales al Director General de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, Michel Aujean, un excepcional tributarista comunitario de espíritu abierto, amplios conocimientos y práctica diaria de las normas y los planteamientos de todos y cada uno de los Estados miembros.

Durante los meses de abril y mayo de 2001 la Comisión española presentó al citado Director General tres breves documentos que exponían las principales cuestiones dudosas que se habían advertido a la hora de redactar el *Informe*, relacionadas con la posible convivencia de un nuevo impuesto sobre ventas minoristas de hidrocarburos (que sería cedido a las CCAA) y la normativa europea sobre el IVA y los Impuestos Especiales, que imponían reglas y limitaciones concretas a los Estados miembros. Resumimos a continuación las respuestas que fueron comunicadas a la Comisión española tras varias reuniones mantenidas en Bruselas con el citado Director de Política Fiscal y un reducido grupo de funcionarios de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera especialistas de los distintos tributos. La contestación a la consulta fue emitida el 14 de junio de 2001. Toda esta documentación aparece publicada en el anexo del *Informe*.

2.3.1. Cuestiones relativas al IVA

Por lo que respecta al IVA quedaron asentadas dos reglas básicas:

1.^a Las disposiciones europeas no permiten que las CCAA fijen tipos de IVA diferenciados para las operaciones localizadas en el territorio de su jurisdicción. El artículo 12 de la Sexta Directiva contemplaba entonces en su apartado 3 (igual que lo hace hoy en día el artículo 96 de la Directiva 2006/112/CE) un único tipo normal por cada Estado miembro. Y su apartado 4 (equivalente al artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE) autorizaba a los Estados miembros a aplicar uno o dos tipos reducidos. Pero se pondría en riesgo la neutralidad del IVA si se permitía a las CCAA la fijación de tipos impositivos dispares en los distintos territorios.

2.^a La Sexta Directiva impedía la existencia en los Estados miembros de cualquier tributo suplementario que pretendiera recaer sobre la cifra de negocios, que es la característica principal de este impuesto armonizado.

Son exigencias de fácil entendimiento por cualquier Estado miembro, de las que eran conscientes tanto la Comisión española como el Ministerio de Hacienda.

La primera es una insistencia en la unidad de tipos del IVA dentro de cada Estado, reflejo del anhelo de la Comisión Europea por armonizar o aproximar los tipos de los Estados miembros, cosa que aún no se ha logrado debidamente. En ese contexto, era lógico que quisiera evitarse que las CCAA se unieran a la posición de dichos Estados en contra de ese objetivo comunitario.

La segunda resultaba menos relevante en este caso, porque el nuevo tributo sobre hidrocarburos que proponía España era ajeno al gravamen de la cifra de negocios.

2.3.2. Cuestiones relativas a los Impuestos Especiales armonizados

Este asunto es más complicado que el anterior. De ahí que el Director General de Política Fiscal se sintiera obligado a hacer una advertencia previa:

“Antes de responder de manera más detallada a las cuestiones relativas a las accisas y a los nuevos impuestos, la Comisión recuerda que se opone a toda iniciativa que ponga

en peligro la necesaria aproximación de los sistemas fiscales de los Estados miembros, en particular en lo que concierne a los tipos de los productos sujetos a los Impuestos Especiales.”

Nos recuerda además que la doctrina del Tribunal de Justicia ha insistido en que en el ámbito de estos tributos armonizados los Estados miembros deben aplicar *un tipo de gravamen nacional único*, superior al valor mínimo establecido en la correspondiente directiva. Es cierto que el artículo 8.4 de la derogada Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, permitía (igual que lo hace en la actualidad el artículo 19.1 de la vigente Directiva 2003/96/CE), que el Consejo autorizara a un Estado miembro a regular particulares exenciones o reducciones; pero esta norma solo es aplicable *por motivos de políticas específicas* (otro concepto indeterminado que convendría concretar). Además, la respuesta del Director General hizo hincapié en que, al menos en aquel momento, no existía “ningún precedente de diferenciación regional general de las accisas en la Unión Europea”.

De ello se deduce una conclusión inequívoca: Europa desconfía de la competencia fiscal entre CCAA, que puede conducir además a una erosión de la base de dichos Impuestos Especiales. Y concluye:

“En este estado de cosas de acuerdo con la información disponible, parecería que el principio fundamental de la unidad de impuestos especiales armonizados no sería respetado en el supuesto de diferenciación autonómica de estos impuestos.

De esta forma, la respuesta a la pregunta sería negativa.”

2.3.3. Cuestiones relativas a la creación de nuevos impuestos sobre los productos sujetos a accisas armonizadas

El documento comentado hace también unas breves consideraciones específicas en torno a la creación de nuevos tributos sobre los hidrocarburos y formula dos conclusiones de interés. La primera dice así:

“España podría crear nuevos impuestos nacionales sobre el tabaco y los hidrocarburos bajo ciertas condiciones, en particular: i) que el objetivo perseguido sea otro que principalmente el presupuestario; ii) que el impuesto no sea exigible sino en el momento de la puesta al consumo.”

La segunda conclusión se refiere al posible establecimiento de diferencias autonómicas en estos nuevos impuestos. La contestación recuerda, en primer lugar, que los argumentos expuestos a propósito de la diferenciación regional de las accisas son válidos también para ellos. Y advierte, en segundo término, la importancia de “acreditar sin equívocos que las diferencias regionales que se efectuarían responderían a imperativos generales de coherencia entre el montante del impuesto y los problemas que aspira a resolver”, de manera que la cuota tributaria debería estar definida en las CCAA “en función de criterios objetivos fijados en el ámbito nacional”. Sobre esta base se formula la siguiente conclusión:

“La Comisión considera que, según la información a su disposición, el proyecto presentado relativo a la introducción de impuestos con tipos de gravamen diferentes en las Comunidades Autónomas aplicables al tabaco y a los hidrocarburos no respetaría la legislación comunitaria.”

2.4. Establecimiento del impuesto y primera Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El Impuesto sobre ventas minoristas de hidrocarburos (IVMDH) fue finalmente creado por el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (que fue la Ley de acompañamiento del Presupuesto de 2002). Tendría aplicación efectiva en España (con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla) a partir de 1 de enero de 2002. Aparecía desde

su nacimiento como un tributo cedido por el Estado a las CCAA y su principal característica era que su recaudación, procedente de la aplicación del tipo estatal y del autonómico, quedaría afectada en su totalidad a gastos sanitarios regulados por *criterios objetivos* aplicables a nivel nacional; no obstante lo recaudado por el tipo autonómico, sobre el que se atribuyó a las CCAA competencia normativa desde un primer momento, podría también dedicarse a actuaciones medioambientales sujetas igualmente a criterios nacionales.

La lectura del *Informe* de la Comisión española, de las preguntas y respuestas de la consulta elevada a la Dirección General de Política Fiscal y Unión Aduanera europea y de la Ley 24/2001 produce la impresión de que todo estaba ordenado y claramente establecido. Para que el nuevo tributo funcionara sin problemas solo faltaba definir o enumerar los gastos sanitarios, las actuaciones medioambientales y los criterios nacionales para su aplicación. No obstante, nadie se ocupó debidamente de estos asuntos, que día a día se iban dejando para mañana; parecía que los responsables políticos, agobiados por problemas de mayor importancia, estaban todos a la búsqueda de un autor que les aliviara de esa carga. Pero el esperado Pirandello, ocupado con sus cosas, no compareció; y nadie asumió la tarea.

Este vacío tampoco pudo ser colmado con posterioridad en las normas aprobadas por las CCAA al ejercer sus competencias normativas. En descargo de los legisladores autonómicos hay que advertir, no obstante, que tampoco podrían haber ido más allá, dado que el Estado no había definido los “criterios objetivos fijados en el ámbito nacional” que, según la Ley 24/2001, deberían haber orientado la adscripción del rendimiento de este tributo a la cobertura de gastos sanitarios o medioambientales.

Así que cuando la empresa catalana Transportes Jordi Besora SL recurrió contra la aplicación del IVMDH, pidiendo la devolución de las cantidades pagadas, actuaba desde una posición firme protegida por el Derecho, fortalecida por la acertada decisión del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de presentar ante el Tribunal de Justicia europeo tal cuestión prejudicial y, por ello, parecía evidente que Europa rechazaría este nuevo tributo español. Y así sucedió, según habían vaticinado autorizadas voces de la doctrina académica.

La sencillez y contundencia de los apartados 44 y 45 de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL*, nos llevan a aconsejar su lectura. El primero dice con contundencia que “la introducción de un impuesto sobre los hidrocarburos de importe variable según las Comunidades Autónomas, como proponían las autoridades españolas, era contraria al Derecho de la Unión.”. Y el segundo llega a decir:

“45. En estas circunstancias, no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un periodo de más de diez años. El hecho de que hubieren adquirido la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión no puede poner en tela de juicio esta afirmación.”

A la hora de redactar el fallo el Tribunal europeo se centró en la principal cuestión prejudicial que le había planteado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Consistía en saber si el nuevo impuesto sobre el consumo minorista de hidrocarburos tenía o no una *finalidad específica*; y los jueces europeos fallaron que no se cumplía este requisito básico puesto que dicho tributo “no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente”, lo cual implicaba la desobediencia del artículo 3.2 de la Directiva 92/12 (norma recogida hoy en día en el artículo 1.2 de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019).

Esta fue la única razón aducida por el Tribunal de Justicia para expulsar al IVMDH del Derecho español. No necesitó adentrarse en el asunto de la diversidad de los tipos impositivos aprobados por las CCAA. Para ello habrá que esperar a la Sentencia dictada por dicho Tribunal en 2024, a la que nos referimos a continuación.

3. Crónica del segundo fracaso: el tipo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (2013-2018)

3.1. Establecimiento de una estructura dual de tipos de gravamen (estatal y autonómico)

Pese a la desaparición del IVMDH se mantenía intacta la voluntad política de no desactivar la capacidad de las CCAA para incidir normativamente sobre este sector de la fiscalidad, de las que la mayoría de ellas venían haciendo uso en sus respectivos territorios. La experiencia de las últimas décadas demuestra que los avances hacia una mayor descentralización fiscal del Estado autonómico resultan casi siempre irreversibles. De ahí que se buscara en nuestra legislación interna un atajo alternativo, justamente en la dirección que se había desechado en 2002. En concreto, el gravamen correspondiente al extinto tributo quedó reubicado desde 2013 en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, cuya recaudación líquida ya había sido cedida por el Estado desde 2009 en un 58 por 100. Esa sustitución se articuló mediante la adición de un tipo impositivo estatal especial y de un tipo autonómico suplementario (en ellos quedaba camuflado el llamado céntimo sanitario, *rectius* céntimos sanitarios). De esta manera se dejaban intactas las competencias normativas de las CCAA, si bien reconducidas ahora a la esfera de un tributo armonizado por la Unión Europea en el que se introdujo un factor novedoso de diversidad interterritorial.

3.2. Las prisas nunca son buenas: el Estado buscó el respaldo de una propuesta de directiva de 2011 retirada por la Comisión en 2015

La discusión se planteaba entonces en otro escenario: ¿otorgaban las normas europeas cobertura suficiente para esta diferenciación regional de tipos impositivos en una accisa armonizada como el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos? La respuesta era negativa. Pero España se aventuró a dar este paso en la confianza de que se aprobaría de forma inminente una propuesta de Directiva presentada por la Comisión en abril de 2011 (COM/2011/0169 final). En esta iniciativa, que incluía múltiples modificaciones de la imposición energética, las autoridades europeas se mostraban proclives a dar luz verde a España para que pudieran existir, con efectos a partir de 2013 y dentro de ciertos límites, diferenciaciones territoriales en el tipo de gravamen de la accisa armonizada sobre los hidrocarburos. Pero formalmente ello requería la inclusión de una habilitación expresa y singular en el texto la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, concediendo a España la posibilidad de imponer tipos más altos sobre el consumo energético general en algunas partes de su territorio.

Resulta llamativo que la presentación de esta propuesta de Directiva de 2011 fuese considerada por el Ministerio de Hacienda y por las propias Cortes Generales un aval suficiente para modificar preceptos a efectos de reconocer a las Haciendas autonómicas competencias para incrementar la cuota del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, añadiendo a los tipos estatales (general y especial) un tipo autonómico variable en función de las distintas clases de productos sometidos a tributación (esta atribución competencial quedó vaciada de contenido desde 2019).

No obstante, nuestro legislador se precipitó, porque la Comisión se retractó de esa propuesta de Directiva en marzo de 2015 en un enésimo ejemplo de la dificultad de alcanzar la unanimidad exigida por el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento para adopción por el Consejo de disposiciones de armonización fiscal. Y en este contexto las modificaciones realizadas en 2012 en nuestro Derecho interno quedaron de manera patente fuera de juego desde la perspectiva europea. Como era de esperar, esta deficiencia no pasó inadvertida a los obligados tributarios, que interpusieron reclamaciones administrativas y judiciales por entender legítimamente procedente la devolución de los ingresos indebidos satisfechos, dada la contravención del Derecho de la UE a causa de una normativa doméstica que mantuvo, entre 2013 y 2018, la existencia de un tipo autonómico adicional en el tributo armonizado sobre los carburantes.

A pesar de que esa falta de cobertura no inducía a presagiar nada bueno, nuestras autoridades fiscales tardaron bastante tiempo en reaccionar. Durante el sexenio que media entre 2013 y 2018 estuvo en vigor este denominado tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos en la Ley 38/1992, en sustitución del extinto IVMDH. Además, la mayoría de las CCAA ejercieron su competencia para la fijación de tipos impositivos. Y tal gravamen solo fue eliminado a partir de 2019 por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Las cosas volvían al marco normativo de la Unión Europea. Pero ello no evitó que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictara sentencia. Mediante Auto de 15 de noviembre de 2022 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo había acordado elevarle, con ocasión del recurso de casación interpuesto por la empresa DISA Suministros y Trading SLU, la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Debe interpretarse la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en particular su art. 5, en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como el art. 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que autorizaba a las Comunidades Autónomas para establecer tipos de gravamen del Impuesto Especial de Hidrocarburos, diferenciados por territorio, con relación a un mismo producto?”

La Corte de Luxemburgo se veía así emplazada a pronunciarse sobre una incógnita que, según hemos visto, ya se había debatido internamente en nuestro país desde 2001 con ocasión de la reforma del sistema de financiación autonómica.

3.3. Segunda Sentencia del Tribunal de Justicia: no cabe una diferenciación regional de tipos de gravamen en un tributo armonizado

A la vista de estos antecedentes, solo una interpretación inesperada de la Corte de Luxemburgo podía salvarnos de una segunda reprobación por contravenir el Derecho europeo a causa de la fórmula empleada para vincular la imposición sobre los hidrocarburos a la financiación de las Haciendas autonómicas.

Y, como cabía esperar, esa interpretación prodigiosa no llegó. La Sentencia de 30 de mayo de 2024, asunto C-743/22, *DISA Suministros y Trading SLU*, ha sido rotunda al declarar la incompatibilidad de la Directiva 2003/96/CE, en particular de su artículo 5, con la normativa española que facultó entre 2013 y 2018 a las CCAA a establecer tipos del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos “diferenciados para un mismo producto y uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto”.

El Tribunal parte en su argumentación del reconocimiento de que varios preceptos de esa Directiva 2003/96/CE (artículos 5, 6, 7 y 15 a 19) dejan a los Estados miembros, con carácter general o de modo específico a algunos de ellos, cierto margen de apreciación para modular el régimen de los impuestos especiales a través de tipos impositivos diferenciados y de exenciones o reducciones. Sobresale en este punto el artículo 5, que habilita a los Estados miembros para aplicar tipos impositivos diferentes, bajo control fiscal, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en la Directiva y sean compatibles con el Derecho comunitario. Entre esos cuatro casos, que se califican como “taxativamente enumerados”, no está recogida la posibilidad de que un Estado miembro, como hizo España con la norma aprobada en 2012, fije tipos distintos del impuesto especial para un mismo producto e idéntico uso según las regiones o los territorios donde se lleve a cabo su consumo.

Además, otras normas de la Directiva 2003/96/CE autorizan a los Estados miembros o a algunos de ellos a aplicar tipos reducidos del impuesto especial o exenciones en función del territorio en el que se consuma el producto. Como previsión de alcance más general, el artículo 19.1 de esta Directiva establece que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a

los Estados miembros que lo soliciten “introducir tipos del impuesto especial diferenciados mediante más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas”. En consecuencia, la posible aplicación de varios tipos en el interior de un Estado miembro para un mismo producto y uso está supeditada al cumplimiento de un doble requisito procedimental (autorización por el Consejo) y material (respeto de los niveles mínimos de imposición).

Pues bien, la Corte insiste en que la capacidad de actuación de que disponen las legislaciones nacionales a partir de esas disposiciones es, no obstante, restringida, formulando la siguiente conclusión:

“Por consiguiente, tanto del artículo 5 como del análisis del conjunto de las disposiciones de la Directiva 2003/96 que prevén reducciones o exenciones fiscales se desprende que, aunque es cierto que el ámbito de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad solo está parcialmente armonizado y esta Directiva reconoce a los Estados miembros cierto margen de maniobra para que puedan aplicar políticas adaptadas a los contextos nacionales, no lo es menos que este margen de maniobra está delimitado. De ello se deduce que, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición impuestos por dicha Directiva, las facultades ofrecidas a los Estados miembros para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los impuestos especiales solo pueden ejercerse en el estricto cumplimiento de los requisitos establecidos por las disposiciones pertinentes de la Directiva 2003/96.”

Esta interpretación se apoya en los objetivos de la Directiva (promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando las distorsiones de la competencia y efectos negativos sobre la libre circulación de mercancías), que podrían verse perjudicados si se reconociera a cada Estado miembro la posibilidad de aplicar tipos diferenciados en sus regiones para un mismo producto y uso “sin ninguna delimitación o mecanismo de control”. Y llegados a este punto aparece en la sentencia una idea que, a nuestro modo de ver, resulta de suma relevancia:

“En efecto, si bien, conforme al considerando 4 de la misma Directiva, unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior, lo mismo cabe decir, con mayor razón, de las diferencias entre los niveles regionales de imposición de la energía aplicados en un mismo Estado miembro.”

Se deduce de este párrafo que la Unión Europea acepta con resignación las diferencias entre los Estados miembros en cuanto al nivel de carga tributaria derivada de la imposición sobre la energía; es el peaje que hay que pagar por las propias limitaciones del proceso de armonización fiscal. Sin embargo, se muestra mucho más reacia a aceptar esas diferencias regionales en este sector de la fiscalidad, más allá de los supuestos expresamente previstos en la Directiva, que el Tribunal insiste en que deben ser objeto de interpretación estricta.

Es evidente que al atribuir a las CCAA competencia normativa para fijar un tipo de gravamen autonómico en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos no resultó aplicable ninguna de las excepciones previstas por la Directiva 2003/96/CE. Y, por consiguiente, nuestra legislación interna vulneró de manera palmaria el ordenamiento comunitario, sin que tal desobediencia pudiera ampararse en otras justificaciones alegadas por el Gobierno español en la causa (como la autonomía política y financiera de las CCAA y la consideración de este gravamen como un impuesto indirecto diferenciado con finalidad específica).

Una vez despejada la duda suscitada por la cuestión prejudicial y apreciada la oposición al Derecho de la Unión Europea, la Sentencia del Tribunal Supremo 1470/2024, de 20 de septiembre, ha estimado el recurso de casación, fijando los límites a la devolución de las cantidades abonadas en su día por el tramo autonómico. Pero consideramos que los problemas que pueda plantear tal devolución son ajenos a estas páginas.

3.4. Algunas enseñanzas de los pronunciamientos judiciales sobre la vinculación de la fiscalidad sobre hidrocarburos a la financiación autonómica

En el intervalo de poco más de diez años el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado dos fallos condenatorios contra España por estimar que las normas nacionales aprobadas con el fin de asociar la imposición sobre los hidrocarburos a la financiación de las CCAA resultan contrarias al ordenamiento europeo. No obstante, ambos pronunciamientos tienen un alcance muy dispar, dado que versan sobre figuras impositivas diferentes: la primera, no armonizada por las disposiciones comunitarias; y la segunda, sometida a estrictas reglas de armonización fiscal.

La Sentencia de 27 de febrero de 2014 no cuestionó en ningún momento que nuestro país acudiese entre 2002 y 2012 a la creación y aplicación de un nuevo tributo estatal, el IVMDH, configurado desde su nacimiento como recurso cedido totalmente a las CCAA. Tampoco entró a valorar el impacto, desde la perspectiva del Derecho europeo, de la atribución de competencias normativas a esos entes territoriales para fijar el tipo de gravamen autonómico, con la consiguiente aparición de diferencias regionales de carga fiscal sobre los productos energéticos sujetos a tributación.

La Corte de Luxemburgo constató, simplemente, que este tributo carecía de una finalidad específica, distinta de la meramente fiscal, al no haberse ordenado una afectación predeterminada de su producto recaudatorio a programas singulares de protección de la salud o el medio ambiente. Y declaró, en consecuencia, que se había incumplido uno de los requisitos a los que el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE supeditaba, al igual que lo hace hoy en día artículo 1.2 de la Directiva (UE) 2020/262, la posibilidad de que los Estados miembros creen otros impuestos indirectos sobre los productos gravados por los Impuestos Especiales armonizados por la Unión Europea.

Por el contrario, la Sentencia de 30 de mayo de 2024 incumbe a una accisa armonizada, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. En ella no se pone en tela de juicio la decisión nacional de ceder parcialmente su recaudación a las Haciendas autonómicas. Para las autoridades europeas este es un asunto estrictamente doméstico, ajeno al ámbito competencial de la Unión, que entra de lleno dentro de la denominada autonomía institucional de España como Estado miembro. El problema derivó de la atribución de competencias normativas a las CCAA sobre un tributo armonizado, abriendo la puerta para que se generasen durante el periodo 2013-2018 (años en los que se exigió este gravamen) diferencias regionales de carga tributaria sin que existiese habilitación general o específica en la Directiva 2003/96/CE que autorizase a España a adoptar esta medida.

Del estudio conjunto de ambos pronunciamientos cabe extraer, a nuestro modo de ver, cuatro enseñanzas básicas acerca del margen de maniobra de que dispone nuestra legislación para configurar la imposición sobre los hidrocarburos como recurso tributario de las Haciendas autonómicas, camino que parece irreversible dadas sus acuciantes necesidades financieras.

1^a. La distribución de la recaudación y de las competencias tributarias de aplicación y revisión son cuestiones domésticas ajenas al Derecho europeo.

2^a. El tipo de gravamen autonómico en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos recorre una senda remota y de difícil acceso.

3^a. Es difícil la delimitación de la finalidad específica de un impuesto adicional sobre los hidrocarburos.

4^a. La posible vuelta a un impuesto sobre el consumo en fase minorista de hidrocarburos, con una verdadera finalidad específica y con una diferenciación autonómica de tipos de gravamen, es un tema que debe abordarse en el contexto de la reforma general del sistema de financiación autonómica.

4. Breve consideración final

El primer tributo al que nos hemos referido, IVMDH, fue creado por la Ley 24/2001 de 27 de diciembre (siendo Montoro Ministro de Hacienda), que ordenaba expresamente la afectación de las cantidades recaudadas a gastos sanitarios o medioambientales, determinados previamente por criterios objetivos a nivel nacional. Esta era su *finalidad específica* exigida por el legislador europeo. El pago de este impuesto estuvo en vigor hasta su derogación por la Ley 2/2012, de 29 de junio, por iniciativa de Montoro (que dirigía de nuevo dicho Ministerio) quien tenía buen conocimiento de la condición impuesta por la Ley 24/2001 conforme al criterio de la Unión Europea. Esta exacción contaba con el respaldo de la consulta elevada a la citada Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera siempre y cuando el nuevo tributo cumpliera su *finalidad específica*. Y como este requisito no fue cumplido la propia Hacienda se sintió obligada a impulsar esa derogación antes de que el Tribunal de Justicia dictara sentencia.

Según vimos, el segundo gravamen sobre los hidrocarburos traía causa de la citada Ley 2/2012 que insertó en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos un tipo autonómico suplementario, conocido como *céntimo sanitario*. El Gobierno y el legislador español confiaron en que tal decisión sería admitida por el Derecho de la Unión Europea a causa del contenido de una simple propuesta de la Comisión de 2011; pero este documento fue retirado posteriormente y esa Ley se quedó sin ningún apoyo en el Derecho comunitario. Y aun así no fue corregida ni derogada y siguió siendo aplicada a los contribuyentes hasta el año 2019, a causa de su derogación (también anterior a la sentencia del Tribunal de Justicia) por la Ley 6/2018, de 7 de junio (siendo ministra de Hacienda María Jesús Montero). Durante esta etapa de aplicación no hubo ninguna regulación sobre la *finalidad específica* de ese céntimo sanitario. La historia se repite.

Las sentencias citadas del Tribunal de Justicia Europeo de 2014 y 2024 acabaron con esta contradicción y expulsaron de nuestro ordenamiento nacional ambos impuestos, con la dura advertencia en el pronunciamiento de 2014 de que ni la Generalitat catalana ni el Gobierno español actuaron de buena fe. Y es inevitable que nos preguntemos cómo pudo suceder que pasaran tantos años sin que el Gobierno, y en particular los Ministerios responsables de Hacienda, Sanidad y Medioambiente, las Cortes que aprobaron las citadas leyes ni las CCAA, beneficiarias de la recaudación, evitaran este desajuste de nuestro Derecho con normas específicas de la Unión Europea, fáciles de sencillo entendimiento, aunque pudiera resultar laborioso la determinación de los servicios sanitarios o medioambientales. Incluso hay que tener en cuenta la lentitud de las actuaciones judiciales provocadas por las peticiones de los contribuyentes que solicitaban la devolución las cantidades pagadas en concepto de uno y otro gravamen.

Carecemos de la información necesaria sobre las acciones y omisiones de los responsables de las citadas instituciones para facilitar una respuesta convincente. Y esta es la razón de que hayamos evitado palabras críticas e imputaciones de responsabilidad. Solo haremos a continuación una breve consideración general.

Cualquier Hacienda estatal, autonómica o local, o incluso la Hacienda de la UE, se deja llevar por una inercia recaudatoria inevitable, alimentada por la idea de que hay que cobrar cuanto antes todo lo que se pueda. Se atiende con eficacia a los procedimientos o protocolos habituales que abren las puertas a la exigencia inmediata de los créditos fiscales porque se debe atender al pago de los gastos públicos. Y la percepción de tributos como los que acabamos de analizar fortalecen esa inercia. Hacienda es consciente de que, incluso en el caso de que los tribunales correspondientes obliguen a la derogación de los dos gravámenes que han recaído durante años sobre los contribuyentes, solo podrían solicitar su devolución quienes tuvieran pruebas fehacientes de la adquisición de los hidrocarburos y del pago de los repetidos tributos. O dicho de otra manera y con máxima simplificación: principalmente, las empresas que puedan presentar una contabilidad veraz de cada ejercicio. Los millones de personas que acudimos habitualmente a las gasolineras estamos muy alejados de esa disciplina contable. Por tanto, en el peor caso, Hacienda solo pierde parte de su cosecha.

De todo ello han tenido buen conocimiento los responsables políticos, que, además, debieron ser

advertidos de la situación y de las posibles consecuencias. Tenemos la certeza de que prestaron atención a esos avisos y los consideraron certeros, pero permanecieron callados y tranquilos, poseídos extrañamente por el espíritu cervantino que asoma en el *valentón* del soneto sobre el túmulo de Felipe II. Cada uno de ellos escuchó y guardó silencio porque *el que dijere lo contrario, miente*.

*Y luego, incontinente,
Caló el chapeo, requirió la espada,
Miró al soslayo, fuese, y no hubo nada*

Y como nadie evitó a tiempo la distancia entre las normas nacionales y el Derecho europeo, el Tribunal de Justicia de la UE confirmó con facilidad la expulsión de nuestro ordenamiento jurídico de ambos tributos: el IVMDH y el tipo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. *Y no hubo nada*.