



REAL ACADEMIA DE  
**JURISPRUDENCIA Y LEGISLACIÓN**  
DE ESPAÑA

Sección de Derecho Financiero y Tributario



---

16 de Octubre de 2019

Curso 2019/2020

**Por Antonio Martínez Lafuente  
Abogado del Estado,  
Doctor en Derecho y  
Vicepresidente de la Sección**

- I. Introducción
- II. El Impuesto sobre Sociedades
  - 1. La deducción para evitar la doble imposición
  - 2. La escisión de CAMPSA
    - a) la normativa de privativa aplicación
    - b) el parecer de los Tribunales de Justicia
  - 3. La deducción por actividades exportadoras
    - a) la normativa por la que se rige
    - b) el parecer de la Dirección General de Tributos
    - c) el criterio jurisprudencial
  - 4. Los gastos deducibles
    - a) la necesidad del gasto
    - b) la correlación con los ingresos
  - 5. El establecimiento permanente
- III. El Impuesto sobre el Valor Añadido
  - 1. El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas
  - 2. La base imponible en la importación
  - 3. El precio medio ponderado
  - 4. Las competencias de la Hacienda Foral
  - 5. Las fianzas y el gas envasado
- IV. El Impuesto sobre Hidrocarburos
  - 1. Un precedente: la Renta Equivalente
  - 2. La explotación de Ayoluengo
  - 3. El autoconsumo
  - 4. La obtención del CAE
  - 5. La devolución
  - 6. Las pérdidas de transporte y almacenamiento
  - 7. El “Céntimo sanitario”
- V. El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
  - 1. La “pertinaz sequía”
  - 2. La improcedencia de someter las obras del acueducto a licencia municipal
  - 3. El parecer de los Tribunales de Justicia
- VI. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles
  - 1. La inclusión de la maquinaria en el valor catastral
  - 2. Los bienes inmuebles de “características especiales”

3. Las normas técnicas de valoración
- VII. La incidencia del Derecho de la Unión Europea
- VIII. La tributación autonómica
1. Gravámenes medioambientales
  2. Gravámenes presuntamente medioambientales

I. Introducción.- Damos cuenta en el presente estudio de lo concerniente a la tributación de la empresa energética, por lo que al petróleo y gas se refiere, dejando para más adelante lo que concierne a la electricidad, que presenta caracteres singulares y a lo que ya hemos hecho alguna referencia en otro lugar<sup>1</sup>; abordaremos el análisis de los gravámenes que recaen sobre las empresas energéticas individualmente consideradas, sin desconocer que los tributos indirectos son objeto de repercusión a los adquirentes de los productos.

Junto al Impuesto sobre Hidrocarburos<sup>2</sup> examinaremos lo concerniente al Impuesto sobre el Valor Añadido, así como al Impuesto sobre Sociedades, como tributos de mayor incidencia, sin perjuicio de mencionar a otros gravámenes de menor enjundia, pero que en su momento <sup>3</sup> fueron objeto de interesantes debates

---

1 Me refiero a lo que expuse en: “Tasas y prestaciones públicas” Liber Amicorum Gonzalo Jiménez Blanco. Editorial Aranzadi, en colaboración con Ashurt (2018); la regulación del sector eléctrico conduce en ocasiones a la exigencia de prestaciones patrimoniales públicas y no de tributos, que es lo usual en materia de petróleo y gas; además procede recordar que la reserva de Ley en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público fue analizada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Julio de 2001, que anuló el Real Decreto 1339/1999. de 31 de Julio, por el que se aprobó el Reglamento de la Comisión Nacional de la Energía, en lo concerniente a la creación de un gravamen de 13,34 ptas. por Tm, que se proyectaría sobre las ventas medias que llevasen a cabo los operadores al por mayor de productos petrolíferos. La anulación se fundamentó en la ya aludida reserva de ley contemplada en el artículo 31, apartado tercero, de la Constitución, que como es sabido contiene una referencia más amplia que la del tributo hasta comprender todas las prestaciones patrimoniales de carácter público, desde el esclarecimiento de doctrina llevado a cabo por el Tribunal Constitucional, en su conocida Sentencia 185/1995. de 14 de Diciembre, lo cual ha permitido al Tribunal Supremo extender la reserva de ley a otros supuestos.

2 Una aproximación inicial al citado gravamen se contiene en mi estudio “El Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares” ; “Hacienda Pública española” Instituto de Estudios Fiscales (1979); en el mismo se analiza el citado gravamen, antes de la incorporación del Reino de España a la Comunidad Económica Europea y con carácter previo a la supresión del Monopolio de Petróleos; aunque se trata de una obra inacabada me remito al autorizado parecer de Mendoza Oliván en “El Monopolio de Petróleos en España” Instituto de Estudios Económicos(1997).

3 Durante muchos años estuve en contacto profesional con Empresas del Sector, especialmente con REPSOL, 1971 a 2016, con sus anteriores denominaciones de “EMPRESA NACIONAL DE PETROLEOS DE TARRAGONA

ante los Tribunales de Justicia <sup>4</sup> unos más conocidos que otros, pero de indudables consecuencias para las Empresas del Sector.

II.- El Impuesto sobre Sociedades Comenzando con el análisis del tributo que se proyecta sobre el beneficio empresarial<sup>5</sup>, hemos de partir del hecho de que no existe una problemática específica de la empresa energética<sup>6</sup>, si bien, como se verá han sido diversas las cuestiones de interés que se han suscitado.

1.- La deducción para evitar la doble imposición: El artículo 29 de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>7</sup> dispuso que:

---

S.A." (ENTASA) y "EMPRESA NACIONAL DE PETROLEO S.A." (ENPETROL) así como con la "COMPAÑÍA LOGISTICA DE HIDROCARBUROS S.A. CLH" y "ENAGAS"; en las citadas Empresas tuve como referente a Juan A. Ortega Díaz-Ambrona, quien recuerda su paso por la Empresa en "Memorial de transiciones 1939-1978. La generación de 1978", Editorial Galaxia Gutenberg (2015); específicamente en la página 288 donde alude a su tránsito desde la filosofía al mundo del petróleo; "pronto aparecería en mi vida el crudo de Es Sider, el Arabian Light, Ras Tanura y la fórmula de CAMPSA, el "residuo de vacío" o los duque de Alba de atraque, mientras quedaban en la retaguardia de mi memoria Maritain, el cardenal Mercier, Réginal Garrigou-Lagrange, Antonin Dalmace Sertillanges y hasta el padre Teófilo Urdániz, tan querido del Ruiz- Giménez de la primera época"; sobre las citadas empresas véase: "Del Monopolio al Libre Mercado, la historia de la industria petrolera española"; de Tortella Ballester y Díaz Fernández. LID, Editorial Empresarial (2003).

4 Un interesante debate se produjo en torno a los "precios privados" contemplados en la Ley 27/1992 de 24 de Noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, sobre la que todos los Tribunales que los enjuiciaron llegaron a la conclusión de que eran tasas; me ocupé de ello en "Tasas y Tarifas Portuarias . Notas sobre la nueva regulación contenida en la Ley 48/2003, de 26 de Noviembre; "en "Impuestos" Editorial la Ley, Volumen Primero (2004) y en "La tasa por utilización o aprovechamiento especial del dominio público en la doctrina de los Tribunales de Justicia", en "Cuadernos de Derecho Registral". Colegio de Registradores de la Propiedad y, Mercantiles de España (2011); asimismo me remito al prólogo que redacté a la obra: "Tasas portuarias por usos y servicios" dirigido por el Profesor Lago Montero. Editorial Aranzadi (2013); véase, además, "Aspectos dogmáticos de la aplicación del IBI en el ámbito portuario "de Pagés Galtés y Navarro Fernández, en "Revista Española de Derecho Financiero nº 174 (2017)

5 El Tribunal Constitucional en Sentencia de 8 de Julio de 2017 tiene declarado: «... al Impuesto de Sociedades se le puede considerar, junto con el IRPF, como otra de las piezas básicas del sistema tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el IRPF, complementa el gravamen de uno de los índices de capacidad económica más importantes: la renta. De esta manera, sirve también al objetivo de personalizar el reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica y de igualdad, coadyuvando al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y de los objetivos de redistribución de la renta".

"En el caso de obligación personal, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

b) El importe de la cuota que en España correspondería pagar por estos rendimientos si se hubieran obtenido en territorio español".<sup>8</sup>

El debate se suscitó ante el pago por "Repsol Exploración S.A." del "Income Tax" satisfecho en el Emirato de Dubái, así como en las Repúblicas de Egipto y Angola; la Administración Tributaria discrepó del proceder de la Empresa que basó su comportamiento tributario en precedentes<sup>9</sup> y en el significado de la analogía invocada por el propio legislador y, que no puede considerarse incluso en

---

6 Queda fuera de nuestro análisis el "Régimen Fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos" que se regula en los artículos 95 y siguientes de la Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y que enlaza con la normativa anterior de igual significado; véase lo expuesto por Nebot Lozano (Francisco) y Tato Pla, en el Capítulo 40 de la obra colectiva "Manual del Impuesto sobre Sociedades", dirigido por el Profesor Rubio Guerrero. Instituto de Estudios Fiscales (2004)

7 En los mismos términos se pronunció el art. 24(4) de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre; con relación a la normativa actual, véase: "Eliminación de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades"; de la Profesora Luchena Mozo, en "Quincena Fiscal" nº 9 (2018).

8 La actual normativa contenida en la Ley 27/2014, de 27 de Diciembre, en la redacción procedente del Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de Diciembre, dispone que: "No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal. Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél". Sostuvimos, en fin, que lo dispuesto en el segundo inciso del artículo 29.1 de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, tenía carácter interpretativo, sin que nada añadiera a lo que se desprendía del anterior artículo 24.4 de la Ley 61/1978 de 27 de Diciembre, simplemente se limitó a zanjar la cuestión aquí debatida, estableciendo expresamente que « [n]o se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal». En la Sentencia dictada el 8 de Diciembre de 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (asunto C-157/10), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha interpretado que: «El artículo 67 del Tratado CEE y el artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de Junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam], no se oponen a una regulación de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que, en el impuesto sobre sociedades y dentro de las normas para evitar la doble imposición, prohíbe deducir la cuota devengada en otros Estados miembros de la Unión Europea por rendimientos obtenidos en su territorio y sometidos a dicho tributo, cuando, pese al devengo, la cuota no se paga en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal, siempre que dicha regulación no sea discriminatoria en relación con el tratamiento que se aplique a los intereses obtenidos en ese mismo Estado miembro, extremo éste que incumbe determinar al órgano jurisdiccional remitente».

9 En tal sentido se invocan sobre el carácter análogo del Impuesto, las Contestaciones a Consultas de la Dirección General de Tributos de 4 de Diciembre de 2002, y 16 de Septiembre de 2003, entre otras; además cabe citar la de 13 de Abril de 1992 sobre "Hispanica de Petróleos S.A. (HISPANOIL) antecedente societario de "REPSOL EXPLORACIÓN S.A."

la conocida norma prohibitiva contenida en el art.14 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria<sup>10</sup>.

a). La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de Diciembre de 2006, tras un exhaustivo análisis de los diversos motivos de impugnación, concluyó que en una interpretación sistemática del artículo 24 (4) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, que lo pone en conexión con otros preceptos donde se esclarecen las notas esenciales que lo configuran y determinan su naturaleza, puede considerarse que lo característico del Impuesto sobre Sociedades, que lo singulariza como tal en nuestro Derecho y permite considerar que concurre la necesaria analogía con otras figuras extranjeras en que se aprecien tales notas es, que se trate de un impuesto personal, directo y que grave la renta obtenida por las personas jurídicas.

Quiere ello decir que la naturaleza idéntica o análoga no queda alterada por el hecho de que la regulación del gravamen satisfecho en Dubai presente peculiaridades y diferencias notables con el Impuesto sobre Sociedades español, tanto en la configuración y valoración de los ingresos, como en la determinación de la base imponible, así como en lo relativo al ámbito objetivo de los gastos cuya deducibilidad se admite y en la determinación final de la deuda mediante el establecimiento de tipos de gravamen.

Tales diferencias en el tratamiento jurídico son inherentes al propio ejercicio de la soberanía de cada país, que ostenta potestad para regular del modo que tenga por conveniente los tributos que exija a los que en tales normas figuren como contribuyentes. Si la ley hubiera exigido una homogeneidad en las características que debían concurrir en la legislación extranjera de que en cada caso se trate, de modo que sólo pudiera operar la deducción en el seno de unos parámetros mínimos de semejanza en la regulación, tendría, que haberlo especificado con expresión suficiente de los criterios que deberían concurrir para poder acogerse a la deducción o, por el contrario, las diferencias de criterio cuya sustantividad hiciera imposible o por su heterogeneidad, el acogimiento a la deducción por doble imposición<sup>11</sup>.

---

10 Me ocupé del tema en: "Derecho Tributario y Derecho Privado. Relaciones de supletoriedad y remisiones en el seno del Ordenamiento Jurídico"; "Impuestos" Editorial la Ley, Volumen I (2013).

11 Además de lo ya expuesto se desechó lo que a continuación sigue: "Atendido el régimen legal aplicable al caso, no se alcanza a comprender con facilidad cuál es la razón por virtud de la cual, tanto la Inspección como el Tribunal Económico Administrativo Central objetan, entre otros motivos para excluir la viabilidad de la procedencia de aplicar la deducción establecida en el artículo 24.4, la consideración de los Emiratos Árabes Unidos como paraíso fiscal, dato irrelevante para resolver la presente controversia, si se tiene en cuenta tanto la naturaleza y objeto social de la Empresa ahora demandante, su domicilio y residencia fiscal en España, la declaración de los ingresos obtenidos en el extranjero en el país de residencia, España, y la índole de la actividad económica determinante de la obtención de tales ingresos, alejada por completo de cualquier finalidad de evadir el cumplimiento de los deberes fiscales. El segundo de los aspectos que motiva que se traiga a colación el carácter de paraíso fiscal del emirato de Dubai es igualmente desacertada pues, al margen de la inaplicabilidad de la norma, ha de tenerse en cuenta que la principal razón para calificar a un Estado como "paraíso fiscal", según se argumenta en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, es que no cuenta con un sistema impositivo análogo al español, afirmación que, sin especificación ni aclaración

Además se utilizó como criterio interpretativo una disposición de aparición posterior que fue la Ley 6/2000, de 13 de Diciembre sobre “la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y renta de fuente extranjera derivados de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español“, en la que se expuso que: “a estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituye la propia renta los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla”; el parecer de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional fue confirmado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Junio de 2011,

b). La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de Octubre de 2007, reiterando la doctrina ya conocida, concluye en doble sentido ya que:

- Por un lado expone que: “En ese sentido, habida cuenta de las características del Impuesto sobre Sociedades egipcio, se puede afirmar con carácter general que se trata de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga, incluso semejante, al Impuesto sobre Sociedades español”.

- Pero en cambio conforme antecede, la Sala ratifica la conclusión alcanzada en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, recurrida, atinente a que el impuesto satisfecho en Angola por el que la entidad recurrente pretende practicarse deducción por doble imposición internacional no es un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades español porque no grava la renta de la sociedad, sino únicamente los rendimientos que obtiene de la explotación de petróleo, por lo que no procede la aplicación de la deducción prevista en el artículo 24.4 de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre.

Pero la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Octubre de 2011, estimó el Recurso de Casación en la parte desfavorable al recurrente procedente de la Sentencia dictada en la instancia, exponiendo que:

“Por lo demás, no alcanzamos a comprender, ni se recoge explicación en la Sentencia, el mecanismo por el cual el contrato de Participación de Producción del Bloque III, aprobado por Decreto 52/92, y aplicable al Bloque 3/85, puede alterar la esencia y naturaleza del impuesto angoleño, más cuando en la propia Sentencia se transcribe el contenido del contrato que expresamente recoge que la recurrente está obligada a pagar un impuesto sobre los rendimientos obtenidos en la explotación del Bloque 3/85”.

2.- La escisión de CAMPSA: Con motivo de la desaparición de CAMPSA y en definitiva del Monopolio del Petróleos, se publicaron diversas disposiciones<sup>12</sup> por las que las Empresas titulares de refinerías de petróleo resultaron beneficiarias de

---

alguna, no puede servir de fundamento a la exclusión de la deducción”.

“Ahora bien, no es éste el caso, ni mucho menos: de una parte, estamos ante una sociedad residente en España, que paga sus impuestos en nuestro país, parte de cuyos ingresos, debidamente declarados y cuya inclusión en la base imponible y consecuente pago son exigibles aquí bajo el principio de universalidad, son objeto además de un gravamen en el país de su obtención, donde rige el principio territorial o “forum rei sitae”, esto es, el sometimiento a gravamen de los rendimientos allí percibidos por empresas extranjeras”.



los activos procedentes de la escisión de aquella; según la Inspección de los Tributos, el valor real de los activos adquiridos por las beneficiarias incluyó un fondo de comercio a pesar de que no fuese contabilizado ni calificado como tal en el balance de escisión que aprobó el Consejo de Ministros<sup>13</sup>.

Con independencia de lo que supuso que la Inspección de los Tributos discrepara de un Acuerdo del Consejo de Ministros, era evidente que la citada operación se regía por normas específicas y singulares y no por el régimen general de fusiones y escisiones, contenido en el Ley 76/1980, de 26 de Diciembre, aunque en las normas de privativa aplicación se hacía mención de esta última, si bien a otros efectos.

La normativa de privativa aplicación:

Y así el Real Decreto Ley 4/1991, de 29 de Noviembre de medidas urgentes para la progresiva adaptación del sector petrolero al marco comunitario, estableció en su artículo 2º:

“Se autoriza la segregación de activos afectos a actividades comerciales de la «Compañía Arrendataria del Monopolio de Petróleos, Sociedad Anónima», que se integrarán como unidades económicas en varias Sociedades beneficiarias participadas mayoritariamente por empresas refinadoras, de acuerdo con el

---

12 Sobre lo que se indica en el texto, véase “La liberalización del Monopolio de Petróleos en España”, del Profesor Sala Arquer; Marcial Pons. Universidad Autónoma de Madrid (1995) y “Sector petrolero español: análisis jurídico de la despublicatio de un servicio público” del Profesor García de Coca, Editorial Tecnos (1996); véase asimismo el Tomo II de la obra “Derecho de la regulación económica” dirigido por el Profesor Muñoz Machado, dedicada al Sector Energético, y en especial a los Hidrocarburos, así como el “Manual del Sector de Hidrocarburos. Ley 34/1998, de 7 de Octubre”. Editorial Aranzadi (2009).

13 Los elementos patrimoniales objeto de la escisión se valoraron en 173.879 millones de pesetas según los criterios que se indican seguidamente. Los puntos de venta se valoraron actualizando los márgenes netos estimados que se generarían en el futuro corregidos por unos coeficientes en función de la vulnerabilidad del vínculo jurídico y del mercado abastecido por cada instalación e incrementados, en su caso, por el valor de aquellos terrenos y edificios que no eran estrictamente necesarios para la explotación de dichos puntos de venta. La valoración de las participaciones en empresas revendedoras de fuelóleo y gasóleo C se realizó mediante una estimación del valor actual de los márgenes netos futuros de dichas sociedades. Las existencias de carburantes y combustibles a 30 de junio de 1991 se valoraron al precio de adquisición ex refinería de dicha fecha incrementado en la tarifa logística. Por último, la marca CAMPSA se valoró a partir de los desembolsos efectuados en el pasado en la implantación de la nueva imagen corporativa.

Es de significar que el balance de CAMPSA se escindió de manera tal que las empresas recibieron fondos propios por la misma cuantía que el valor de los activos escindidos, lo que supuso que el endeudamiento se mantuvo en CAMPSA en lugar de repartirse entre el conjunto de empresas implicadas; así se desprende de lo expuesto en la obra a que se refiere la tercera de estas notas.



proyecto de escisión que apruebe la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos”.

“Igualmente, la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos autorizará la cesión a las empresas refinadoras de una participación adicional en el capital de la «Compañía Arrendataria del Monopolio de Petróleos, Sociedad Anónima», actualmente perteneciente al sector público, dentro del límite para la participación del sector público en dicha Compañía, establecido en el número 7 del artículo primero de la Ley 45/1984, de 17 de Diciembre, de Reordenación del sector petrolero”.

El mismo Real Decreto-Ley dispuso en el apartado 2 de su artículo tercero que:

"La escisión y los actos preparatorios o directamente derivados de la misma disfrutarán en su grado máximo de los beneficios fiscales previstos para las operaciones de esta naturaleza en la Ley 76/1980, de 26 de Diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de Empresas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 106.3 de la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, declarándose no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la transmisión de activos comprendidos en la citada operación, siempre que ésta se realice de acuerdo con lo previsto en el artículo segundo (...)"

El citado Real Decreto-Ley fue sustituido por la Ley 15/1992 de 5 Junio cuyo art. 3 dispuso:

1.- De acuerdo con lo establecido en el art. 3. de la Ley 45/1984, de 17 de Diciembre, de reordenación del sector petrolero, estarán exentas de cualquier tributo estatal las transmisiones patrimoniales, las operaciones y los incrementos de patrimonio derivados de la cesión de acciones representativas del capital social de CAMPSA, a que se refiere el artículo anterior, y de la reducción de capital de la Corporación Española de Hidrocarburos, Sociedad Anónima.

2.- La escisión de CAMPSA, y los actos preparatorios o directamente derivados de la misma disfrutarán en su grado máximo de los beneficios fiscales previstos para las operaciones de esta naturaleza en la Ley 76/1980, de 26 de Diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de Empresas, sin perjuicio de lo establecido en el art. 106.3 de la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, declarándose no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la transmisión de activos comprendidos en la citada operación, siempre que ésta se realice de acuerdo con lo previsto en el artículo segundo.

El valor de las acciones recibidas como consecuencia del canje se computará en la forma dispuesta en el art. 12 de la Ley 76/1980, considerándose como fecha de adquisición la correspondiente a la de las acciones de la Compañía Arrendataria del Monopolio de Petróleos, Sociedad Anónima, por las que se hayan canjeado”.

b)- El parecer de los Tribunales de Justicia: Contra lo que se preveía, de la aplicación de las normas de privativa aplicación y del Acuerdo del Consejo de Ministros aprobatorio del balance de escisión, los Tribunales de Justicia entendieron que se apreciaba la existencia de un fondo de comercio fruto del mayor valor de los bienes entregados y que este no era amortizable; y así el Tribunal Supremo en Sentencias de 15 de Enero de 2009 , 14 de Enero de 2010 y 6 de Mayo de 2010, entendió en relación con la operativa de “ Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, S.A”:

“Pues bien, como se destaca en el Acuerdo de liquidación y subraya la Sentencia de Instancia (FD Tercero), en el Proyecto de Escisión Parcial de CAMPSA, aprobado por la Comisión. Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, sólo se hace una valoración global del patrimonio recibido por las entidades beneficiarias de la escisión, identificando en un listado anexo el conjunto de estaciones de servicio y aparatos surtidores, pero sin asignar una valoración individualizada a cada uno de tales elementos; de manera que, la Inspección de Tributos, ajustándose al Informe de la Subdirección de Ordenación Legal, se limitó a desagregar de los valores fijados a cada uno de los elementos patrimoniales la cantidad que corresponde al Fondo de Comercio, pero respetando los valores asignados al mencionado Proyecto”

“Pues bien, una vez aceptado que los códigos de cuenta acabados en 840 corresponden, efectivamente, con el Fondo de Comercio, debe coincidir necesariamente con la Administración y la Sentencia impugnada en esta sede en que la amortización de dicho Fondo no es gasto deducible en virtud del 6.3 del Real Decreto 2182/1981, de 24 de Julio, por el que. se aprueba el Reglamento de la Ley 76/1630 de 26 de Diciembre, sobre el régimen fiscal de las fusiones de empresas, “en virtud del cual en ningún caso la amortización del Fondo de Comercio que se haga figurar en los balances de fusión o escisión, tendrá la consideración de gasto deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades”; prohibición que contiene asimismo el art. 66,2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que dispone que «no se considerará amortizable en el Fondo de Comercio» [letra a)]. Artículo 6.3 que, como señala la Sentencia de instancia, no puede considerarse que incurra en exceso alguno, dado que, conforme al art. 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades sólo son deducibles las cantidades destinadas a la amortización de los valores de Inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a depreciaciones efectivas, requisito que no puede cumplir el Fondo de Comercio».

3.- La deducción por actividades exportadoras: La misma se contempló en el art. 35 de la Ley 43/1995, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>14</sup> con relación a la cual procede dar cuenta de lo siguiente.

Normativa por la que se rige: a tenor del precepto mencionado

«1. La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

a) El 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes.

---

14 Se incorporó al artículo 37 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido del Impuesto, y quedó suprimida para los ejercicios que se iniciaron a partir del día 1 de Enero de 2011 por la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre.

A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora. La deducción prevista en este artículo no podrá exceder del 15 por 100 de la renta o del 4 por 100 de los ingresos que correspondan a la totalidad de las actividades exportadoras de bienes o servicios y de la contratación de servicios turísticos en España”.<sup>15</sup>

Ello nos remitía al artículo I.2 del Acuerdo General “Agreement on Trade in Services” o GATS; a los efectos del presente Acuerdo, se define el comercio de servicios como el suministro de un servicio:

“Por un proveedor de servicios de un Miembro mediante presencia comercial en el territorio de cualquier otro Miembro”.

Esta definición deja claro que el GATS es aplicable únicamente al suministro de servicios con un elemento internacional. Ello se logra enumerando, desde el punto de vista de la jurisdicción territorial de una Parte, los diferentes elementos extranjeros que podrían intervenir: el propio servicio, el consumidor, o el proveedor del servicio, en este último caso como presencia física o jurídica.

El propio Acuerdo define en su Artículo XXVIII, d) lo que se entiende por "presencia comercial", en los siguientes términos:

d) “Presencia comercial” significa todo tipo de establecimiento comercial o profesional, a través, entre otros medios, de:

“La constitución, adquisición o mantenimiento de una persona jurídica, o la creación o mantenimiento de una sucursal o una oficina de representación, dentro del territorio de un Miembro con el fin de suministrar un servicio”.

Es decir "presencia comercial" significa cualquier tipo de presencia comercial o profesional en el territorio de uno de los Miembros con el fin de suministrar un

---

15 Como indicó la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, el principio orientador “del beneficio fiscal recogido en el citado precepto es el fomento fiscal de la exportación, es decir un incremento de la exportación, no limitado a la exportación de bienes sino también a la de servicios, pero siempre supeditado a que se verifique la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora, siendo, por tanto, este requisito un elemento imprescindible para configurar dicha bonificación; sí que subsiste la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, art. 35 de la Ley 27/2014, de 27 de Noviembre; a esta deducción, ya contemplada en la normativa anterior se refirió la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de Febrero de 2017 en relación con los gastos asociados al Centro Tecnológico de REPSOL en Móstoles; la deducción aplicada se admite ya que la actividad de investigación y desarrollo estaba definida en el invocado artículo 35 TRLIS, y el gasto se considera vinculado a la misma cuando tiene relación con su desarrollo, aunque afecte a dos o más proyectos de dicha naturaleza; los gastos a que se refiere el recurso realizados en CTR de Móstoles, aunque, en cierto modo sean comunes por referirse al propio mantenimiento del Centro, merecen ser considerados dentro de la noción expresada por dicho precepto al resultar indispensables para la actividad en él desarrollada.

servicio, ya sea mediante la constitución de sociedades, la adquisición de empresas existentes, la creación de filiales de propiedad total o parcial, empresas mixtas, sociedades, sucursales, oficinas de representación o cualquier otro medio.

El parecer de la Dirección General de Tributos: Como ha señalado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, para poder aplicar la deducción por actividades de exportación como consecuencia de la adquisición de participaciones de entidades es preciso que "entre ambas operaciones, participación y exportación, exista una relación inmediata" (Resolución de 15 de Febrero de 2005); "es necesario que la inversión realizada" en el extranjero "esté directamente relacionada con la actividad exportadora" (Resoluciones de 13 de Julio de 2001, de 15 de Febrero de 2005 y de 29 de Noviembre de 2006), ya que la deducción establecida en el art. 34 de la Ley Reguladora del Impuesto "tiene como finalidad fomentar las actividades de exportación de bienes o servicios de empresas residentes en territorio español, siendo la base de la deducción el importe de la inversión realizada en la medida en que la misma tenga un nexo de contenido económico con tales actividades" (Resoluciones de 15 de Febrero de 2005 y de 29 de Noviembre de 2006), "es decir, que la actividad exportadora sea el objeto o finalidad que justifique la inversión desde un punto de vista económico" (Resoluciones de 13 de Julio de 2001 y de 15 de Febrero de 2005); y en todas ellas ha concluido que la entidad consultante podría practicar la deducción a que se refiere el art. 34 de la Ley Reguladora del Impuesto, "sobre el importe de la parte de la inversión realizada que, de acuerdo con cualquier medio de prueba admitido en derecho, se justifique que esté directamente relacionada con la actividad exportadora derivada de tal inversión" (Resoluciones de 13 de Julio de 2001, de 15 de Febrero de 2005 y de 29 de Noviembre de 2006).

El criterio jurisprudencial: Es el que se desprende de las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de Junio de 2010, 12 de Enero de 2012, 14 de Marzo de 2013 y 25 de Octubre de 2017, esta última sobre "Gas Natural S.A." que expuso:

"Aplicando estos criterios la Sala confirma la regularización practicada por la Inspección, pues, además de lo ya declarado, se ha de señalar que, los servicios prestados también han de responder a la finalidad que la norma fiscal pretende: la de realizar actividad exportadora, lo que únicamente se cumple cuando los referidos servicios se prestan desde España a otras sociedades que pagan los referidos servicios con la consiguiente repercusión económica y financiera de la sociedad española que los presta, de forma que, los servicios prestados a entidades participadas por la sociedad o filiales de la misma, al tratarse de servicios, y valga la expresión, endogámicos, en el seno de las propias sociedades, dichos servicios no pueden calificarse como de actividad exportadora, sino que se trata de los gastos entre matriz y filiales por los servicios que la matriz presta, pero que no trascienden de ese ámbito doméstico, incompatible con el concepto y finalidad de la "actividad exportadora", *stríctu sensu*".<sup>16</sup>

---

16 Aunque no guarda conexión con la temática de este estudio, procede traer a colación lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Febrero de 2012, que en relación con la actividad de exportación de servicios de "Telefónica S.A." manifestó: "Son estas inversiones en las tres sociedades, sobre las que se pretende por la recurrente justificar deducciones por actividades exportadoras en los ejercicios de 1998 y 1999. Para la recurrente la Sala de instancia parte de una premisa correcta, cual

Y además en la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Septiembre de 2014, invocando doctrina precedente, se sintetizaron los requisitos para aplicar el beneficio fiscal en los siguientes términos:

”No puede aspirarse a que la deducción se extienda a una inversión que no guarda la obligada relación directa con la actividad exportadora. [...] sólo cabe la deducción de aquella inversión que cumpla este requisito, esto es de la inversión total o parcial en función de que dicha inversión en su totalidad o parcialmente cumpla el fin de procurar la actividad exportadora, de suerte que de no cumplirse la referida finalidad se excluye la relación directa exigida»;

«La norma establece que la base de la deducción viene referida a la conexión económica que exista entre la inversión y la actividad exportadora, y ningún criterio cuantificador establece, por lo que [...] se cumple el requisito cuando no sólo toda la inversión tenga relación directa con la actividad exportadora, sino

---

es que la inversión que hace viable la deducción es aquella que posibilitó la entrada en las entidades operativas, pero llega a la conclusión errónea que fue la inversión en el segundo nivel la que posibilitó dicha entrada; cuando, al *contrario*, fue la inversión en el primer nivel la que facilitó la misma, puesto que dado que conforme a la normativa brasileña resultaba necesario que las sociedades estuvieran constituidas conforme a las leyes brasileñas con sede en Brasil fue la inversión en el primer nivel la que posibilitó la entrada de TISA en las entidades operativas. Dan derecho a la deducción las inversiones que se materialicen en la adquisición de participaciones de sociedades en el extranjero, siendo requisitos necesarios que la participación alcance el 25% del capital social de la entidad participada, lo que no es objeto de discusión en este, y, en lo que ahora interesa, y que constituye el núcleo de la discusión, que la inversión realizada esté directamente relacionada con la actividad exportadora. Este último requisito es el que considera la sentencia de instancia que no se cumple sino hasta que se adquieren las participaciones de las entidades operativas en el segundo nivel visto. Sí se exige dicha relación directa entre inversión y actividad exportadora, pues la finalidad perseguida por la norma es orientar e incentivar las exportaciones españolas, cuando la inversión no esté directamente relacionada con la actividad exportadora, automáticamente queda excluida la deducción por este concepto”; véase, además, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 14 de Febrero de 2018, en la que se expuso:” La consecuencia de lo anterior es que la función de HISPAMAR SATELITES es revender y comercializar la capacidad o servicios de telecomunicación prestados desde España por el GRUPO HISPASAT. Lo que implica que, en nuestra opinión, atendiendo a la finalidad de la norma, como se razona en la demanda, lo que ha hecho HISPASAT es realizar las inversiones necesarias para materializar la comercialización y captación de clientes. Actividades vinculadas con la actividad exportadora, pues no tiene sentido la inversión realizada sin la correspondiente labor de comercialización que, recordemos, es la única realizada por la sociedad brasileña. No estamos ante una "reordenación de participaciones", sino ante una ampliación de capital para dotar a la filial de los recursos financieros necesarios para realizar una labor comercializadora imprescindible para la explotación de lo exportado”.

también cuando parte de la inversión tenga dicha relación directa con la actividad exportadora, esto es que parte de la inversión se haya realizado con la finalidad de favorecer la exportación, puesto que, insistimos, si la ley no exige la totalidad ni distingue bajo criterios cuantificadores, es, desde luego, factible que en el conjunto de una única inversión se persiga parcialmente favorecer la actividad exportadora de la entidad inversora».

«Pero en todo caso será preciso acreditar la relación de causalidad, la relación directa, entre inversión y actividad exportadora, y en este caso la acreditación quedó sentada [...] otra cosa sería ir contra los propios actos [...], mas cuando una vez acreditado por la parte recurrente dicho hecho sólo cabría su rectificación demostrando que incurrió en un error de hecho, acreditando a continuación que la totalidad de la inversión guarda relación directa con la actividad exportadora, lo cual ni siquiera ha intentado».

4.- Los gastos deducibles: Esta cuestión afecta a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades; sin embargo tiene aquí una especial incidencia habida cuenta la promoción de la actividad comercial en las Empresas vendedoras de productos petrolíferos.

a.- La necesidad del gasto: Ello es lo que se predicaba de la anterior normativa y así la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Mayo de 2010, y con relación a la actividad de “Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, S.A., expuso:

“Según consta en el expediente administrativo, en los ejercicios que fueron objeto de comprobación Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, S.A. contabilizó como gastos diversos pagos realizados en concepto de “regalos y obsequios (sin publicidad)”, “invitaciones y restaurantes”, y “aportaciones dinerarias a fiestas de asociaciones” (Acuerdo de liquidación, folio 445). Tales gastos, cuya cuantificación y desglose fue examinada conjuntamente por la Inspección y la empresa (según consta en Diligencias de 16 de Julio de 1998, de 4 de Septiembre de 1998 de 30 de Septiembre de 1998, de 5 de Octubre de 1998 y de 9 de Octubre de 1998), alcanzaron en el ejercicio 1994 un importe total de 33.463.055 ptas.

Mientras que la actora considera que dichos gastos son fiscalmente deducibles, la Inspección tributaria entiende que los pagos realizados por la actora en concepto de atención a clientes no son deducibles al no cumplir con los dos requisitos que se desprenden de la normativa aplicables: su justificación y su necesidad. Así, en el Informe ampliatorio se ponía el acento en que no había quedado “demostrada la necesidad de los mismos” (art. 13 de la Ley., y arts. 37.4 y 100.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades), por lo que deben ser considerados como meras liberalidades (art. 14.f) de la Ley Reguladora del Impuesto.”

La correlación con los ingresos: Sin embargo , y a partir de la reforma en la normativa del tributo, por medio de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, la deducción del gasto se configura de modo diferente; en efecto siguen siendo no deducibles los donativos y liberalidades<sup>17</sup>, si bien se precisa que no se entenderán

---

17 Sobre las liberalidades me ocupé en mi estudio: “Los actos y negocios gratuitos ante el Sistema Tributario: “Impuestos” Editorial la Ley Volumen I (2011)



comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, ni lo que con arreglo a los usos y costumbres<sup>18</sup> se efectúen con respecto al personal de la empresa, ni los realizados para promocionar<sup>19</sup>, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.<sup>20</sup>

Por ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Junio de 2011, en relación con la operativa de “Shell España. S.A.”, recordó que:

“Conforme a lo expuesto, el concepto de gasto deducible va necesariamente asociado, en relación de causalidad directa, a su necesidad "para la obtención de los ingresos", además de que debe estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, debiéndose imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia. Pues bien, partiendo del carácter del repetido carácter de gasto deducible, conforme a la normativa aplicable al ejercicio liquidado, la cuestión sobre la procedencia de su consideración en la liquidación practicada por la Inspección depende del hecho de que la prueba de dicho gasto y de su vinculación con los ingresos sea objeto de acreditación por el sujeto pasivo a través del adecuado medio de prueba”.

5.- El establecimiento permanente: En la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Noviembre de 2015, se incluyó la problemática de las inversiones realizadas por la “Compañía Española de Petróleos S.A.” en Argelia, centrándose el debate en torno a la imputación de los gastos financieros a la base imponible del establecimiento permanente y sobre el particular se expuso:

---

18 Me remito al análisis que de esta fuente del Derecho Tributario realicé en: “La costumbre y el Derecho Financiero” “Revista Española de Derecho Financiero nº39” (1983).

19 La Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades mantiene la regulación mencionada, si bien añade: “No obstante los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo”; así se desprende del artículo 15, apartado e).

<sup>20</sup>La correlación con los ingresos y no la necesidad del gasto, es a partir de dicho momento el elemento clave de la deducción; véase, entre otras la Sentencia del Tribunal Supremo 1 de Octubre de 1997, que se refirió de modo expreso a la concreción contenida en la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre cuando en el art. 14 señalaba que no tendrían la consideración de gastos fiscalmente deducibles:“... 1º) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios ni los que se hallen correlacionados con los ingresos”. Y añadía esta Sala que “de esta forma parece que públicas con clientes o proveedores; 2º) los gastos que afecta a las relaciones con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; 3º) los gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios, y 4º) los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. De esta manera, y aunque no destierra por completo la licencia de acudir a conceptos jurídicos indeterminados, evidentemente cierra mucho más el concepto.



“Habiendo sido todo ello así, nada hay que oponer a la imputación de los gastos que realizó la Administración, teniendo en cuenta la relación total de los costes financieros de la empresa, pues la aplicación del porcentaje resultante de comparar las inversiones parece razonable, ante las circunstancias concurrentes, sin que frente a lo anterior proceda invocar nuestra Sentencia de 30 de Abril de 2012, recurso de casación 143/2008, que no aceptó el uso del método indirecto para determinar deducciones de gastos financieros cuando el establecimiento permanente es español, al considerar inadecuado el expediente de dividir el importe total de los pagos de esa naturaleza realizados por la sociedad matriz entre sus distintas sucursales en proporción a la cifra de negocios de cada una de ellas, por no presentar dificultades la prueba del montante de la financiación y de los gastos que había originado, ya que el supuesto de autos analizado en dicha sentencia es distinto al ahora considerado”.

III.- El Impuesto sobre el Valor Añadido: Procede aquí recordar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo; el principio de neutralidad debe presidir la aplicación práctica del impuesto, ya que lo que se pretende es gravar al consumidor final haciendo que el Impuesto pase a través de toda la cadena de fabricación y distribución sin que el empresario o profesional se vea gravado. Para que dicho principio de neutralidad sea efectivo, se arbitra el mecanismo de la deducción por fases, habilitando a cada empresario o profesional a que minore el Impuesto que repercute como consecuencia de su actividad, en las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido que soporta para la realización de la misma.

En todo caso siempre es indispensable que dichas cuotas respondan efectivamente a entregas de bienes o prestaciones de servicios de las que el empresario o profesional ha sido destinatario. En este sentido, el régimen de deducciones, tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso Impuesto sobre el Valor Añadido devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El mecanismo elegido por el Impuesto sobre el Valor Añadido para garantizar dicho principio de neutralidad es el mecanismo de la repercusión y la obligación del destinatario de la operación de soportar dicha repercusión, el cual a su vez, si es empresario o profesional y no consumidor final (en términos generales) deducirá las cuotas soportadas de las cuotas devengadas en las operaciones que realice, de forma que sólo se grave el valor añadido en cada fase, hasta que el producto llegue al consumidor final.

1. El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas: El precedente del tributo está constituido por el mencionado en el epígrafe con relación al cual el Tribunal Supremo, en Sentencia de 1 de Junio de 2001, estimó el Recurso de Casación de ENAGAS y anuló una liquidación practicada en su momento por la Oficina Nacional de Inspección, por el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, que a juicio de aquélla debía exigirse con motivo de las importaciones de gas natural, llevadas a cabo a través del Puerto de Barcelona, procedentes de Argelia y Libia.

Entendía ENAGAS, y así se lo ha reconocido el Tribunal Supremo, que en el período en que se planteó la discrepancia, años 1984 y 1985, las importaciones de gas

natural no podían quedar gravadas por el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, puesto que a partir del día 1 de Enero de 1979 se exigía el Impuesto Especial sobre el Petróleo, con el que existía incompatibilidad<sup>21</sup> y sobre todo porque las citadas importaciones se llevaban a cabo con destino al Monopolio de Petróleos, por lo que ENAGAS se veía obligada a satisfacer «Cánones» en favor de la Renta de Petróleos, prueba evidente de que las citadas importaciones gozaban de exención en el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, dado el tenor de la normativa reguladora de la materia.

Al dar la razón a ENAGAS, y anular la liquidación que en su momento se le exigió, el Tribunal Supremo ha tenido que recordar lo que significó el Monopolio de Petróleos, en especial su ámbito objetivo, y lo que supuso la creación en el año 1972 de la «Empresa Nacional del Gas, S.A.»; como recuerda el Alto Tribunal, ha tenido que verse obligado a «una interpretación ciertamente difícil, dada, sobre todo, la complejidad de las disposiciones aplicables y la constante evolución y reforma de las mismas»; esta dificultad se ha visto favorecida, por un lado por la no inclusión del gravamen que quería exigirse a ENAGAS en el sistema de «precios autorizados», que periódicamente aprobaba el Ministerio de Industria, al no ser congruente que en el escándalo de costes que integraban los citados precios no se comprendiera el Impuesto que a la postre pretendía exigirse; amén de ello y por otro lado, el Tribunal Supremo acudió a su propia doctrina, pues previamente, en diversas Sentencias del año 1995<sup>22</sup>,

---

21<sup>21</sup> A tenor de lo que se dispuso en el artículo 34, apartado sexto, del Decreto 3361/1971, de 23 de Diciembre por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, están exentas: “Las ventas, entregas o transmisiones que de los bienes, mercancías o productos que de su Monopolio efectúen las empresas que los exploten, así como las importaciones de petróleo bruto y sus derivados, como destino al Monopolio de Petróleos”.

22<sup>22</sup> Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de enero, 14 de Abril y 29 de Mayo de 1995; el mismo criterio se reitera en la Sentencia de dicho Tribunal de 24 de Septiembre de 1996.

23 En la sentencia que se menciona en el texto se contienen los siguientes antecedentes: ENAGAS, S.A., Empresa Nacional, se fundó en 1972 por el Instituto Nacional de Industria siendo su objeto la importación de gas natural, y construcción de la red de gaseoductos, al amparo del artículo 1º del Decreto-Ley de 5 Abril de 1957, que modificó el artículo 2º de la Ley de 17 Julio 1947, del Monopolio de Petróleos, cuyo texto es como sigue: «El Monopolio de Petróleos abarcará la importación de primeras materias, manipulaciones industriales, distribución y venta y almacenaje del petróleo y sus derivados en estado sólido, líquido o de gas, salvo aquellas excepciones en cuanto a importación de primeras materias, manipulaciones industriales y almacenaje que el Gobierno haya acordado o acuerde autorizando por Decreto el ejercicio de estas actividades, de forma concreta a determinadas entidades públicas o privadas.». En 1981 pasó a depender del Instituto Nacional de Hidrocarburos (I.N.H). ENAGAS, S.A., comenzó sus actividades y hasta el 1 Enero de 1980 (fecha de entrada en vigor de la Ley 39/1979, de 30 Noviembre, de Impuestos Especiales) vino tributando del

había declarado asimismo exentas<sup>23</sup> las importaciones de crudo y productos petrolíferos del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas<sup>24</sup>.

2. La base imponible en la importación: A tenor de lo que se dispone en el artículo 83 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, Reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>25</sup>, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al “valor en aduana” los siguientes conceptos en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a. Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del Impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

---

siguiente modo: El gas natural no estaba sujeto al Impuesto Especial sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares, según el Texto refundido de los Impuestos Especiales, de 3 Marzo de 1967, vigente en dicho período, que recogió las sustanciales modificaciones introducidas por la Ley de Reforma Tributaria 41/1964, de 11 Junio. La importación de gas natural estaba exenta del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, en virtud de la exención regulada en el art. 13 del Real Decreto Ley 28 Junio de 1927 que disponía: «No se exigirán derechos de ninguna clase por la importación de petróleos brutos y sus derivados con destino al Monopolio.»

<sup>24</sup> En cuanto a los antecedentes de hecho la Sentencia de referencia expuso: “Las importaciones tributaron por Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (en lo sucesivo I.G.T.E.), pero a pesar de lo dispuesto en el Decreto 493/1968, de 7 de Marzo, sobre aplicación del I.G.T.E. a las importaciones de los productos petrolíferos y en el artículo 48 del Reglamento del I.G.T.E. de 23 de Diciembre de 1971, fue la Aduana de Barcelona la que liquidó el I.G.T.E. de todas las importaciones de gas natural hasta el 31 Diciembre de 1979. Pagó el Canon a favor de la Renta de Petróleos del 4'70 por 100 sobre las importaciones, según lo dispuesto en la Orden del Ministerio de Hacienda de 24 Enero de 1968 (B.O.E. del 12 Feb. 1968). El 1 Enero de 1980, fecha de entrada en vigor de la Ley 39/1979, de 30 Noviembre., de los Impuestos Especiales, la Administración de Aduanas de Barcelona dejó de liquidar el I.G.T.E. sobre las importaciones por entender (es la única explicación posible) que la entrada en vigor de dicha ley, que sometió por primera vez el gas natural al Impuesto sobre Petróleos, Derivados y Similares, implicaba la exención por I.G.T.E. ENAGAS, S.A, no presentó a partir del 1 Enero de 1980 declaraciones-liquidaciones por I.G.T.E., ni la Administración de Aduanas, ni las Oficinas Gestoras del I.G.T.E. le hicieron requerimiento alguno, según parece deducirse de los autos. Así las cosas, Inspectores de la Oficina Nacional de Inspección de la Dirección General de Inspección de Financiera y Tributaria incoaron a ENAGAS, S.A., con fecha 19 de Junio de 1989, Acta de disconformidad núm. 50146-3 por I.G.T.E., ejercicios 1984 y 1985, en la que propusieron una liquidación con cuota de 4.072.421.938 ptas., mas intereses de demora de 1.783.253.311 ptas. en total 5.855.675.249 ptas. Instruido el reglamentario expediente

b. Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Unión.

Se entenderá por “primer lugar de destino” el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Unión.

a) Como es conocido el gas natural <sup>26</sup> procede en gran parte de Argelia, por lo que es objeto de importación, surgiendo la discrepancia en torno “al valor en aduana”<sup>27</sup> que es el que se toma en consideración como base imponible para la exigencia del gravamen a la importación, en los términos que han quedado expuestos.

---

contradictorio, la Oficina Nacional de Inspección dictó con fecha de 5 Diciembre de 1989 el siguiente acuerdo liquidatorio: Cuota I.G.T.E. al 4%. 4.072.421.938 ptas. Intereses de demora. 1.864.420.204 ptas. " Total deuda tributaria. 5.936.842.142 ptas. No conforme ENAGAS, S.A., presentó reclamación núm. R.G. 88/90 y R.S. 415/90, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que dictó resolución con fecha 27 de Octubre de 1993, desestimándola íntegramente.

23

24<sup>25</sup> La redacción del precepto procede de la Ley 22/1993, de 29 de Diciembre, si bien la identificación de la base imponible con el “Valor en Aduana” ya se contenía en la normativa anterior.

25

26<sup>26</sup> Definido como “conjunto de hidrocarburos gaseosos formados principalmente por el metano en proporción superior al 70 por ciento, que se obtiene de la naturaleza en los campos petrolíferos acompañando al crudo del petróleo (gas natural asociado) o acompañado únicamente por pequeñas cantidades de otros hidrocarburos o gases”, así lo entiende Borrás Brucart en: “Gas natural, características, distribución y aplicaciones utilizadas” (1987); pese al tiempo transcurrido sigue siendo de necesaria cita la obra de Del Guayo Castiella: “El servicio público del gas”, Editorial Marcial Pons (1992); tras la Ley 34/1998, de 7 de Octubre, del Sector de Hidrocarburos, con las modificaciones procedentes de la Ley 12/2007, de 2 de Julio, los cometidos de ENAGAS se han concentrado en la construcción y

**b)** La discusión surge cuando se pactan descuentos sobre el inicial precio de la venta y sobre su incidencia en la base imponible del tributo; en el caso que llegó a conocimiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y que fué resuelto por Sentencia de la Sección Sexta de 21 de Enero de 2001, la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales discrepó sobre la base imponible aplicada por ENAGAS al practicar las liquidaciones correspondientes al IVA a la importación y que tomaban en consideración los descuentos previamente pactados; este proceder de la Administración fué considerado no ajustado a Derecho por la mencionada Sentencia que admite los descuentos previamente pactados para fijar el “valor en aduana” y en consecuencia la base imponible del Impuesto.

La Administración, tanto en el Acuerdo del Jefe de la Oficina de Inspección, como en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, mantuvo también la tesis de que no es posible aceptar como valor de aduana el valor de transacción, porque no concurren las condiciones previstas en el art. 3.1 del Reglamento (CEE) 1224/80, pues entre dichas condiciones figura la de que “la venta o el precio no dependan de condiciones o prestaciones, cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías objeto de valoración”.

El Reglamento (CEE) 1494/80 de la Comisión, de 11 Junio, referente a notas interpretativas en materia de “valor en aduana”, indica que esa condición que excluye la equivalencia entre de “valor en aduana” y precio efectivamente pagado se presentaría en las siguientes circunstancias:

**a)** El comprador establece el precio de las mercancías importadas, con la condición de que el comprador adquiriera también otras mercancías en cantidades determinadas.

**b)** El precio de las mercancías importadas depende del precio al que el comprador de estas vende otras mercancías al vendedor de las importadas.

**c)** El precio se establece sobre la base de una forma de pago sin relación con las mercancías importadas. Por ejemplo, cuando éstas son productos semiterminados, que el vendedor ha suministrado con la condición de recibir una determinada cantidad de productos terminados.

---

mantenimiento de la red de gaseoductos y las consiguientes plantas de regasificación, pues el gas natural entra en España por vía marítima tras la previa actividad de licuefacción en el país de origen (Argelia); del mismo autor, véase: “El suministro de gas natural” en “Noticias de la Unión Europea” nº 310 (2010).

<sup>27</sup> El actual Código Aduanero, se aprobó por el Reglamento 952/2013 de 9 de Octubre, y entró en vigor el 1 de Mayo de 2016; véase “El nuevo concepto de valor en aduana tras la entrada en vigor del Código Aduanero Comunitario” del Profesor Casana Merino en “Quincena Fiscal” nº 3 (2017), el de la anterior vigencia no altera lo que se expone en el texto, y se incorporó a la Circular 931 de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales de 29 de Noviembre de 1985; a ello se refirió el Profesor Checa González en “El valor en aduana y los distintos métodos para determinarlo de acuerdo con el Código Aduanero Comunitario” en “Quincena Fiscal” nº 13 (1993).

Realmente, ninguna de estas situaciones es equiparable al supuesto examinado, cuyo precio se establece, como hemos visto, mediante un descuento sobre la base del precio contractual del gas.<sup>28</sup>

“Cabe añadir que la utilización de los 5 métodos de determinación del “valor en aduanas” fijados en el Reglamento (CEE) 1224/80, no es discrecional, sino que, por el contrario, está rigurosamente escalonada, en virtud de lo dispuesto en el art. 2.2 de suerte que no puede pasarse al siguiente sino en cuanto sea de imposible aplicación el señalado por el Reglamento”. Ya hemos indicado que el primero de dichos métodos es el que equipara el “valor en aduana” con el valor; de transacción, es decir, con el precio efectivamente pagado, y no cabe rechazarlo sino por las causas determinadas en el Reglamento.

En suma, el Reglamento (CEE) 1224/80 establece que el “valor en aduana”, por regla general, es el valor de transacción (el precio efectivamente, pagado por las mercancías importadas), y en el presente caso no existe razonamiento alguno que permita acudir a alguno de los otros métodos previstos por el propio Reglamento.

3.-El precio medio ponderado: El art- 83 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre Reguladora del Impuesto contiene reglas especiales de determinación de la base imponible para los bienes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero, indicándose en el apartado Dos, regla tercera, letra a) lo siguiente:

“Para los bienes resultantes de proceso de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contraídas en dichas letras”

Sobre el mencionado precepto se pronunció la Resolución de la Dirección General de Tributos 1/1994, de 10 de Enero, que con relación a lo expuesto indicó lo siguiente:

---

28 Los antecedentes de la Sentencia que se examina en el texto fueron los siguientes. La sociedad demandante (Enagas) suscribió el 25 de Agosto de 1975 un contrato con la empresa argelina Sonatrach, para el suministro de gas, en el que se determinaron las cantidades –en millones de termias– que anualmente debe entregar Sonatrach y recibir Enagas, así como el precio. También se pactó (art. 5, punto 3) que las cantidades no retiradas deberán ser abonadas al precio de venta contractual. El 27 de Febrero de 1985 las dos empresas citadas modificaron determinadas cláusulas o pactos del contrato de suministro de gas. Entre otras cuestiones, prorrogaron la duración del contrato hasta el final del año 2004 y determinaron que, en los años 1992 y 1993, las cantidades de gas a entregar serían las de 30.000 millones de termias cada año. El 24 de Diciembre de 1991 Sonatrach aceptó la solicitud de Enagas de suministrar las siguientes cantidades adicionales de gas natural: 6 millones de termias en 1992 y 8 millones de termias en 1993. El precio para estas cantidades adicionales será igual al precio de venta contractual, disminuido en 0,10 dólares USA/MMBTU si el suministro adicional se efectúa en invierno (de 1 de Octubre a 31 de Marzo) y disminuido en 0,26 dólares USA/MMBTU si el suministro adicional se efectúa en verano (de 1 Abril a 30 de Septiembre.) La sociedad Enagas, durante los años 1992 y 1993, importó en buques y a través de las Aduanas de Huelva y Barcelona, las cantidades adicionales de gas a precio reducido, simultáneamente con cargamentos de la misma mercancía a precio contractual (sin descuento).

“Las reglas contenidas en este precepto tienen por objeto restablecer el equilibrio fiscal correspondiente a los productos que abandonan el régimen de depósito distinto de los aduaneros, exigiéndose en el momento de dicho abandono la misma cuota del IVA que hubiera correspondido a las operaciones que se beneficiaron de la exención como consecuencia de la vinculación a los regímenes suspensivos a que se refieren los epígrafes anteriores de esta Resolución.

Así, en aplicación de dicho precepto, cuando los bienes que abandonan el régimen procediesen de terceros países, la base imponible será la que hubiese correspondido a la importación exenta en virtud de la cual los bienes se vincularon al régimen suspensivo.

Cuando los bienes que abandonan el régimen suspensivo fuesen el resultado de la mezcla de otros varios de distinta procedencia o de la misma procedencia pero de diferentes calidades, la base imponible se formará hallando el precio medio ponderado que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo o por aplicación de cualquier otro procedimiento admitido en derecho que permita determinar de forma razonable y sin perjuicio para el Tesoro el precio del producto correspondiente.

El impuesto exigido sobre la base imponible determinada en la forma indicada permitirá recuperar la cuota que hubiera correspondido a las operaciones que se beneficiaron de la excepción.”

El proceder de las Empresas mereció el siguiente comentario por parte del Tribunal Supremo que en diversas Sentencias <sup>29</sup> concluyó que:

“En definitiva, el procedimiento aplicado por la compañía recurrente consigue restablecer el equilibrio fiscal correspondiente a los productos que abandonan el régimen de depósito distinto de los aduaneros y garantiza la neutralidad fiscal perseguida por el Impuesto sobre el Valor Añadido, clave de bóveda del sistema común de dicho tributo, recordada en repetidas ocasiones por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencias cuya reiteración eximen su cita”

Para llegar a esta conclusión se desciende a la siguiente descripción:

“Pues bien, el procedimiento aplicado por PETRONOR consiste en tomar en consideración el volumen total de los ingredientes que se han empleado en la operación de transformación, pero otorgando un precio sólo a los que se beneficiaron de la correspondientes exención en el impuesto sobre el valor añadido por estar vinculados al RDDA ("productos B"). Es decir, ese precio medio resultante se obtendría mediante un cociente, en cuyo numerador constaría el volumen de "productos B" (los que todavía no han pagado el impuesto sobre el valor añadido) multiplicado por su precio unitario, y en el denominador la masa total utilizada en la operación, esto es, la suma del peso de los "productos A" y de los "productos B". Por su parte, la tesis de la Administración consiste, aparentemente y por eliminación (pues el acta de disconformidad, el informe ampliatorio y la liquidación se limitan a refutar la tesis del sujeto pasivo y a ofrecer un resultado alternativo sin exponer los criterios que conducen al mismo, como no sea el de que no debe computarse el peso de los "productos A"), en que el precio medio por unidad de medida de la sustancia derivada de la transformación es el resultado de dividir el mismo numerador que el propuesto por PETRONOR por un denominador en el que únicamente aparezca el volumen de los "productos B".

---

29 Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de Marzo de 2011 (3) y 18 de Julio de 2011.



“El desenlace se ofrece, con toda evidencia, diferente según sea el sistema que se emplee. Veámoslo con un ejemplo. Consideremos 200 litros de un carburante ("producto B") que, por estar vinculado al RDDA, quedó exento del impuesto sobre el valor añadido, cuyo precio era de 10 euros por litro; si hubiera pagado dicho tributo habría dado lugar a una cuota de 320 euros (una base de 2.000 euros a un tipo del 16 por 100). A esos 200 litros de carburante les añadimos, para obtener el "producto C", 100 litros de metanol ("producto A") sujeto a tributación, con un precio cada litro de 25 euros. Por este "producto A" se liquidó en su momento un impuesto sobre el valor añadido de 400 euros (una base de 2.500 euros al 16 por 100 de cuota). De la operación de transformación se obtienen 300 litros de "producto C" (considerando, por hipótesis, que en el proceso de transformación no hay mermas, pérdidas o fugas). Cuando abandonan el RRDA, los 300 litros del carburante resultante tienen que pagar el impuesto sobre el valor añadido correspondiente y, para ello, se ha de calcular la base imponible señalando el precio medio ponderado de cada unidad de medida de ese nuevo producto”.

“Si se aplica la fórmula pretendida por PETRONOR, ese precio sería la razón de dividir el del carburante que gozó de la exención por el volumen total de los productos transformados [300 litros (200 de carburante + 100 de metanol)]. El resultado es un precio de 6,66 euros por litro que, multiplicado por los 300 obtenidos, da una base de 2.000 euros, por lo que, aplicado un tipo del 16 por 100, se obtiene una cuota de 320 euros. Es decir, la cuota que tenía que haberse pagado en su momento por los 200 litros de carburante si no hubieran estado exentos. Con ello se cumple el objetivo querido por el artículo 16.1 de la Sexta Directiva y recordado por la Dirección General de Tributos en la Resolución 1/1994, consistente en que al abandonar el RDDA se liquide el impuesto que habría correspondido a la operación si no hubiera estado dispensada del tributo por la vinculación de los bienes con dicho régimen de depósito. El coste tributario total de la operación en el impuesto sobre el valor añadido sería de 720 euros (400 euros por el metanol no exento y otros 320 euros por el producto final una vez abandonado el régimen), el mismo que si no hubiera habido exención de alguno de los componentes por su vinculación con dicho régimen”.

“Sin embargo, en la tesis de la Administración el precio unitario del "producto C" sería 10 euros por litro (2.000/200), arrojando una base imponible de 3.000 euros (10 x 300) y una cuota de 480, que añadidos a los 400 que en su día se liquidaron por el metanol, darían un montante de 880 euros, superior al que habría debido pagarse de no mediar la exención por el régimen suspensivo no aduanero. Resulta evidente que, con tal fórmula, se frustran los designios de la Sexta Directiva, asumidos, como no podía ser de otra forma, por el legislador interno en el artículo 83.Dos.3a de la Ley 37/1992, haciendo además que, por el incorrecto método de cálculo que defiende, parte de la mercancía por la que ya se pagó el impuesto vuelva en realidad a ser gravada”.

4.- La competencia de la Hacienda Foral.- Continuando con la problemática jurisdiccional del gas natural nos ocupamos del concepto de transformación en relación con la extracción por “Repsol Exploración S.A.” del yacimiento Gaviota, situado en las aguas del mar territorial español y que se recibieron en la planta situada en el Cabo Machichaco, posteriormente entregado a ENAGAS:

a) La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de Septiembre de 2002 se ocupó del poder tributario, y en especial de la delimitación que ofrece la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido; más

concretamente la mencionada Sentencia analizó si corresponde a la Hacienda Foral de Vizcaya el gravamen correspondiente a la entrega de bienes que no fueron objeto de transformación en dicho territorio, pues este es el punto de referencia tomado en cuenta por el legislador a la hora de definir el lugar de realización de las operaciones.<sup>30</sup>

Los preceptos a tener en cuenta para la solución de la controversia, tal y como se desprende de la Sentencia que se examina, fueron los siguientes:

1.- La Ley 49/1985, de 27 de Diciembre, de adaptación del Concierto Económico al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por medio de esta disposición se dio nueva redacción al artículo 28 de la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, en cuyo apartado quinto se dispuso lo siguiente: «A los efectos de este Concierto Económico se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

i) Entregas de bienes.

a) «Las entregas de bienes muebles corporales se entenderán realizadas en territorio vasco cuando desde dicho territorio se realice la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

b) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados»

2.- La Ley 27/1990, de 26 de Diciembre, por la que se modificó parcialmente el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en cuyo artículo 20 y bajo la rúbrica de «Lugar de realización de las operaciones», se indicó: «Se entenderá realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones siguientes. Vasco las operaciones siguientes:

i. Entregas de bienes.

1.- «Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio vasco».

De estas disposiciones se desprende que la transformación de los bienes se erige como elemento normativo dirimente de la atribución del rendimiento del Impuesto; la definición prevista al respecto en el artículo 10 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, Reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, es del siguiente tenor: «Salvo lo dispuesto especialmente en otros preceptos de esta Ley, se considerará transformación cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales eran utilizables»

La Sentencia nos ilustra acerca de la práctica de la prueba, proyectada sobre si un determinado bien (gas natural), fue objeto de transformación o no, en el territorio en el que ejerce su jurisdicción fiscal la Hacienda Foral vizcaína; la conclusión que se

---

30 Las entregas de gas natural a ENAGAS tras su “secado” ya habían quedado sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, habiéndose ingresado el tributo en la Hacienda del Estado y repercutido por “REPSOL EXPLORACION S.A.” su importe.

obtiene al respecto es que “el producto final es la misma materia prima convenientemente acondicionada para su uso genérico”; de ahí deriva la inexistencia de transformación y la falta de conexión de las entregas de dicho bien con la Hacienda que exigió el gravamen, que por los razonamientos expuestos quedó anulado.

b.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de Abril de 2008, confirmó la anterior Sentencia, rechazando el Recurso de Casación interpuesto por la Hacienda Foral de Vizcaya argumentando a la vista de la prueba pericial practicada en autos, que el proceso de tratamiento del gas natural es simplemente una adecuación o acondicionamiento del producto recibido en la planta de tierra para hacerlo disponible a los consumidores finales, sin que exista transformación alguna del producto en todo el proceso; se trata de una mera separación física sin ninguna transformación química; no se modifican los fines específicos de utilización del gas; solo se realiza el acondicionamiento del producto sin que exista en ninguna fase del proceso una transformación del mismo.

En la misma línea se pronunció el Dictamen pericial<sup>31</sup> practicado en autos cuyas conclusiones son bien elocuentes: el gas que se extrajo de los yacimientos Gaviota I y Gaviota II no tuvo, antes de ser entregado a ENAGAS, ninguna operación que pueda calificarse técnicamente de transformación en otro producto. Es indiferente -concluye la Sentencia-- que después ENAGAS lo emplee como energético, materia prima química o para preparación de disolventes, que, en su caso, podrían ser transformaciones; pero siempre posteriores e irrelevantes, por tanto, para este caso en el que el producto final es la misma materia prima convenientemente acondicionada para su uso genérico.

Si la Sala de instancia, a la vista de los informes periciales aportados a las actuaciones y de la prueba propuesta y practicada en los autos, ha llegado a la conclusión valorativa de que el gas natural extraído no ha sido objeto de un proceso u operación de transformación es por lo que procede la anulación de la liquidación practicada a “Repsol Explotación S.A.”, por el Impuesto sobre el Valor añadido.

5.- Las finanzas y el gas envasado.- La última de las cuestiones que se examinan

---

31 El perito Catedrático de la Universidad Politécnica de Barcelona D. Luis Puigjaner Corbella, nombrado en el seno del proceso contencioso-administrativo ante el Tribunal de Justicia del País Vasco concluyó que: “El yacimiento Gaviota productor de gas y condensados, no obstante la alta relación gas-líquido puede considerarse como un yacimiento de gas natural, cuyo “proceso de acondicionamiento” comienza en la misma plataforma marina y termina en la Planta de Tierra”, y es “relativamente sencillo”, y “contempla la recuperación del gas del yacimiento”, consistente “en una apropiada secuencia de cambios de temperatura y presión conducentes a mantener las características de utilización del gas de yacimiento como gas natural, que garanticen las condiciones de comercialización y de seguridad del usuario final”, en este caso ENAGAS, en la actualidad GAS NATURAL S.A., pues “como cualquier otro recurso natural, el gas de yacimiento es difícilmente utilizable tal como se halla, ya que se uso debe cumplir los requisitos que exige en cada momento una normativa de seguridad, de legislación ambiental y de demanda de mercado”. En el proceso hay, inicialmente, por tanto, gas natural sin depurar, y al final la entrega que se hace en la factoría de tierra es gas natural adecuado para su comercialización; siendo indiferente que después ENAGAS lo emplea como energético, materia prima química o para preparación de disolventes, como se dice en el informe de la “Fundación para el fomento de la innovación industrial” que, en su caso, podrían ser transformaciones, pero siempre posteriores e irrelevantes para este caso en el que el producto final es la misma materia prima convenientemente acondicionada para su uso genérico”.

guarda relación con el gas butano<sup>32</sup> que se obtiene durante el proceso de destilación del petróleo en las refinerías y que es objeto de venta envasado en conocidas bombonas y con apoyo en contratos que exigen la prestación de fianza en garantía de la devolución del envase; para esta operativa se fundó una Empresa con la actual denominación de “Repsol Butano S.A.”, estando sometida al régimen de precios autorizados y que ha dado origen a pronunciamientos del Tribunal Supremo<sup>33</sup> cuando los costes no se superan con el precio de venta al público.

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Sexta, en Sentencias de 16 de Mayo de 2005 y 25 Febrero de 2008, confirmó la incorporación a la base imponible de los envases al entender que:

“La actora sostiene que las cantidades que el usuario del gas entrega a la empresa suministradora constituyen una garantía en la que aparece como constituyente el cliente y como garantizado o afianzado Repsol Butano; razona que el cliente no está realizando ninguna actividad empresarial o profesional, faltando el elemento subjetivo del hecho imponible del tributo”.

“Esta Sala comparte la apreciación de la Administración: este supuesto de hecho no guarda ninguna semejanza con los alegados en su demanda por la actora como elemento de comparación. En todo caso tiene una diferencia fundamental consistente en la imposibilidad de prestar el servicio por Repsol Butano sin utilizar la bombona en la que va envasado el gas. Es evidente que: “1º la utilización de una bombona es un elemento inescindible de la operación de venta de gas licuado; 2º la bombona tiene un valor como envase y es propiedad de la empresa suministradora; 3º se cobra una cantidad como garantía de que el envase va a ser devuelto cuando termine la relación de compraventa de gas licuado. El Art. 78 de la Ley 37/92 regula la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido como el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de otras personas, y en particular establece que se incluyen en el concepto de contraprestación: 1º los gastos de comisiones, portes, transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito a favor de quién realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.... 6º el importe de los envases y embalajes incluso los susceptibles de devolución, cargando a los destinatarios de la

32 Junto con el propano constituyen los gases licuados del petróleo; recuérdese aquí el conocido Dictamen del Profesor García de Enterría “Sobre la situación legal de la importación, manipulación industrial, distribución y venta de los gases licuados del petróleo” (1965).

33 El Tribunal Supremo, en Sentencia de 30 de Enero de 2017 expuso: “Si bien puede imponerse un deber de soportar el daño, cuando el Gobierno en el marco de sus competencias toma una determinada opción de política económica, no cabe por el contrario imponer tal obligación, cuando la propia Sentencia de 19 de Junio de 2012 dice en su fundamento jurídico décimo que “no puede admitirse como razonable un precio regulado que imponer a los suministradores la venta a pérdidas durante un período prolongado de tiempo”, recogiendo además una vulneración del principio de proporcionalidad en la intervención pública en la fijación específica de precios máximos de GLP que se había acordado y que fue objeto de anulación. Previamente la citada Sentencia en su fundamento jurídico noveno, señala que la Orden ITC/2608/2009 no se atiene a la autorización que contiene la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 34/1998 de Hidrocarburos, de 7 de Octubre, señalando que se está prescindiendo de los fundamentos económicos que deben regir la formación de cualquier “precio” de venta al público de un producto, como es el no imponer a los operadores de un sector, la venta a pérdidas durante períodos prolongados de tiempo, agravando además la situación de falta de competencia, dificultando la incorporación de nuevos operadores alternativos”.

operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba...”.

IV. El Impuesto sobre Hidrocarburos.- La normativa de este Impuesto aparece en la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, fruto de la transposición de Directivas Comunitarias<sup>34</sup> con diversas modificaciones<sup>35</sup>; los tipos impositivos se contemplan en el art.50 de dicha Ley, figurando para las gasolinas y gasóleos una determinada cantidad por litro, lo que hace que el tributo no depende del valor del crudo, siempre oscilante, sino de la citada unidad de medida.

1.- Un precedente la “Renta Equivalente”.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Mayo de 2001 examinó un supuesto singular relacionado con la «Renta Equivalente»<sup>36</sup> que contempló la Disposición Adicional de la Ley 48/1985, de 23 de Diciembre<sup>37</sup> y que estuvo incorporada a nuestro Sistema Tributario hasta su supresión por el Real Decreto-Ley 3/1990, de 6 de Julio.

Dicha «Renta Equivalente» tenía el siguiente significado: «Al objeto de equiparar la carga fiscal interna de los productos a los que se refiere el número 2 del artículo 28 (productos petrolíferos importados) con los elaborados en España, los importadores de dichos productos deberán satisfacer a favor del Monopolio de Petróleos una renta equivalente a la que soportan los mismos productos fabricados por la industria nacional. La determinación de la cuantía de la citada renta se fijará periódicamente por el Gobierno, en base a las diferentes normas que regulan el Monopolio de Petróleos”

La supresión de la «Renta Equivalente» comportó la elevación del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, y es precisamente una cuestión de Derecho intertemporal la que es objeto de análisis y decisión por la Sentencia mencionada, que además mostró su parecer sobre la finalidad de los Depósitos Fiscales<sup>38</sup>.

En efecto, cuando se produjo la importación de los productos petrolíferos, por

---

34 Se citan aquí la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de Febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los impuestos especiales posteriormente sustituida, por la Directiva 2008/118/CEE, de 16 de Diciembre de 2008, así como la Directiva 92/82/CEE del Consejo de 19 de Octubre de 1992, relativa a la aproximación de tipos del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Véase además: “Fiscalidad de los productos sometidos a impuestos especiales” de Fernández de Buján y Arranz (2016)

35 Entre las diversas modificaciones se cita la Ley 53/2002, de 30 de Diciembre, en cuya exposición de Motivos se precisó que “Con vigencia hasta finales de 2012 se establece para los llamados “biocarburantes” un tipo cero del Impuesto sobre Hidrocarburos. Esta medida, conjuntamente con las modificaciones normativas que puedan introducirse en el plazo máximo de seis meses relativas a la calidad de estos productos y a la seguridad de las instalaciones necesarias para su utilización en mezclas directas con carburantes fósiles, pretende fomentar la utilización de estos carburantes de origen agrícola o de origen vegetal. En efecto, por la vía de la supresión del Impuesto sobre Hidrocarburos, se compensa el de momento mayor coste de la producción de los biocarburantes que, en cambio, presentan evidentes ventajas medioambientales y energéticas frente a los carburantes fósiles convencionales.». Me ocupé de ello en: “El Impuesto sobre Hidrocarburos. Su estructura, con especial referencia a la tributación de los biocombustibles y biocarburantes”, Carta Tributaria nº 28 (2017).

36 Me remito a lo que expuse en: “La Renta Equivalente a la importación de productos petrolíferos de la CEE”, Número 47, (1988) pág.. 117 y ss.

37 Su régimen jurídico fue desarrollado por el Real Decreto 651/1988, de 24 de Junio.

los que se satisfizo la «Renta Equivalente», estaban en vigor los tipos de gravamen del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos que fueron establecidos por el Real Decreto-Ley 7/1989, de 28 de Diciembre, y en función de ello se determinó aquélla; por su parte, y a la salida del Depósito Fiscal, estaba en vigor el Real Decreto-Ley 3/1990, de 6 de Julio, que incrementó los tipos de gravamen en el aludido Impuesto, siendo pretensión del sujeto pasivo, confirmada en vía económico administrativa, que los citados tipos fueron los anteriormente considerados; frente a ello se respondió desde la Sentencia en el sentido de que: «No puede la Administración desentenderse del conjunto, confirmando, sin más, que es lo que ha hecho en el caso de autos, la repercusión de unas cuotas del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, superiores a las tenidas en cuenta en la determinación de la Renta Equivalente, por la sencilla razón de que a más Impuesto Especial, menos Renta Equivalente».

2.- La explotación de Ayoluengo.- El artículo primero de la Ley Reguladora del Impuesto recuerda que los Impuestos Especiales y entre ellos el Impuesto sobre Hidrocarburos, son tributos que recaen sobre la fabricación; de ello deriva la conclusión lógica y con apoyo en argumentos sistemáticos y gramaticales que cuando no existe fabricación no se incide en el hecho imponible del tributo; por ello, si la actividad de extracción del crudo de petróleo, que sin seguir ningún proceso de transformación posterior se destina a ser utilizado como combustible no se incide en el hecho imponible del tributo, conclusión que no compartió la Agencia Tributaria y tras muchos años de extracción y consumo sin discrepancia alguna, exigió el tributo, a “Repsol de Investigaciones Petrolíferas S.A.”

a.- El Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 6 de Febrero de 2002, confirmó el proceder de la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales y en tal sentido recordó que “el Real Decreto-Ley 13/1993, de 4 de Agosto”, de Medidas Tributarias Urgentes, introdujo sendas modificaciones en el apartado 1 de los artículos 46 y 51 de la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales, cuyo efecto ha sido que los productos relacionados con el primer párrafo del apartado 1 del artículo 46, distintos de los definidos en el artículo 49 de la misma, sólo tendrán la consideración de hidrocarburos, con inclusión en el ámbito objetivo del impuesto si se destinan a ser utilizados como carburante o combustible, y en consecuencia, los aceites crudos de petróleo o de minerales bituminosos, código NC 2709 [producto relacionado en la letra c) del primer párrafo del apartado 1 del referido artículo 46] tendrán la consideración de hidrocarburos cuando se destinen a ser utilizados como carburante o combustible”:

---

38 Como se especifica en la Sentencia: “Los Depósitos Fiscales tienen honda raigambre en nuestros Impuestos Especiales y se definen como aquellos depósitos de mercancías donde pueden permanecer estas, sin pago del correspondiente Impuesto Especial, hasta el momento en que se destinen al consumo. Las razones de estos depósitos fiscales son puramente logísticas, comerciales y financieras, pues los fabricantes necesitan situar sus mercancías en determinados almacenes para así abastecer mejor sus mercados y la exigencia del Impuesto especial, de elevada cuantía, al salir de la fábrica, implicaría un coste financiero elevado, pues el fabricante se reembolsaría de este coste, tiempo después al facturar y cobrar a los clientes”.

Lo anterior conduce al Tribunal Económico Administrativo Central a concluir que «el petróleo crudo producido en el pozo de Ayoluengo, clasificado en el código NC 2709, se puede considerar como hidrocarburo, con inclusión en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, puesto que se destina a ser utilizado como combustible», y «debe entenderse que esta afección implica la obtención de un producto objeto de impuestos especiales que, a la vista de la definición» de Fabricación [la extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación] contenida en el art. 4.10 de la Ley 38/1992, «constituye una “fabricación”, que es el hecho imponible del impuesto» (art. 5 de la Ley 38/1992). Por otro lado, el «devengo del impuesto se produce a la salida del producto de referencia del establecimiento donde se extrae» (art. 7.1 de la Ley 38/1992), «y no es aplicable el régimen suspensivo puesto que no va destinado a someterse a un proceso de refino, ni a depósitos fiscales, ni a la exportación; y el sujeto pasivo es el titular del mismo» [art. 8.1.a), en relación con el art. 4.5 de la Ley] (FD Cuarto).

b.- La anterior argumentación fue asumida por la Sentencia en la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de Septiembre de 2003, así como por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 29 de Septiembre de 2006, habiendo desestimado el Tribunal Supremo los Recursos de Casación para la unificación de doctrina por Sentencias de 26 de Septiembre de 2008 y 27 de Diciembre de 2010.

3.- El autoconsumo: El art. 47 de la Ley Reguladora del Impuesto lo contempló como supuesto de no sujeción al Impuesto sobre Hidrocarburos, al precisar que:

- “No estarán sujetas al Impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen:

a) La utilización de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburantes o combustibles.

b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos”.

La Administración Tributaria <sup>39</sup> entendió que como consecuencia de la comprobación de determinadas cantidades de hidrocarburos (fuelgas y fueloil) fabricados en las propias refinerías, se utilizaron como combustibles en la fabricación de productos que no tienen la consideración de hidrocarburos a efectos fiscales y que salieron de la Refinería para ser comercializados o entregados como azufre, betunes, determinados extractos aromáticos y residuos de pirólisis, por lo

---

39 Según la Directiva 92/81/CEE, del Consejo, de 19 de Octubre de 1992, “El consumo de hidrocarburos en las instalaciones de un establecimiento productor de hidrocarburos no se considerará como hecho imponible, siempre que dicho consumo se efectúe con destino a dicha producción. No obstante, cuando dicho consumo se destine a fines no relacionados con esa producción, y en particular a la propulsión de vehículos, se considerará como hecho imponible”; sobre ello incidió la Directiva 2003/96/del Consejo, de 27 de Octubre según se expone más adelante en el texto.



que procedió a exigir el Impuesto a “REPSOL PETROLEO S.A.”, mediante las liquidaciones correspondientes.

a.- El proceder de la Administración Tributaria fue revalidado por la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central,<sup>40</sup> no sólo en lo referente a la tributación del autoconsumo, sino también en lo concerniente a la fijación de la base imponible del tributo pues se expuso:

«... en lo relativo, finalmente, al modo de determinación de la base imponible del impuesto a falta de preceptos legales o reglamentarios al respecto, este Tribunal se suma igualmente al criterio reflejado en el Acta de la reunión del Comité de Accisas de la Comisión de las Comunidades Europeas...».

Es obvio que sin preceptos legales ni reglamentarios no puede exigirse un tributo, ni tampoco basarse el mismo en el resultado de reuniones, pues como tiene declarado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en Sentencias de 26 de Febrero de 1991, 13 de Febrero de 1996 y 8 de Junio de 2000

«... las declaraciones formuladas durante los trabajos preparatorios que preceden a la adopción de una Directiva no pueden tenerse en cuenta para su interpretación cuando el contenido de las declaraciones no se plasma de algún modo en el texto de la disposición de que se trate y no tengan, por consiguiente, alcance jurídico».

Se constata, pues, que la regulación de la base imponible en el autoconsumo, origen de la liquidación practicada no tiene apoyo en norma alguna, siquiera la comunitaria.

Ante la ausencia de precepto legal o reglamentario que contuviese la medición del hecho imponible, lo único correcto hubiera sido abstenerse de liquidar el tributo, pues no existiendo norma que mida el hecho imponible en el autoconsumo, no pueden las exigencias que dimanen del principio de legalidad sustituirse por lo que se acuerde en la reunión de un "Comité de Accisas", tal y como lo entiende la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, antes transcrita.

b.- Y el proceder de la Administración Tributaria fue confirmado por el Tribunal Supremo en diversas Sentencias como las de 27 de Mayo de 2009 y 8 de Julio de 2010, siendo recurrente “REPSOL PETROLEO S.A.”, en las que se expuso que fue ajustado a Derecho la utilización una regla proporcional, pues el cálculo efectuado por la Administración para determinar la base imponible, basado en el reparto proporcional, se apoya, a falta de preceptos legales o reglamentarios al respecto, en el criterio reflejado en el Acta de la reunión del Comité de Accisas de la Comunidad Europea, donde, teniendo en cuenta las disposiciones de las Directivas Comunitaria que rigen en Europa en materia de hidrocarburos, se considera válido el sistema de prorrateo adoptado por España y por otros cuatro países miembros de la Comunidad (Alemania, Suecia, Francia y Finlandia), además de otros países que han fijado un umbral a partir del cual se concede la no sujeción (Holanda y el Reino Unido); otros más, como Bélgica, han manifestado su intención de unirse a dicho criterio; bien se ve, pues, que el sistema del prorrateo resulta ser el método más acreditado y que se emplea más comúnmente, teniendo en cuenta que la evaluación de si un producto es o no hidrocarburo a los

efectos de aplicación del supuesto de no sujeción y de la eventual consideración de que el autoconsumo esté sujeto ha de hacerse en el momento en que se considere finalizado por completo su proceso de producción dentro de la refinería de que se trata.

Resulta pues, patente que un procedimiento de prorrateo como el utilizado en el presente caso es un método de determinación de la base imponible totalmente válido y justificado y excluye la aplicación de cualquier otro criterio de interés particular que, en virtud de las circunstancias concurrentes en cada caso, pretenda realizar la correspondiente empresa refinadora afectada.

c.- Ello no obstante la doctrina ha evolucionado, al interpretarse el precepto regulador del autoconsumo contenido en el art. 21 (3) de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo de 27 de Octubre en el que se expuso:

“El consumo de productos energéticos en las dependencia de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considera hecho imponible si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias del establecimiento. Los estados miembros podrán considerar también que no es un hecho imponible el consumo de electricidad y otros productos energéticos no producidos en las dependencias de un establecimiento de este tipo, así como el consumo de productos energéticos y de electricidad en las dependencias de un establecimiento productor de combustibles utilizados para generar electricidad. Cuando dicho consumo se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos y, en particular, para la propulsión de vehículos, ese consumo deberá considerarse como un hecho imponible que da lugar a imposición”.

De ahí que la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 12 de Diciembre de 2016, resolviendo la impugnación de “REPSOL PETRÓLEO S.A.”, estimó parcialmente el Recurso interpuesto al indicar:

“Sin embargo, habremos de estimar el recurso en cuanto que la liquidación practicada incluye productos energéticos que según la nomenclatura combinada han pasado a tener tal carácter, sustituyendo a la noción de hidrocarburos a que se refería el art.2.1 de la Directiva 92/81 que excluía los productos del NC2713 ( coques y betunes del petróleo). Así se deduce del art.2, apartado 1.b) cuando se refiere a los productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704 a 2715 en la nueva Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por lo que deben entenderse incluidos, y así lo ha expresado la documental aportada por la actora de la Diputación Foral de Bizkaia de 23 de mayo de 2.014, que además expresa que en el caso del coque, con la nueva directiva comunitaria, pasa a tributar por el impuesto especial sobre el carbón. Procede, en consecuencia, excluir de la liquidación la que proceda respecto de los productos incluidos en el NC 2173, dada la primacía del Derecho de la Unión europea, reconocido desde las sentencias del entonces TJCEE, asunto Van Gend end Loos de 5 de Febrero de 1963 , Costa/Enel de 15 de Julio de 1964 , o Simmenthaí, de 9 de marzo de 1978 , basándose en el contenido del art.5 del entonces Tratado de Roma de 25 de Marzo de 1957, y hoy Tratado de la Unión Europea precisamente para garantizar el cumplimiento de sus fines comunitarios, y en la misma línea se expresan la STC 145/2012 de 2 de Julio”.

d.- Pese al pronunciamiento contenido en la anterior Sentencia, la Empresa recurrente acudió al Tribunal Supremo, que por medio de Auto de 24 de Mayo de 2017 <sup>40</sup> expuso:

“En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, determinar si se debe considerar sujeto o no sujeto al impuesto especial sobre hidrocarburos el autoconsumo de fueloil y fuel-gas utilizados en el proceso de fabricación de productos energéticos, en la parte que corresponda a los productos no energéticos obtenidos en ese proceso.”

4.- La obtención del CAE: El Código de Actividad del Establecimiento (CAE) como requisito para no incidir en lo dispuesto en el artículo 8, apartado séptimo <sup>41</sup> de la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales, dio lugar a un importante debate pues la cuestión básica consistía en determinar si la exigencia de autorización administrativa y, por ende, de inscripción en los registros territoriales de la Administración para acreditar la condición de almacén fiscal autorizado para la recepción de gasóleo con aplicación del tipo reducido, es un mero requisito formal o una obligación sustantiva e inexcusable para aplicación de este tipo.

a.- El reiterado parecer del Tribunal Supremo <sup>42</sup> fue el siguiente:

“La conclusión que se obtiene del estudio de la normativa señalada es que la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre Hidrocarburos comporta una serie de deberes formales para los distintos obligados tributarios y unas facultades de control por parte de la Administración, con la finalidad que se pueda seguir el uso o destino dado a los productos.

---

41<sup>40</sup> Véase asimismo la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de Marzo de 2017 y la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 6 de Junio de 2018 que expuso: “El artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de Octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que el consumo de productos energéticos;” en las dependencias del establecimiento que los produjo, para fabricar otros productos energéticos no tiene encaje en el supuesto de exclusión del hecho imponible del impuesto que se define en esa disposición cuando, en una situación como la examinada en el litigio principal, los productos energéticos cuya fabricación constituye la actividad principal de dicho establecimiento se destinan a usos distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción”

41<sup>41</sup> A cuyo tenor “En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación. y la justificación del uso o destino dado de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios.”

42 Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de Septiembre de 2005, 23 de Abril de 2008, 10 de Junio de 2008, 5 y 12 de Marzo de 2009, entre otras.

La primera exigencia legal es que la salida del gasóleo bonificado de fábricas o depósitos fiscales solo podía efectuarse con destino a un almacén fiscal, debidamente autorizado para la recepción, condición que sólo se cumplía tras la correspondiente solicitud a la oficina gestora, adjuntando la documentación necesaria, comportando la concesión de la autorización del funcionamiento la inscripción en el Registro Territorial y la adjudicación del Código de Actividad del Establecimiento (CAE).

Si todo ello era así, la autorización administrativa no constituía una mera obligación formal sino una condición sustantiva e ineludible para la aplicación del tipo reducido, por lo que, si no se poseía esta autorización, el almacén no estaba facultado para recibir los productos con tipos reducidos, aunque las instalaciones fueran aptas para recibir la inscripción, ni el expedidor podrá efectuar la entrega a persona no autorizada”.

b.- Pero este criterio parece haberse suavizado y puede acreditarse por los medios de prueba admitidos en Derecho el destino exento o no sujeto del producto petrolífero suministrado, y así el Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de Septiembre de 2009 expuso:

“Pero el caso ahora controvertido es distinto, no pareciendo razonable extender la misma doctrina al supuesto de simple ausencia de documento de acompañamiento, con destinatarios a consumidor final, porque la normativa, como hemos dicho no exige el CAE, y porque lo esencial es que la parte justifique que la entrega se hizo a persona facultada, por lo que sí existe prueba relativa a las ventas que acredite el uso dado al producto recibido del almacenista, la falta del documento de acompañamiento no puede considerarse como requisito constitutivo.

Así lo entendió la Circular que invoca la recurrente, que determinaba que no se efectuará la liquidación de la cuota diferencial si la valoración de las pruebas aportada por el interesado fuese positiva, ni se impondrá sanción por infracción tributaria grave”

De modo más rotundo la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Febrero de 2018<sup>43</sup>, declaró:

“El mero incumplimiento formal de las condiciones reglamentarias establecidas para justificar la finalidad a la que la ley anuda la exención o el sometimiento de las entregas de gasóleo a un tipo reducido en el impuesto sobre hidrocarburos no puede acarrear la automática pérdida de la ventaja fiscal cuando, no obstante tal incumplimiento, se acredita suficientemente que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que la justifican. Consecuentemente, no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo el sometimiento a un tipo reducido (en su caso la exención) y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto haya sido destinado a los fines que justifican la aplicación del beneficio fiscal, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de dichas obligaciones formales”.

---

43 Sigo el comentario del Profesor García Heredia en “Revista Española de Derecho Financiero” nº 176 (2017); véase asimismo la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Febrero de 2018 y el comentario a la misma con el título de “Necesidades de determinación del uso final dado a los productos sujetos a los Impuestos Especiales independientemente de la falta de un incumplimiento formal sustancial” de Renieblas Dorado, en “Carta Tributaria” nº 39 (2018).

“El modo ordinario de acreditar por el suministrador que el gasóleo se destina al uso que justifica la aplicación del tipo recudido (o, en su caso, la exención) es que realiza la entrega a un consumidor final, esto es, a una persona que declara por escrito ser tal y se identifica con su NIF, circunstancia que debe corroborar en el momento de la expedición. No obstante, nada impide que tal justificación se encauce mediante cualquier prueba admisible en Derecho, correspondiendo la carga de la prueba al suministrador”.

“En el caso particular de que el gasóleo sea entregado a persona distinta de quien venía actuando como consumidor final por haber éste fallecido o desaparecido como persona jurídica, cabe aplicar el tipo reducido si el suministrador acredita suficientemente, por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, que el nuevo receptor, titular de un NIF, lo destina al consumo”.

Aunque previamente en Sentencia de 3 de Junio de 2001, el Tribunal Supremo había expuesto:

“En la Sentencia de 3 de Junio de 2001, el alto Tribunal se pronunció sobre un supuesto en el que la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales (Dirección General de Aduanas) practicó a la Entidad Ercros, S.A. una liquidación de 1,044.703.774 ptas. en concepto de Impuesto sobre Hidrocarburos (ejercicios 1986, 1987 y 1988) por haber suministrado benceno desde la refinería donde se elaboraba a la empresa Ertisa, para que ésta fabricara fenol y acetona, porque, pese a que dicha actividad estaba “exenta” conforme al art. 30.1.a) de la Ley 45/1985, de 23 de Diciembre, de Impuestos Especiales (precepto que declara exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, la «fabricación e importación de productos que se destinen a la obtención de otros mediante un tratamiento definido o una transformación química»), no se había solicitado, tal y como exigía el art. 89 del Real Decreto 2442/1985, de 27 de Diciembre, a la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, el reconocimiento del derecho a dicha exención, la Sentencia de 3 de Junio de 2001, estimando el recurso de casación instado por Ercros, S.A., anuló la citada liquidación por entender la autorización a que se refiere el art. 89 del Real Decreto 2442/1985, de 27 de Diciembre, en el caso de autos, debe entenderse únicamente como un «acto de conocimiento o de información tributaria, por el cual la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales se da por enterada de que una empresa» (Ercros S.A.) «suministra benceno a otra empresa» (Ertisa), «para que ésta produzca fenol y acetona», hechos que comportan la «no sujeción al Impuesto sobre Hidrocarburos del suministro de benceno», por lo que el incumplimiento de la solicitud y de la obtención de la correspondiente “autorización” sólo permitiría a la Administración comprobar si se dan los «supuestos objetivos y sustanciales» de la no sujeción, no pudiendo denegarla en caso afirmativo”.

c.- Asimismo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en Sentencia de 13 de Julio de 2017 relativiza los requisitos formales al indicar:

“En cuanto a la segunda cuestión planteada, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que el incumplimiento de unos meros requisitos formales, previstos en la normativa nacional, no puede impedir por sí solo la aplicación de una exención de la Directiva, siempre que se demuestre que se han cumplido todos los requisitos materiales que se exigen para ello. Por tanto, la normativa lituana resulta contraria al artículo 14.1 c) de la Directiva, al excluir la aplicación de la exención por el simple hecho de que el suministro de carburante se haya realizado sin cumplir con los requisitos formales previstos en la normativa nacional, aun cuando ese suministro

cumpla con todas las condiciones sustantivas que exige la Directiva para aplicar la exención. Esta conclusión se muestra continuista con una importante jurisprudencia del TJUE, ya comentada en otros números de la Revista, en la que se concede mayor importancia al cumplimiento de los requisitos sustantivos o materiales, antes que al mero cumplimiento de los requisitos formales establecidos por la normativa interna (Polihim-SS, C-355/14), Ahora bien, esta doctrina no es aplicable, en cualquier caso, sino, solamente, cuando haya quedado demostrado que se han cumplido todos los requisitos de fondo necesarios para la aplicación del beneficio fiscal en cuestión, y siempre que no haya habido una utilización fraudulenta o abusiva de la norma. En este contexto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea recuerda que los Estados miembros pueden establecer las normas necesarias para combatir el fraude, evasión o abuso en la aplicación de las exenciones, pero siempre que dichas normas respeten el principio de proporcionalidad. Así pues, en el presente caso, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que los requisitos formales que exige la normativa nacional, no resultan necesarios para garantizar la franca y correcta aplicación de la exención ni para evitar cualquier tipo de fraude, evasión o abuso. Además, puesto que se ha probado que los productos energéticos han sido efectivamente utilizados para una navegación comercial entre puertos de Estados miembros, no puede negarse el derecho a disfrutar de la exención por el simple incumplimiento de ciertos requisitos formales previstos a nivel interno”.

5.- Devolución.- El art. 8.1.c) de la Directiva 92/81/CEE obliga a los Estados miembros a eximir del Impuesto sobre Hidrocarburos a los carburantes empleados en la navegación distinta de la privada de recreo. Dicha Directiva permite, en su art. 8.8, a los Estados miembros, además, que las exenciones las apliquen como devoluciones del Impuesto previamente pagado.

La Ley 38/1992, de 28 de Diciembre da cumplimiento a este mandato mediante la exención directa contemplada en el art. 51.2.b), según el cual está exenta la fabricación e importación de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo y que se destinen a su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.

No obstante, como la aplicación de la exención directa requiere que el suministro del carburante se efectúe directamente desde una fábrica o depósito fiscal, o bien desde un almacén fiscal, la Ley contempló, como mecanismo subsidiario, un supuesto de devolución en el art. 52.b) para que, en aquellos casos en que el avituallamiento del gasóleo tuviese lugar desde un establecimiento distinto de los citados, fuera posible evitar que recaiga el impuesto sobre un gasóleo que se ha empleado en la navegación distinta de la privada de recreo.

La Directiva, a los efectos de esta exención, deja en manos de los Estados miembros la facultad de establecer condiciones para garantizar su franca y correcta aplicación y evitar cualquier fraude, evasión o abuso, y por ello la Ley exige el requisito de que el gasóleo lleve incorporados los trazadores y marcadores reglamentariamente exigidos para la aplicación del tipo reducido, tanto para la exención como para la devolución, disponiendo, además, para la devolución que "se reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto en las condiciones que se establezcan reglamentariamente", pero sin fijar expresamente un plazo para el ejercicio del derecho a la devolución.

El plazo de devolución fue fijado reglamentariamente en veinte días por el art. 70, apartado décimo, del Real Decreto 258/1993, de 19 de Febrero, y en base a él se

denegó una devolución transcurrido dicho plazo instada por la “Compañía Logística de Hidrocarburos S.A.” con motivo del avituallamiento a embarcación para navegación distinta de la privada de recreo.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de Octubre de 2008, estimó la pretensión de devolución por infringir la reserva de ley tributaria en materia de exenciones tributarias la limitación a plazo de un derecho reconocido por Ley y con apoyo en Directivas Comunitarias.

6.- Las pérdidas de transporte y almacenamiento.- Esta cuestión provocó asimismo un enconado debate, al no admitir la Administración Tributaria la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1.25 del Real Decreto 1165/1995, de 27 de Julio, aprobatorio del Reglamento de los Impuestos Especiales, a cuyo tenor:

“Pérdidas. Cualquier diferencia en menos, medida en unidades homogéneas, entre la suma de los productos de entrada en un proceso de fabricación o de almacenamiento y la suma de los productos de salida del mismo, considerando las correspondientes existencias iniciales y finales. En el caso del transporte se considerarán pérdidas cualesquiera diferencias en menos entre la cantidad de productos que inician una operación de transporte y la cantidad de productos que la concluyen o que resultan de una comprobación efectuada en el curso de dicha operación.

Para la determinación de las pérdidas se tendrán en cuenta la tolerancias oficiales que, en su caso, estén atribuidas a los equipos de medición homologados que se hayan utilizado”.

Las pérdidas del producto de alguna forma han de computarse, y es obvio que los equipos medidores admiten un mayor de tolerancia que es independiente de las consecuencias de la natural volatilidad de los productos petrolíferos y de las consecuencias en los trasiegos de los mismos; ya la Dirección General de Tributos en contestación a las consultas admite con claridad exceptuada de cualquier interpretación, que es aplicable el art. 1.25 del texto reglamentario citado y en consecuencia las pérdidas han de computarse en función de lo que se desprenda del porcentaje admitido y del error en el equipo de medición, todo ello dentro del derecho a la prueba a que se refiere en el art. 15, apartado sexto de la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales.

El Tribunal Supremo en Sentencias de 21 de Abril de 2009, “BP OIL España S.A.”, de 18 de Diciembre de 2009, “CLH AVIACIÓN S.A.”, y de 20 de Septiembre de 2010 y 14 de Enero de 2011 “REPSOL PETROLEO S.A.”, entre otras muchas expuso:

“En resumen, la Administración ha autorizado la instalación de un depósito fiscal con unos tanques de almacenamiento dotados de unos sistemas de medición que, en teoría y por disposición legal, también deben estar autorizados por el órgano competente; el Centro Español de Metrología y la propia Dirección General de Tributos afirman que, si bien tales depósitos no pueden ser homologados ni su tolerancia certificada en nuestro país, se acepta una del 0,7 por 100; y, en fin -debemos añadir ahora-, la entidad recurrente sostiene, y el Tribunal de instancia no pone en duda, que los sistemas de medición colocados en el depósito fiscal autorizado se encuentran homologados por otros Estados pertenecientes a la Unión Europea. Frente a todos los datos a que hemos hecho referencia, que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de noviembre de 2005 no cuestiona en ningún momento, y ponen de manifiesto, entre otras cosas, que, tal y como señala CLH Aviación, S.A., los

instrumentos de medición utilizados por dicha sociedad, por circunstancias ajenas a la misma, no estaban sometidos ni podían someterse en el año 2000 al control metrológico del Estado, caen por su propio peso las afirmaciones de la resolución impugnada en el sentido de que estando en vigor la Ley de Metrología que exigía una especial homologación de este instrumental técnico, dado que CLH no aportó el certificado de calibración correspondiente o el documento acreditativo de la seguridad y fiabilidad del medidor, no puede presumirse que las mediciones realizadas fueran correctas”<sup>44</sup>

7.- El “Céntimo sanitario”.- Esta última cuestión que aquí se expone se refiere al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos implantado por la Ley 24/2001, y que estuvo vigente hasta su derogación por medio de la Ley 2/2002, de 29 de Junio, no sin antes formularse una masiva discrepancia por parte de los consumidores finales de dicho gravamen, por infracción del Derecho de la Unión Europea.<sup>45</sup>

a.- La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea con fecha de 27 de Febrero de 2014, expuso<sup>46</sup>:

---

44 La Dirección General de Tributos en Contestación de 9 de Mayo de 1997 seguida de otras muchas expuso: “El Centro Español de Metrología, organismo oficial dependiente del Ministerio de Fomento, ha emitido el 31 de Marzo de 1997 un informe sobre los errores de medida para los sistemas estáticos de medición de volúmenes de productos petrolíferos en el que se llega a la conclusión de que “diferencias iguales o menores de 0,7% en el valor de las medidas de volumen, en los tanques verticales, pueden ser debidas a la tolerancia propia del sistema de medición”. En relación con lo anterior, esta Dirección General opina que las diferencias iguales o menores al 0,7% debidas a la tolerancia propia de los sistemas estáticos de medición de volúmenes de productos petrolíferos a que se refiere el citado informe, pueden considerarse comprendidas en la expresión “tolerancias oficiales atribuidas a los equipos de medición homologados” a que alude el párrafo segundo del art. 1.25 del Reglamento de los Impuestos Especiales. Todo lo cual, con el alcance y efectos previstos en el apartado 2 del art. 107 de la Ley General Tributaria, según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de Julio, comunico a Vd. para su conocimiento»

45 A ello me referí en “La cuestión prejudicial en el Derecho de la Unión Europea: “Carta Tributaria nº19 (2016).

46 Entre los numerosos comentarios sobre dicha Sentencia, véase: “El céntimo sanitario hoy, o las consecuencia de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido”, de Puebla Agramunt en “Quincena Fiscal” nº 7 (2014); ¿Nos tomamos en serio las normas tributarias de la Unión Europea? del Magistrado Ordoñez Solís, en “Revista Aranzadi Unión Europea” nº 2 (2018), y “La devolución de lo pagado por el céntimo sanitario. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Febrero de 2018, y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de Marzo de 2018”, de Menéndez Moreno en “Quincena Fiscal” nº 8 (2018).

47 Véase: “Vías dispuestas en nuestro Ordenamiento para realizar el derecho de reparación derivado de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia tributaria (a propósito de la recuperación del Céntimo Sanitario , “de Ibañez García, en “Revista de Contabilidad y Tributación” Nº 379 (2014); asimismo he de citar el autorizado parecer del Magistrado del Tribunal Supremo Martínez Micó en “Vías para obtener la recuperación de ingresos tributarios indebidos: la devolución de ingresos indebidos por contrarios al Derecho comunitario y la responsabilidad patrimonial del Estado por liquidaciones derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales” Liber Amicorum Antonio Martínez Lafuente.



“En virtud de lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara: El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de Febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un norma nacional que establece un impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos convertido en el litigio principal, y que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y el medioambiente”.

b.- Los repercutidos por el gravamen solicitaron y obtuvieron la devolución de lo ingresado,<sup>47</sup> no sin obstáculos<sup>47</sup> como fue la alegación del “nivel mínimo de imposición”, con apoyo en la Directiva Comunitaria; frente al citado argumento los Tribunales de Justicia exponen:

Esta argumentación no puede prosperar: Primero, la cuestión relativa al umbral mínimo de imposición a que se refiere el artículo 4 de la Directiva 2003/96 no constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, por lo que cualquier pronunciamiento al respecto en el sentido solicitado por el Sr. Abogado del Estado implicaría quebrantar la congruencia y los límites del proceso a los que debe atenerse toda resolución judicial.

Segundo, dicha cuestión se ubicaría, no obstante, en la órbita de las eventuales consecuencias que pudieran derivarse de la propia Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de Febrero 2014, lo que compete resolver al Estado miembro como destinatario que es de la Directiva 2003/96 y, más específicamente, a sus autoridades habilitadas para solicitar y, en su caso, obtener del Consejo de la Unión, a través de la Comisión, una autorización para aplicar un nivel diferenciado de imposición a determinados carburantes, de conformidad con el artículo 19 de la propia Directiva 2003/96, autoridades entre las que, obviamente, no se encuentra este órgano judicial”

Tercero, la incompatibilidad del IVMDH con el Derecho de la Unión Europea se infiere con claridad de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de Febrero de 2014. De este pronunciamiento se infiere dicha incompatibilidad en su conjunto. En definitiva, puede afirmarse que el IVMDH es conceptualmente contrario al Derecho de la Unión Europea. En modo alguno cabe barruntar de la sentencia de 27 de Febrero de 2014, que el IVMDH únicamente resultaría contrario en la parte que exceda del nivel mínimo de imposición al que se refiere la Directiva 2003/96. Es más, el argumento basado en el nivel mínimo de imposición ya fue aducido por el Reino de España en el apartado 79 de sus alegaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, alegaciones escritas que fueron remitidas a esta Sala desde el Tribunal de Justicia junto con las formuladas por el resto de comparecientes en la cuestión prejudicial; pues bien, si la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de Febrero 2014 no aborda dicho argumento, difícilmente puede pretenderse de esta Sala que, sobre la base del mismo,

---

Editorial Wolters Kluwer (2013).

<sup>47</sup><sup>48</sup> Así se desprende de las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de Octubre de 2016 (tres) en las que se indica que: “La titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soportó la repercusión”.

limite los efectos que, en el plano cuantitativo, puedan derivarse del pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo.

Cuarto, parece razonable entender que, a la luz de la Directiva 2003/96, el nivel mínimo de imposición que reclama de los Estados miembros, debe alcanzarse mediante tributos que se adecúen al propio Derecho de la Unión, lo que, obviamente, no ocurre con el IVMDH. Pues bien, la incompatibilidad global del IVMDH con la Directiva 92/12 es suficiente para rechazar el argumento del Sr. Abogado del Estado.

Pero es que, además, el «nivel de imposición» al que se refiere la Directiva 2003/96 implica, en efecto, la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad, "en el momento de su puesta a consumo".

Sin embargo, el devengo del IVMDH tiene lugar en el momento de la venta minorista del carburante al consumidor final, circunstancia que ya llevó a la Sentencia del Tribunal de Justicia EKW y Wein & Co a destacar (en el caso del impuesto nacional al que se refería el litigio principal) "que el impuesto sobre las bebidas [...] no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que solo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo como aparece definida en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales" (apartado 48), por lo que, esa falta de sintonía por lo que se refiere al momento del devengo por lo demás, expresamente puesta de manifiesto por el Abogado General Wahl en los puntos 33 a 46 de sus conclusiones de 24 Octubre de 2013 que precedieron a la Sentencia de 27 Febrero de 2014, impediría, en cualquier caso, indagar la bondad del argumento aducido en el escrito de 12 de Marzo de 2014, ante la falta de homogeneidad entre el IVMDH y la Directiva 2003/96, por lo que se refiere a los parámetros jurídicos del devengo.

En quinto lugar, no sería posible acceder a la petición del Sr. Abogado del Estado sin violentar el carácter vinculante de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 Febrero de 2014, el principio de legalidad y la propia primacía del Derecho de la Unión Europea.

Dicho en otras palabras, no es atendible un razonamiento que postula que, para impedir un incumplimiento "sobrevenido", según lo califica el Sr. Abogado del Estado, resulte posible seguir aplicando en parte un tributo como IVMDH, contrario al Derecho de la Unión, toda vez que ello supondría a su vez, no asumir el fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

c.- Quien puede solicitar la devolución es el consumidor a quien se hizo traslado de la carga tributaria vía repercusión<sup>4849</sup>, pero no quien lo repercutió; a ello se ha referido la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Febrero de 2018<sup>4950</sup>, siendo la cuestión a analizar si el sujeto pasivo "repercutidor" de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al Ordenamiento Jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor final e

48<sup>49</sup> Sigo lo expuesto por Huesca Boadilla en "La nueva doctrina jurisprudencial en materia tributaria". Ponencia presentada en el Curso 2017/2018 en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España.

49<sup>50</sup> Se cita como precedente lo expuesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 26 de Marzo de 2010 y 14 de Julio de 2011, cuando hubo que devolver "La tasa del juego" declarada inconstitucional por Sentencia 173/1996.

ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, este último no puede obtener el reintegro por resultarle imposible acreditar la repercusión que soportó.

La respuesta que da a esa cuestión es negativa fundando su decisión en las siguientes razones:

a’.- No es cierto, como parece sostenerse, que el reconocimiento del repercutido como único sujeto que puede solicitar y obtener la devolución deje completamente vacío de contenido el precepto recogido en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 de 13 de Mayo, ya que el sujeto pasivo repercutidor podrá, incluso después de trasladar el gravamen al consumidor, pedir la devolución en diversos supuestos, como en el caso en que lo ingresado en el Tesoro Público exceda de la cuota repercutida o en el supuesto en que el repercutido no le haya abonado la cuota correspondiente al tributo al dejar de pagarle el servicio

b’.- En dos Sentencias de la misma Sala y Sección del Tribunal Supremo (de 23 de Junio y 25 de Septiembre de 2014, Recursos de Casación, respectivamente, núms. 2283/2012 y 3394/2013, relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido pero analizando la dinámica de repercusión de dicho tributo, similar a la del que ahora nos ocupa) hemos dado carta de naturaleza a la tesis sostenida por el Abogado del Estado al afirmar que en el tantas veces citado artículo 14 se hace referencia, como personas o entidades que tienen derecho a obtener la devolución, a los que hayan soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, siendo así que en el apartado 4 del precepto se dispone que “cuando la devolución de ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión”, expresión de la que solo cabe deducir, según aquellas Sentencias, “que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, es decir, se devuelve a quien pagó, con independencia de quién solicitó la declaración de procedencia de la devolución de ingresos indebidos, que pudo ser el repercutido o quien repercute.

c’.- En otras tres Sentencias de fecha 17 de Octubre de 2016 (recursos de casación núms. 3984/2015, 3989/2015 y 3983/2015, relativos específicamente al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) hemos señalado, con abundante cita de pronunciamientos anteriores, que la recta interpretación del artículo 14 del Reglamento de Revisión es la que propugna que “la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión”.

d’.- La interpretación que propugnamos no se opone a lo dispuesto en los artículos 19, 32, 35, 36 y 221 de la Ley General Tributaria, citados por el representante procesal del demandante en la instancia: por más que el “gasolinero-vendedor” (por utilizar la gráfica expresión de la parte recurrida) sea el obligado principal, el que realiza el hecho imponible y el único que efectúa el pago del tributo a la Hacienda Pública y, como tal, sea reconocido en aquellos preceptos como posible titular del derecho a la devolución, no podemos olvidar que tal derecho se reconoce a los “obligados tributarios” y lo son también -ex artículo 35.2.g) de aquella Ley- “Los obligados a soportar la repercusión” que son los únicos que -a tenor de la tesis expuesta- tienen efectivamente el derecho a obtener la devolución en supuestos como el que ahora nos ocupa pues ellos -y solo ellos- son los que han soportado efectivamente la carga fiscal derivada del tributo.

Presupuesto lo anterior, es obvio -sigue diciendo la Sentencia- que los razonamientos expuestos coinciden con la tesis que sostiene el Abogado del Estado pues, como se sigue de la doctrina jurisprudencial ya mencionada y que ahora reiteramos, el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, no el repercutidor que, insistimos, se ha liberado de la carga tributaria derivada del hecho imponible al trasladarla al consumidor final merced a la repercusión.

Si ello es así, resulta innecesario abordar la incidencia en el supuesto analizado de la doctrina del enriquecimiento injusto, pues la misma solo entrada en juego en el caso de que entendiéramos que el sujeto pasivo-repercutidor tiene derecho a solicitar y obtener la devolución cuando, como en el presente caso, no lo ha interesado el repercutido. Y, obviamente, resulta improcedente plantear ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la cuestión prejudicial mencionada por la parte recurrida si, como se ha dicho, el supuesto enriquecimiento sin causa ha carecido por completo de relevancia en la decisión que se ha adoptado.

d.- La imputación del ingreso indebido en el Impuesto sobre Sociedades es otra de las cuestiones que ha sido llevada a conocimiento de los Tribunales y en tal sentido la Audiencia Nacional en su Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de 15 de Octubre de 2015, afirmó que las devoluciones causadas por la aplicación de una disposición contraria al Derecho Europeo, declarada así por sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tienen el mismo tratamiento que las motivadas por la inconstitucionalidad de las normas legales, por lo que su devengo se produce cuando se efectuó el ingreso indebido.

La devolución de ingresos en concepto de IVA por aplicación sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 Octubre de 2005, asunto C-204/03, sobre inclusión de las subvenciones en el cálculo de la prorrata, tiene el tratamiento jurídico de los casos de inconstitucionalidad de las normas legales, por lo que su devengo tiene lugar en el momento en que se efectuó el ingreso indebido, ejercicio que se encuentra prescrito.

En el caso de que la norma legal se haya declarado contraria al Derecho Europeo, dada la naturaleza ejecutiva de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que tienen carácter ex-tunc [Vid. STJUE de 27 de Febrero de 2014, asunto C-82/12], sus efectos serán los mismos que los de las Sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la norma legal inconstitucional.

En consecuencia, la devolución de ingresos en concepto de IVA, tiene el tratamiento jurídico de los casos de inconstitucionalidad de las normas legales, porque su devengo tiene lugar en el momento en que se efectuó el ingreso indebido, ejercicio que se encuentra prescrito.

Esta doctrina es de aplicación a las devoluciones derivadas de la incorrecta percepción del “céntimo sanitario” dada la identidad de razón; en concreto la argumentación fue la siguiente:

“No puede afirmarse que la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la declaración de oposición de la norma española al Derecho europeo, responda a la misma naturaleza jurídica de oposición de una liquidación a la Ley española. En el caso en que el Tribunal de Justicia declare la oposición de una norma interna al Derecho europeo, dado el principio de supremacía, el tratamiento jurídico ha de ser el previsto para los casos de inconstitucionalidad de las normas legales españolas, en la

medida en que dicha declaración produce efectos ex tunc, y la vulneración del Derecho europeo se ha producido con efectos desde la contravención. Por tanto, la incorrecta trasposición de una Directiva, produce efectos contrarios al Derecho europeo desde el momento de la misma. Así las cosas, y dado el principio de supremacía y efecto directo, es de aplicación el Derecho europeo frente al nacional, desde el momento mismo en que la vulneración se ha producido. Lo dicho hasta ahora nos lleva a concluir que, a efectos de tratamiento fiscal, ha de entenderse que la devolución ha de venir referida al momento en que se produjo el ingreso indebido”

De lo expuesto resulta la estimación del recurso, pues el criterio de imputación temporal que sostiene la Administración, con fundamento en la Instrucción 10/2005 de la DGAEAT, es contrario a la interpretación que realiza el Tribunal Supremo del artículo 19 de la Ley del Impuesto de Sociedades de 1995, sustancialmente idéntico al artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , en casos en que, como el que nos ocupa, se produce la eficacia ex tunc de una sentencia que declara la oposición de una norma jurídica a otra que le es preeminente”.

e.- Por último, quienes no pudieron acudir a la devolución pudieron optar por la indemnización derivada de la responsabilidad del Estado Legislador por infracción del Derecho de la Unión Europea, sobre la que se pronunció el Tribunal Supremo en sentido afirmativo a partir de la Sentencia de 18 de Febrero de 2016, seguida de otras muchas, que tras admitir que estábamos en presencia de una violación<sup>51</sup> del Derecho Europeo “suficientemente caracterizada” concluyó que:

---

<sup>51</sup> La citada violación se desprende del siguiente iter: “El examen de la relación de las autoridades españolas con las comunitarias en este punto, pone de manifiesto de forma clara que estamos ante una infracción suficientemente caracterizada. Recordemos que este análisis reviste especial relevancia, como declara la STJUE de 5 de Marzo de 1996 caso Brasserie Du Pécheur S.A. cuando señala que es importante que el juez nacional tome en consideración si el Estado miembro conocía o no la actitud de la Comisión (apartado 50). Y, en este caso, las autoridades españolas conocían la posición de la Comisión antes de la entrada en vigor del impuesto controvertido y, por supuesto, durante su vigencia por más de diez años. Así es, antes de la creación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos se planteó, el día 6 de Abril de 2001, por el Presidente de la Comisión Nacional para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación aplicable a las Comunidades Autónomas a partir de 2002, al Director de Política Fiscal de la Dirección General de la Fiscalidad de la Comisión Europea, dos cuestiones sobre la creación de dicho impuesto, relacionadas con el acomodo de dicho impuesto a la norma comunitaria. Pues bien, el Director de Política Fiscal, en fecha 14 de Junio de 2001, concluye que 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 (...) a los hidrocarburos, no respetaría la legislación comunitaria”. La Comisión Nacional, con base en la jurisprudencia del TJUE, discrepó del anterior criterio expresado por las autoridades comunitarias y señaló que” esta conclusión no es compartida por la Comisión (nacional), en base al análisis jurisprudencial que se ha realizado y siempre que tales diferencias respondieran a parámetros objetivos, como reclama la citada Dirección General”. Con posterioridad a la aplicación del impuesto, que recordemos se hace con efectos de 1 de enero de 2002, y antes de cumplirse tres meses de la entrada

en vigor, mediante comunicación de 22 de marzo de 2002, la Comisión Europea solicita a España, observaciones sobre si el impuesto creado respetaba las condiciones del artículo 3.2 de la tan citada Directiva 92/12/CEE. El reino de España contesta a dicha comunicación, mediante informe de 31 de Mayo de 2002, y señala que ya la Comisión Europea había reconocido, en otros casos, el impuesto destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social y en este caso también hay una finalidad específica, sanitaria y medioambiental. La Comisión Europea, ya en el seno de un procedimiento de infracción (nº 2315/2002), remite comunicación de emplazamiento a España, de fecha 16 de julio de 2003, al considerar que se han incumplido las obligaciones que le incumben según el artículo 3.2 de la citada Directiva. En esta comunicación ya se declara que. “La Comisión de las Comunidades Europeas considera que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al apartado 2 del artículo de la Directiva 92/12/CEE al aplicar a determinados productos sujetos a impuestos especiales un gravamen indirecto sin finalidad específica” Transcurren dos años y nueve meses sin actuación alguna en el procedimiento por infracción, y en 28 de Junio de 2006, la Comisión Europea remite carta de emplazamiento complementaria, analiza la Directiva y la jurisprudencia del TJUE y concluye, insistiendo, que el impuesto tiene una finalidad presupuestaria y no una finalidad específica. España realiza observaciones mediante informe de 5 de Octubre de 2006 y se reafirma en sus consideraciones. Tras la carta del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, de 18 de junio de 2007, mediante Dictamen de 6 de Mayo de 2008, la Comisión Europea en el procedimiento de infracción citado, concluye que El Reino de España no ha respetado las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en el artículo 3, apartado 2, de la directiva 92/12/CEE, al recaudar el IVMDH”. No podemos desconocer, además, que desde mediados de 2006 a Julio de 2007 las autoridades españolas demoraron la presentación de propuesta que le fue requerida en tres ocasiones por la Comisión (22 de Junio, 26 de Julio y 30 de Noviembre de 2006).

“Los razonamientos anteriores nos conducen a la estimación del recurso contencioso administrativo. En consecuencia, la Administración General del Estado deberá indemnizar a la parte recurrente en la cantidad resultante de la aplicación de las siguientes bases.

a) La indemnización se integra por la suma de todas las cantidades abonadas durante la vigencia del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinadas Hidrocarburos contrario al Derecho de la Unión Europea, y reclamadas en el presente recurso contencioso administrativo (ejercicios 2002 a 2009).

b) La cantidad anterior únicamente podrá verse minorada con las cantidades que, en el momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, la recurrente ya hubiera percibido, por devolución de ingresos indebidos, respecto de ese mismo impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea y ejercicios.

c) También podrá minorarse la citada cantidad por las cantidades que, en el momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, la recurrente ya hubiera percibido por las devoluciones del tramo autonómico respecto del gasóleo profesional, respecto de ese mismo impuesto y ejercicios.

d) Se abonarán los intereses legales de la cantidad reclamada una vez restadas, en su caso, las cantidades recibidas por devolución de ingresos indebidos o respecto del gasóleo profesional (apartados B y C), desde el día de la presentación de la

reclamación hasta la fecha de notificación de esta sentencia. Con aplicación, a partir de ese momento, de lo dispuesto en el artículo 106.2 de la LJCA”.

En el mismo sentido se pronunció la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Enero de 2018, seguida de otras muchas de fechas posterior y en el mismo sentido.

V -El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.- El artículo 100 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de Marzo por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, configuró el tributo mencionado en el epígrafe, como gravamen indirecto “cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o <sup>5052</sup>urbanística se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al Ayuntamiento de la imposición”.

1.- “La pertinaz sequía”.- La Refinería de petróleo sita en Puertollano de la titularidad de “REPSOL PETRÓLEO S.A.” precisa del suministro de agua para la refrigeración de las unidades de destilación, para lo que se construyó un embalse que recogiera agua de la lluvia, pues ningún río podía alimentarlo; en el año 1993 se estaba ante la tesitura de parar la producción al haberse agotado el agua y no reponerse sus existencias, lo que hizo que el Gobierno, en una de sus competencias intentara, y así lo hizo, solucionar el problema de ausencia de agua, mediante el tendido de un acueducto que no podría atravesar montañas, ni salvar grandes obstáculos; y ello hizo que su tendido discurriera por varios términos municipales.

Dos Ayuntamientos entendieron que era el momento de exigir cantidades, para lo cual sometieron a licencia municipal el paso del acueducto por su término municipal, como justificante de la exigencia del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

2.- La improcedencia de someter las obras del acueducto a licencia municipal: De lo expuesto se desprende que estamos en presencia de obras de un marcado interés público, llevadas a cabo para la construcción de un acueducto para la conexión de los embalses de los ríos Montoro y Jándula que atraviesa varios términos municipales desde la provincia de Jaén a la de Ciudad Real, entre ellos el del Ayuntamiento de Mestanza, al objeto de incrementar los recursos hídricos necesarios para el abastecimiento de la comarca de Puertollano, declarados de utilidad pública por Real Decreto de 7 Mayo de 1993 al amparo de lo dispuesto en el art. 56 Ley de Aguas, que faculta al Gobierno, en circunstancias de sequías extraordinarias, de sobre explotación de acuíferos, o en similares estados de necesidad, urgencia o concurrencia de situaciones anómalas o excepcionales, para adoptar medidas que sean precisas en relación con la utilización del dominio público hidráulico, constituyendo por los antecedentes disponibles el acueducto descrito una gran obra hidráulica que excede de las potestades municipales urbanísticas para encajar de lleno en el concepto de obra de “marcado interés general”, acometida por razones de excepcionalidad en situación de grave sequía para aprovechamiento del dominio público hidráulico, trasladando el agua de una cuenca a otra, a fin de remediar la escasez de recursos de este tipo en aquella

---

<sup>5052</sup>La Ley 12/2012, de 26 Diciembre, añadió como presupuesto de la exigencia del tributo “o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa”.

comarca, y por consiguiente en el ámbito de la competencia estatal de la ordenación territorial o más específicamente de los recursos hidráulicos evidenciando una gran trascendencia para la sociedad por lo que no puede quedar en ningún caso frustrada por la voluntad municipal, excediendo de las previsiones de los art.242 y 244 de la Ley del Suelo, y no precisando de la licencia municipal<sup>5351</sup>

3.- El parecer de los Tribunales de Justicia: Las liquidaciones practicadas por los Ayuntamientos de Mestanza y Andújar motivaron las Sentencias de las Sala de lo Contencioso – Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla – La Mancha de 22 de Marzo de 1995 y de Andalucía, Sala de Granada, de 8 de Noviembre de 1996<sup>5254</sup> que anularon aquellas por no darse el presupuesto del tributo, al no ser exigible licencia municipal por tratarse de obras de ordenación del territorio.

---

**5153** La Ley 13/2003, de 23 de Mayo, preciso: «Disposición adicional tercera. Construcción de las obras públicas de interés general”. Los proyectos de obras públicas de interés general se remitirán a la Administración urbanística competente, al objeto de que informe sobre la adaptación de dichos proyectos al planeamiento urbanístico que resulte de aplicación. Este informe se emitirá en el plazo de un mes, pasado el cual se entenderá evacuado en sentido favorable. En el supuesto de que tales obras vayan a construirse sobre terrenos no reservados por el planeamiento urbanístico, y siempre que no sea posible resolver las eventuales discrepancias mediante acuerdo, de conformidad con la normativa de aplicación, la decisión estatal respecto a la ejecución del proyecto prevalecerá sobre el planeamiento urbanístico, cuyo contenido deberá acomodarse a las determinaciones de aquella. La construcción, modificación y ampliación de las obras públicas de interés general no estarán sometidas a licencia o a cualquier otro acto de control preventivo municipal, siempre que se siga lo previsto en el apartado 1 de esta disposición. No procederá la suspensión de la ejecución de las obras públicas de interés general por los órganos urbanísticos cuando éstas se realicen en cumplimiento de los planes y proyectos de obras aprobados por los órganos competentes por el procedimiento establecido o se trate de obras de emergencia.» Disposición Adicional Duodécima. “Se regirán por su legislación específica, las obras e instalaciones relacionadas con el sistema de transporte y distribución de energía eléctrica, las telecomunicaciones, el gas y los hidrocarburos. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, será de aplicación a las instalaciones de la red de transporte de energía eléctrica reguladas en el art 35 de la Ley 54/1997, de 27 de Noviembre, del Sector Eléctrico, así como a las instalaciones de la red básica de transporte de gas natural reguladas por el art. 59 de la Ley 34/1998. de 7 de Octubre, del Sector de Hidrocarburos, cuyas autorizaciones sean competencia de la Administración General del Estado, lo dispuesto en las disposiciones adicionales segunda y tercera de esta Ley”.

<sup>5254</sup> El Recurso contra la misma fue inadmitido por Auto del Tribunal Supremo de 12 de Diciembre de 1997.



La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Febrero de 2000, al confirmar la primera de las dictadas expuso:

“En consecuencia, el principio general del sometimiento a licencia de todas las obras que se realicen en el término municipal, incluso cuando se llevan a cabo por los Órganos del Estado o determinadas Entidades de Derecho Público, admite diversas modulaciones.

Estas modulaciones han terminado finalmente por abrirse camino en las grandes obras públicas de competencia estatal.

Como dijo la Sentencia de esta Sala de 10 Mayo de 1997, a este respecto, la Jurisprudencia emprendió un lento y progresivo camino, iniciado por la Sentencia de 3 Diciembre de 1982 (obras ejecutadas en el mar litoral), 20 Febrero de 1984 (obras de construcción de un puerto deportivo), 28 Mayo de 1986 y 17 Julio de 1987 (obras de construcción o reparación de autopistas), 28 Septiembre de 1990 (construcción de una carretera en suelo no urbano), 26 Febrero de 1990 (obras en el aeropuerto de Manises), 9 Febrero de 1996 (id. aeropuerto del Prat de Llobregat) y 10 Mayo de 1997 (obras en una autovía, término de Carmona), según la cual ha de excluirse del régimen común las grandes obras de marcado interés público que, siendo de la competencia estatal por su gran trascendencia para la sociedad, no pueden quedar pendientes de la voluntad municipal”.

VI. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Desde la perspectiva que ofrece la definición del hecho imponible del tributo, se cuestionó la inclusión en el valor catastral de las refinerías de petróleo del componente industrial de las mismas; el Tribunal Supremo en diversas Sentencias analizando el IBI de las Refinerías de petróleo <sup>55</sup> entendió que el legislador, en dicho precepto “ha querido gravar con el citado impuesto toda clase de construcciones en sentido amplio con abstracción de su lugar de ubicación, de su destino, de los materiales que las configuren o de la posibilidad de su traslado”. La conclusión que ha extraído el Tribunal Supremo es que encajan en el concepto de bienes inmuebles no solo los edificios convencionales, sino también las instalaciones industriales integradas en los complejos <sup>56</sup> correspondientes, y en general cuantas otras instalaciones sirvan para satisfacer adecuadamente el uso industrial al que estén adscritas.

---

55 La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Julio de 2009 expuso: “La Sala ha tenido ocasión de pronunciarse, con referencia a la misma Entidad y al mismo problema a que se refiere el recurso, en las Sentencias de 1 de Febrero y 20 de Abril de 2002 (Refinería de Escombreras Cartagena) de 7 de Julio de 2003 (Refinería de Tarragona) y 30 de Mayo de 2008, (Refinería de Arteijo), cuyo criterio ha de ser mantenido en virtud del principio de unidad de doctrina”.

56 La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Junio de 2013, puso en relación la amortización de las “instalaciones complejas especializadas”, a que se refirió el artículo 46 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades del año 1982, con lo que se expone en el texto, y lo hizo en los siguientes términos: "Según ya hemos recordado en otra ocasión [ Sentencia de 17 de Mayo de 2010 (casación 1849/05 , FJ 4º)], el artículo 46 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , relativo a la amortización de los bienes que figuren en el balance de la sociedad, determina que la amortización se practicará por cada elemento (apartado 1), pudiéndose considerar, a tales efectos, como un único elemento las instalaciones complejas especializadas (apartado 7), condición

que se atribuye a las estructuras funcionales comprensivas de edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos que, aun siendo separables por naturaleza, estén íntimamente ligadas para su funcionamiento con carácter irreversible y sometidas al mismo ritmo de amortización (apartado 8) De entrada, se ha de indicar que, como señala la sentencia de instancia, al definir el concepto el precepto se refiere a elementos materiales; todos los que cita son de esa índole (edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos). Ciertamente el listado es abierto, por lo que no cabe excluir otro tipo de componentes, pero el tenor de la norma permite afirmar que esos eventuales integrantes de la "instalación compleja especializada" participan también de la condición de materiales, pues, «siendo separables por naturaleza», las estructuras han de estar «íntimamente ligadas para su funcionamiento con carácter irreversible». La contemplación conjunta de esas condiciones de "separabilidad" por naturaleza y de "vinculatoriedad" irreversible al funcionamiento de la instalación alude a "cosas" materiales. A esta conclusión conduce también el artículo 8 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario , invocado por la propia compañía recurrente, que, al definir los bienes inmuebles de características especiales, entre los que sin duda se encuentran las 4 centrales hidroeléctricas, los caracteriza como «conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de y forma definitiva para su funcionamiento, se configuran a efectos catastrales como un único bien inmueble».

La lectura de la norma de aplicación pone de manifiesto que la maquinaria afectada es descrita como "la integrada en las instalaciones y aquella que forme parte físicamente de las mismas o esté vinculada funcionalmente a ellas" resulta en consecuencia que la norma está recogiendo el concepto de bienes inmuebles del Código Civil, y en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la interpretación jurisprudencial llevada a cabo por el Tribunal Supremo en relación con determinados inmuebles que según el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario son "bienes inmuebles de características especiales", como las Refinerías de petróleo; y ello porque tal y como está descrita en la norma la maquinaria, "integrada en las instalaciones" y "que forme parte físicamente de las mismas o esté vinculada funcionalmente a ellas" tal maquinaria constituye un bien inmueble a efectos catastrales <sup>53</sup>

1.- La inclusión de la maquinaria en el valor catastral: Este fue el inicial tema de debate <sup>57</sup> con relación al cual la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Octubre de 2009 expuso:

“Son, por tanto, bienes inmuebles a efectos catastrales no sólo los edificios sino también las máquinas y aparatos unidos a los mencionados efectos industriales, siempre que no puedan separarse sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto de la industria que se realiza. Y este es el carácter de las denominadas "máquinas, aparatos o artefactos" que la Sentencia excluye en base a la Norma 5 de la Orden de 28 de diciembre de 1989. Pero es preciso señalar que esta Orden lo que aprobó fue unas simples Normas Técnicas de Valoración y Cuadro Marcos de Valores de Suelo y de Construcciones para determinar el valor catastral de los bienes

---

<sup>53</sup><sup>57</sup> Véase "El Valor Catastral: su gestión e impugnación" de Varona Alabern, Editorial Aranzadi (1995); además me remito a lo que expuso en "Algunas consideraciones de Derecho Tributario sobre las instalaciones industriales", Impuestos, Editorial La Ley Volumen II (1994).

inmuebles de naturaleza urbana, normas que por tanto en ningún modo pueden modificar las normas sustantivas de Código Civil y de la Ley de Haciendas Locales.

En consecuencia, será preciso entender que cuando la Norma 5 establece que tiene la consideración de construcción la instalación comercial o industrial, que se asimila a estos efectos a un edificio, "y no al de máquinas, aparatos o artefactos", está estableciendo que las máquinas o aparatos que tienen el carácter de bienes muebles con arreglo a las normas sustantivas en ningún caso tienen la consideración de construcciones y no son asimilables al concepto de edificio; las máquinas o aparatos que propiamente son bienes muebles, independientes del edificio, tienen un régimen jurídico peculiar y no están sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles".

2.- Los bienes inmuebles de "características especiales": La expresión procede la Ley 48/2002 de 23 de Diciembre, del Catastro Inmobiliario, así como de la Ley 51/2002, de 27 de Diciembre,<sup>5458</sup> de Reforma de la Ley 39/1998, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

En el art. octavo de la disposición en primer lugar citada en la versión Refundida actual se precisa que:

1. Los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligados de forma definitiva para su funcionamiento, se configuran a efectos catastrales como un único bien inmueble

2. Se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos conforme al apartado anterior, en los siguiente grupos:

- Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.

54<sup>58</sup> Por Real Decreto 417/2006, de 7 de Abril se desarrolló lo expuesto en el texto y sobre el mismo se pronunció la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Mayo de 2007; asimismo el Tribunal Supremo se ocupó en diversas Sentencias como las de 15 de Noviembre de 2012 y 14 de Marzo de 2014, de la inclusión en dicho concepto de las regasificadoras de la titularidad de ENAGAS y de los numerosos parques eólicos; téngase en cuenta además que las plantas solares son BICES, resulta ya indiscutible por cuanto, aunque comprendidas en el régimen especial del sector eléctrico, constituyen conforme al art. 8.1 de la Ley del Catastro un conjunto complejo y unitario de uso especializado destinado a la producción de energía eléctrica, de ahí que el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de Mayo de 2007 declare nulo el inciso del art. 23 del Real Decreto 417/2006 de 7 de Diciembre (Reglamento de Desarrollo de la Ley del Catastro) que establecía una restricción contraria a la Ley al limitarlos a aquellos que de acuerdo con la normativa del Sector Eléctrico deben estar incluidos en el régimen ordinario. La elaboración y publicación del Real Decreto 1464/2007, de 2 de Noviembre con anterioridad a esta Sentencia, explica que no exista referencia explícita a las plantas solares, pero ello no impide como afirma la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de Julio de 2010 que resuelve el recurso directo contra la Ponencia Especial de los Parques Eólicos por los mismos motivos que los aquí esgrimidos, que se apliquen las normas generales previstas reglamentariamente contenidas en sus arts. 3 y 4 que contienen el método, criterios y reglas generales de valoración tanto de suelo como de las construcciones que remiten a lo que prevea la ponencia de valores especial, para los casos en que las características constructivas no coincidan con las tipologías previstas y desarrolladas en las normas específicas de valoración que contiene el capítulo II del Real Decreto.

- Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.

- Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.

- Los Aeropuertos y Puertos Comerciales:

3.- Las normas técnicas de valoración: El Real Decreto 1464/2007, de 2 de Noviembre, por el que se aprobaron las normas técnicas de valoración catastral de los “bienes inmuebles de características especiales”, dispuso en su art. 13 lo siguiente:

“Normas para la valoración de bienes inmuebles de características especiales destinados al refino de petróleo”

2.- A efectos de su valoración por módulos se considerarán en estos inmuebles las siguientes construcciones singulares:

- a) Unidades o elementos de producción
- b) Tanques
- c) Urbanización e infraestructura específica
- d) Servicios auxiliares

3.- Se entiende por unidad o elemento de producción, el conjunto de las instalaciones en las que tienen lugar uno o varios procesos físico-químicos que constituyen una operación completa determinada.

En función del proceso que resulta más característico o representativo de su función principal, se diferencian los siguientes elementos de producción:

- a) Destilación de crudo
- b) Destilación al vacío
- c) Craqueo catalítico, Fluid Catalytic Cracking
- d) Hidrocraqueo
- e) Reductora de viscosidad, Visbreaking
- f) Coquización
- g) Calcinación de coke
- h) Reformado catalítico, plataformado o unifining platforming
- i) Isomerización, isomax, isopentenos, isobutanos
- j) Hidrotratamiento, hidrosulfuración, hidrosulfuración
- k) Producción de éteres, metil-ter-buti-éter, etil-terbuti-éter
- l) Merox o endulzamiento
- m) Aminas o lavado de gases
- n) Azufre, recuperación
- o) Recuperación, separación de gases, gas licuado del petróleo, propano-butano
- p) Recuperación de hidrógeno
- q) Hidrógeno

También se incluyen como elementos de producción las plantas de asfaltos y las de bases lubricantes, así como las unidades de petroquímica básica o primaria, de definas, etileno, propileno, butadieno, y aromáticos, benceno, tolueno y xileno.

4.- Se entenderá como tanque o depósito todo recipiente diseñado para soportar una presión interna manométrica determinada, en el que se almacene el crudo y los productos resultantes de los distintos procesos para soportar una presión interna manométrica determinada, en el que se almacene el crudo y los productos resultantes de los distintos procesos.

5.-Se considerará urbanización o infraestructura específica la superficie que ocupe la instalación de los depósitos de almacenamiento de crudo o productos.

6.-Los servicios auxiliares incluyen la planta de cogeneración y la de tratamiento de aguas residuales".

Como bien se observa se produjo una ampliación por vía reglamentaria del hecho imponible, contradiciéndose así los principios de reserva de ley y de jerarquía normativa; en efecto, como ya se ha expuesto, lo único que reviste la condición de "bien inmueble de características especiales", es aquello que vaya dirigido al "refino de petróleo

" en los términos contemplados en la Ley 34/1998. de 7 de Octubre del Sector de Hidrocarburos.

El Real Decreto 1464/2007. de 2 de Noviembre, amplió de modo improcedente el concepto legal al incluir: por un lado, las plantas de asfaltos y las de bases lubricantes, así como las unidades de petroquímica básica o primaria, de oletinos, (etileno, propileno y butadieno) y aromáticos, (benceno, tolueno y xileno), y por otro lado, las plantas de cogeneración y las de tratamiento de aguas residuales.

El Real Decreto mencionado infringe lo dispuesto en el art 8º del Real Decreto Legislativo 1/2004. de 5 de Marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido del Catastro Inmobiliario, en tanto en cuanto en este último sólo se consideraron "bienes inmuebles de características especiales" los destinados al "refino de petróleo", por lo que es de invocar la nulidad de pleno derecho en que incurren las normas de desarrollo, lo cual se extiende a los actos de aplicación, y en especial al acto de notificación individual del

valor catastral, y la liquidación practicada por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Sin embargo, esta discrepancia no fue aceptada como motivo de nulidad de las Ponencias de Valores impugnadas<sup>55</sup>, aun cuando algún aspecto sí que fue admitido, como el que quedó reflejado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Julio de 2011, que expuso:

“Sobre este particular la sentencia, como hemos dejado reproducido con anterioridad, considera que al informe pericial emitido aparece debidamente fundado en cuanto a la conclusión de que "el precio por metro cúbico de capacidad que puede considerarse apropiado para los tanques existentes en el término municipal de Palos de la Frontera (Huelva) es de 37#66 euros/m3", lo cual quiere decir que la Sala de instancia admite su calidad y solvencia, no obstante lo cual su conclusión no la lleva al

---

<sup>55</sup> Me remito al estudio de López Fernández, "Problemas de la impugnación de las Ponencia de Valores Catastrales". Comunicación presentada en el Curso 2011/2012, en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

contenido del fallo, por entender que solamente podría hacerlo si además del propio depósito metálico, la pericia hubiese incorporado también el valor del suelo.

Pero este argumento jurídico no resulta correcto en el caso que enjuiciamos: las valoraciones de ambos elementos se han realizado separadamente por la propia Administración y separadamente se han debatido ante la instancia económico-administrativo, en cuya fase la contribuyente puso en causa tanto la del suelo como la de los depósitos, si bien después el debate jurisdiccional lo limitó exclusivamente a la de los depósitos, por lo que siendo éste el solitario objeto litigioso en cuanto al valor de mercado como límite legal del valor catastral, resulta incorrecto el ligar su resolución a una valoración conjunta con el suelo, al haber sido la de éste aceptado por ambas partes y por eso nuestra conclusión es la de afirmar que, aceptando la calificación positiva de la prueba pericial practicada en el proceso realizada por la sentencia de instancia, el límite como valor de mercado a la fijación del valor catastral de los tanques propiedad de la entidad recurrente sitios en el término municipal de Palos de la Frontera (Huelva) ha de ser el de 37#66 euros/m<sup>3</sup>, con la limitación que en cuanto a la eficacia de nuestro pronunciamiento en esta sentencia supone la existencia del Auto de 4 de octubre de 2007 , en el que el recurso de casación se declara admisible solamente con respecto a los valores catastrales correspondientes a las referencias nos 6274601-PB8167S-Q001HO y 6274605- PB8167S-0001YQ<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> La referencia a los tributos locales, y en especial al Impuesto sobre Bienes Inmuebles comporta dar cuenta de lo que aparece reflejado en el Real Decreto 855/2008, de 16 de Mayo, según el cual: "Se otorga a la empresa Escal Ugs, S.L., la concesión de explotación de almacenamiento subterráneo de hidrocarburos denominado Castor para el almacenamiento de gas natural, situada en el subsuelo del mar, a 21 km aproximadamente de la costa"; la Resolución de 7 de Junio de 2010, de la Dirección General de Política Energética y Minas, otorgó a Escal Ugs, S.L., autorización administrativa y reconocimiento de la utilidad pública de las instalaciones y servicios necesarios para el proyecto de almacenamiento subterráneo "Castor"; sobre dicha instalación la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta vinculante de 28 de Septiembre de 2006 y con referencia a los tributos locales expuso: "De los artículos constitucionales, legales y reglamentarios transcritos, se deduce que el mar territorial forma parte del dominio público estatal que no se halla en provincia o término municipal alguno: y, por lo tanto, a los efectos de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, las provincias y municipios no tienen en el mar territorial potestad tributaria alguna. En el caso objeto de consulta, la entidad consultante indica que el yacimiento, donde se almacenará el gas, se encuentra situado a 21 kilómetros de la costa, es decir, dentro del mar territorial, mar territorial cuyo límite exterior está determinado por una línea trazada de modo que los puntos que la constituyen se encuentren a una distancia de doce millas náuticas de los puntos más próximos de las líneas de base a que se refiere el art. 2 de la Ley 10/1977. de 4 de Enero, sobre Mar Territorial Por consiguiente, en relación con los hechos manifestados por la consultante, hay que señalar que:

- 1.-Por no hallarse en término municipal alguno, la parte de la actividad de almacenamiento correspondiente a la plataforma permanente no está sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas, ni a tasa municipal por licencia de apertura y funcionamiento de establecimientos.
- 2.-Por hallarse en el mar territorial, la plataforma permanente no está gravada por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- 3.-Por no hallarse en término municipal alguno, la construcción de la plataforma marítima permanente no está sujeta al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, ni a tasa municipal por licencia de obra sobre él frustrado almacén, la Sentencia del Tribunal Constitucional 152/2017 de 21 de Diciembre.

También se amplió por vía reglamentaria la inclusión de la “regasificadoras” en el concepto de “bienes inmuebles de características especiales”, pues dichas instalaciones no se desinan “a la producción de gas”, como expuso el artículo octavo del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario; la invocación del “principio de reserva de ley”, no fue aceptada por la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de Marzo de 2014, que sobre el particular expuso:

“En relación con el artículo 23 del Real Decreto 477/2006, el Tribunal Supremo, en sentencia de 12 de Octubre de 2008 dictada en el recurso 35/2006, concluye que "el artículo 23 del Decreto recurrido asume el desarrollo normativo de la LCI y es claro que una norma de desarrollo de la Ley no puede limitarse a la mera reproducción del contenido de ésta, sino que es perfectamente normal y conforme a la ley un cierto contenido innovador siempre que haya habilitación al respecto. Pues bien, el artículo 23 del Real Decreto 417/2006 se ajusta a las facultades de desarrollo de la ley concedidas al Gobierno por la disposición final segunda del TRLCI, dado que, salvo en el caso contemplado en la sentencia de 30 de mayo de 2007, se limita a desarrollar la definición de los bienes de características especiales recogida en el artículo 8 del citado texto legal”. Por su parte, el Real Decreto 1464/2007 de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales, parte de la definición de los distintos grupos de BICES efectuada por el artículo 23 citado, definición que no innova ni modifica, y en coherencia con ella, se refiere a la valoración de las instalaciones de regasificación al regular en sus artículos 11 y 12 las normas de valoración de los bienes inmuebles de características especiales destinados a la producción de gas y regasificación”.

1. La incidencia del Derecho de la Unión Europea: No puede faltar en este relato una mención de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dando respuesta a cuestiones de interpretación del Derecho de la Unión Europea, suscitadas por los Tribunales españoles al plantearse cuestiones prejudiciales.

2.- La primera Sentencia a mencionar es la dictada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con fecha 5 de Marzo de 1998<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup>Pueden encontrarse referencias a esta cuestión en mi estudio: "La armonización fiscal en el Impuesto sobre Operaciones Societarias", en la obra\*Análisis de la Jurisprudencia Tributaria Comunitaria. Su incidencia en los tribunales españoles. Estudios de Derecho Judicial n° 143 (2008) págs. 155 y siguientes. Me he referido a ello en mi "Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". Marcial Pons, Quinta edición (1997), pág. 397 y siguientes; véase además el n° 231 (2004) de "Noticias de la Unión Europea", dedicado con carácter monográfico al análisis del Impuesto sobre Operaciones Societarias.

(SOLRED), que resolvió una cuestión prejudicial de interpretación planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante Auto de 3 de Julio de 1996, referida a la tributación por el gravamen del art. 31(2) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ya Actos Jurídicos Documentados, sobre fiscalidad de los desembolsos pasivos pendientes de pago, tras haberse sometido a gravamen el aumento de capital social; el Tribunal de Luxemburgo consideró vulnerado el art. 10.c. de la Directiva 669/665/CEE, de 17 de Julio.



3.- También ha de citarse el asunto al que se refirió el Auto del Tribunal Supremo de 26 de Abril de 2010, sobre la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con las operaciones vinculadas; en concreto el planteamiento prejudicial fue el siguiente: «¿Permitía la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de Mayo de 1977, a los Estados Miembros regular, para operaciones entre partes vinculadas, mediando el precio notoriamente inferior al normal del mercado una base imponible distinta de la que determinaba el art. 11.A. 1.a) con carácter general —la contraprestación— mediante la extensión de la aplicación de las reglas del autoconsumo de bienes y servicios, como hacía el art. 79.5 de la Ley del IVA, antes de su modificación por la Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, sin seguir el procedimiento específico previsto en el art. 27 de dicha Directiva para conseguir la autorización para la inaplicación de la regla general, que no fue obtenida por España hasta la Decisión del Consejo de 15 de Mayo de 2006»; la Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de Junio de 2011, dio pie a la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Febrero de 2012 por la que se estimó la pretensión de “CAMPSA ESTACIONES DE SERVICIO, S.A.”; de dicha doctrina se hace eco la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de Noviembre de 2011, dictada en el expediente 5340/2009.

IX. La tributación autonómica: Procede, por último, realizar un breve apunte<sup>62</sup> sobre la tributación autonómica que ha recaído sobre la operatividad de las empresas incluidas en los sectores petrolero y gasístico; podemos realizar una clasificación sintética de dicha tributación distinguiendo:

1. Gravámenes medioambientales: Cuando se inició la tributación medioambiental las Comunidades Autónomas, tomaron la iniciativa al respecto, tomando en consideración la contaminación efectiva.

La Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de Octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que grava al 80 % de su valor los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados gratuitamente que han sido vendidos o no utilizados por las empresas sujetas al régimen para el comercio de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> Me remito a la obra: “Tratado de tributación medioambiental”, dirigida por el Profesor Cazorla Prieto, Editorial Thomson-Aranzadi (2008), donde se contiene todo lo que puede exponerse a dicha fecha.

<sup>63</sup> Así se desprende de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de Abril de 2018.

De modo que la implantación de medidas correctoras hace disminuir la carga tributaria, como así ha sido, a título de ejemplo pueden citarse:

.- Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica, regulado por la Ley 12/1995, de 29 de Diciembre, del Parlamento de Galicia, que grava la emisión a la atmósfera de dióxido de azufre o de nitrógeno, siendo la base imponible las cantidades emitidas por cada foco emisor.



b- Impuesto sobre Gases Contaminantes a la Atmósfera, establecido por Ley 9/2005, de 29 de Diciembre, de la Región de Murcia, que grava todas las emisiones a la atmósfera de los distintos contaminantes que se relacionan en la Directiva 2000/479/CE. de 17 de Julio, relativa al registro europeo de empresas contaminantes; en este tributo la base imponible es la cuantía de la carga contaminante de las emisiones gravadas.

c.- Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, aprobado por la Ley 18/2003. de 29 de Diciembre, del Parlamento de Andalucía que grava las emisiones a la atmósfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno, u óxidos de azufre que se realice desde las instalaciones sitas en la Comunidad Autónoma, siendo la base imponible del tributo la valoración de las citadas emisiones.

Los tres gravámenes autonómicos se exigen en territorios en los que están instaladas Refinerías de Petróleo; pero no quedaría completa esta exposición si no se aludiera a la Ley 16/2005 de 29 de Diciembre, Reguladora del Impuesto sobre las Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, donde también radica una importante actividad de refino; pues bien pese a esta denominación, el hecho imponible guarda relación directa con las actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno, siendo la base imponible una magnitud equivalente a las emisiones producidas.

## 2.- Gravámenes presuntamente medioambientales:

El tributo ambiental, para merecer tal calificativo, debe incorporar en sus elementos esenciales (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, base liquidable, tipo impositivo, cuota tributaria, deducciones sobre la cuota) objetivos ambientales. Así se deduce de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional contenida básicamente en su Sentencia 289/2000 de 30 de Noviembre, que resolvió el Recurso de Inconstitucionalidad promovido por el Presidente de Gobierno, representado por el Abogado del Estado, contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991 de 20 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre las Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente; en ella, el Tribunal Constitucional declaró que el análisis de la estructura de dicho tributo no permitía llegar a la conclusión de que realmente gravase las actividades contaminantes, sino más bien la titularidad de las instalaciones y estructuras que inciden en el medio ambiente. Decía concretamente el Tribunal:

"(...) aunque la Exposición de Motivos exteriorice una pretendida finalidad protectora del medio ambiente, según la Ley autonómica el hecho imponible del Impuesto lo constituye la titularidad de elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades que integran el objeto de tributo, a saber, las de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas; siendo lo sometido a tributación (verdadera riqueza gravada), el valor de los elementos patrimoniales calculado mediante la capitalización del promedio de los ingresos brutos de explotación durante los tres últimos ejercicios o lo que es lo mismo, articulándose el gravamen con independencia de la capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio ambiente que se dice proteger. Estamos, pues, en presencia de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de

unas determinadas instalaciones y, como veremos de inmediato, el hecho de que el valor de esas instalaciones se calcule mediante la capitalización de los ingresos no trasmuta lo que es impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes<sup>64</sup>

La anulación derivó de la infracción del artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas por duplicidad con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles si lo efectivamente gravado fuera la actividad contaminante se someterían a gravamen aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas.

Nada de lo anterior hace, sin embargo, el impuesto extremeño sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente. Así, en primer lugar, al igual que sucedía con el impuesto balear declarado inconstitucional por la STC 289/2000 de 3 de Noviembre,<sup>65</sup> desconecta la cuantía del gravamen de la potencial actividad contaminante o, dicho de otro modo, desconoce el principio en virtud del cual quien contamina paga al cuantificar el gravamen

---

<sup>64</sup> Véase: “La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia medioambiental” del Profesor Eserverri Martínez, integrante de la obra a la que se refiere la nota de anterior cita.

<sup>65</sup>La aparición del Impuesto sobre las Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, afectó directamente a la operativa de "REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLIFEROS S.A.", a la de "REPSOL BUTANO, S.A." y a la de la "COMPAÑIA LOGISTICA DE HIDROCARBUROS S.A."; la ley creadora del citado tributo tenía solo seis sujetos pasivos; además de los ya citados afectó a "CEPSA ESTACIONES DE SERVICIO", a "GESA", empresa eléctrica de Baleares integrada después a "ENDESA", y a "TELEFONICA S.A."; al final todas las impugnaciones referidas a los actos de liquidación recibieron una misma coordinación en defensa de su legalidad por inconstitucionalidad; previamente a la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000 de 30 de Noviembre, que declaró contrario a la Constitución el Impuesto sobre las Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, las empresas ya habían conseguido la anulación de diversas liquidaciones practicadas por dicho Impuesto y ello fue así porque el desarrollo reglamentario de la Ley autonómica creadora del tributo, aprobado por Decreto 81/1992, de 5 de Diciembre, fue aprobado sin el Dictamen previo del Consejo de Estado; véase las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de Junio de 1996, 27 de Noviembre de 1999, 19 de Febrero de 2000, 30 de Junio de 2001, y 11 de Enero de 2002; la más reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de Mayo se ocupa de la intervención del Consejo de Estado en los Reglamentos ejecutivos de la leyes, aunque revistan la forma de Orden Ministerial.

tomando como referencia exclusivamente el valor de las instalaciones, calculado con relación a dos parámetros diferentes que no guardan ninguna relación con la real o potencial aptitud de los sujetos pasivos para incidir en el medio ambiente en que desarrollan su actividad.

Como puede apreciarse, la magnitud del gravamen no la determina entonces la mayor o menor incidencia en el medio ambiente de las instalaciones sometidas a tributación, sino única y exclusivamente la mayor o menor facturación, producción, o número de instalaciones de las actividades gravadas; por lo que, al igual que concluimos en la STC 289/2000 de 30 de Noviembre, con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, la forma de determinación de la

base imponible pone de relieve que el tributo cuestionado no grava realmente la actividad contaminante, ya que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos, STC 289/2000, de 30 de Noviembre, F.6, y añadimos ahora, ni de la facturación del número de instalaciones.<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> Posteriormente el Tribunal Constitucional en Sentencias 196/2012, de 31 de Octubre, 6/2013, de 13 de Marzo, y 22/2015, de 16 de Febrero, ha apreciado duplicidad de otras modalidades de tributación autonómica medioambiental con el Impuesto sobre Actividades Económicas, atendiendo al planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas desde diversos Tribunales Superiores de Justicia; así ocurrió con la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2015, de 16 de Febrero, que declaró inconstitucionales y nulos determinados preceptos de la Ley 7/1997, de 29 de Mayo, de la Asamblea de Extremadura en la redacción dada por la Ley 8/2005, de 27 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre las Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente; en concreto se dejó sin efecto por solapamiento con el Impuesto sobre Actividades Económicas. “Las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica”; no ocurrió lo mismo con el transporte de electricidad a cargo de, “RED ELECTRICA DE ESPAÑA S.A.”; véase lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Febrero de 2017; la diferente respuesta anulando por inconstitucional lo más grave, la generación-eléctrica, y sometiendo a tributación lo menos resulta incomprensible desde cualquier punto de vista técnico-jurídico.