

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Tema 31

Impuestos Especiales (III).
Hidrocarburos, electricidad,
carbón y medios de transporte

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — Impuesto sobre Hidrocarburos	5
1. Lo específico del Impuesto sobre Hidrocarburos	5
2. Ámbito objetivo y definiciones (arts. 46, 49 y 47)	5
3. Base imponible (art. 48)	8
4. Tipos impositivos (art. 50): Tarifa 1. ^a y Tarifa 2. ^a	9
5. Exenciones (art. 51)	13
6. Devoluciones (arts. 52, 52 bis y 52 ter)	16
7. Prohibiciones y limitaciones de uso e infracciones específicas (arts. 54 y 55)	18
Epígrafe 2 — Impuesto Especial sobre la Electricidad	21
1. Naturaleza, ámbito objetivo y ámbito de aplicación (arts. 89 a 91)	21
2. Hecho imponible y supuesto de no sujeción (arts. 92 y 93)	23
3. Exenciones (art. 94)	24
4. Devengo y contribuyentes (arts. 95 y 96)	26
5. Base imponible, base liquidable y reducción del 85 % (arts. 97 y 98)	28
6. Tipo impositivo y cuotas íntegras mínimas (arts. 99 y 100)	30
7. Repercusión y normas de gestión (arts. 101 a 104)	34
Epígrafe 3 — Impuesto Especial sobre el Carbón	37
1. Naturaleza, ámbito objetivo y territorial (arts. 75 y 76)	37
2. Hecho imponible y supuestos de no sujeción (arts. 77 y 78)	38
3. Exenciones (art. 79)	40
4. Contribuyentes, devengo y repercusión (arts. 81, 82 y 85)	43

5. Base imponible y tipos impositivos (arts. 83 y 84)	44
6. Gestión, devoluciones e infracciones (arts. 80, 86, 87 y 88)	47
Epígrafe 4 — Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	50
1. Naturaleza, hecho imponible y supuestos de no sujeción (art. 65)	50
2. Exenciones, devoluciones y reducciones (art. 66)	55
3. Sujetos pasivos, devengo y base imponible (arts. 67 a 69)	59
4. Tipos, cuota y liquidación; Ceuta, Melilla y Canarias (arts. 70 a 74)	61

TEMA 31

Epígrafe 1 — Impuesto sobre Hidrocarburos

1. Lo específico del Impuesto sobre Hidrocarburos

El hidrocarburos es la figura más extensa del tema (tarifa amplia, gasóleo bonificado, tres devoluciones, régimen propio de infracciones), pero casi todo su armazón ya se estudió en el Tema 29; aquí solo añadimos lo específico. Como único impuesto **de fabricación** del tema, el hidrocarburos hereda el régimen general de esa categoría (Tema 29): hecho imponible por la fabricación o la importación de los productos, devengo a la salida de fábrica o depósito fiscal, régimen suspensivo, condición de fábrica y depósito fiscal y control de la circulación intracomunitaria. A ese armazón nos remitimos sin volver a derivarlo. El hilo de este epígrafe es, por tanto, lo **específico** del hidrocarburos: qué grava, sobre qué magnitud, a qué tipos, y con qué exenciones, devoluciones e infracciones propias, dando por sabido el régimen común.

2. Ámbito objetivo y definiciones (arts. 46, 49 y 47)

El ámbito objetivo delimita qué productos entran en el impuesto. El art. 46 combina una lista cerrada de **códigos NC** —la *Nomenclatura Combinada*, la clasificación arancelaria europea que identifica cada producto por un número, y no por su nombre comercial— con dos cláusulas de cierre que atienden al **destino** del producto (uso como carburante o como combustible).

Artículo 46 · Ámbito objetivo

1. A los efectos de esta Ley, se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos los siguientes productos:

- a) Los productos clasificados en los **códigos NC 2705, 2706, 2707, 2709, 2710, 2711, 2712 y 2715**.
- b) Los productos clasificados en los **códigos NC 2901 y 2902**.

[...]

f) El **alcohol etílico** producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal clasificado en el código NC 2207.20.00, *cuando* se destine a un uso como **carburante** [...].

[...]

2. Estarán también incluidos en el ámbito objetivo del impuesto los productos no comprendidos en el apartado anterior destinados a ser utilizados como **carburante**, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes.
3. Se comprenderán, igualmente, en el ámbito objetivo del impuesto aquellos hidrocarburos no previstos en el apartado 1 *-a excepción del carbón*, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos- destinados a ser utilizados como **combustibles**.

Tres ideas ordenan el precepto. Primera, el **núcleo** por código NC (apartado 1) abarca desde los aceites de petróleo (NC 2710, donde viven gasolinas, gasóleos, querosenos y fuelóleos) hasta los gases (NC 2711, con el GLP y el gas natural), pasando por productos químicos e hidrocarburos aromáticos. Segunda, la cláusula del **carburante** (apartado 2) atrae cualquier producto no listado si se usa para mover un motor o como aditivo. Tercera, la cláusula del **combustible** (apartado 3) atrae los demás hidrocarburos usados para calefacción, con una exclusión capital: el **carbón**, el lignito, la turba y demás hidrocarburos **sólidos** quedan fuera —tributan, en su caso, por el Impuesto sobre el Carbón, que es otra de las figuras del tema—.

El art. 49 fija el **vocabulario** del impuesto, clasificando cada producto por su código NC y distinguiendo los dos usos posibles.

Artículo 49 · Conceptos y definiciones

b) **Gasolina sin plomo:** los productos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.12.41, 2710.12.45 y 2710.12.49.

[...]

f) **Gasóleo:** los productos clasificados en los códigos NC 2710.19.31 a 2710.19.48 y 2710.20.11 a 2710.20.19.

g) **Fuelóleo:** los productos clasificados en los códigos NC 2710.19.51 a 2710.19.68 y 2710.20.31 a 2710.20.39.

h) **Gas licuado de petróleo (GLP)** [...].

i) **Gas natural** [...].

[...]

2. A efectos de este impuesto se considerará:

a) **Uso como carburante:** la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos con fines de combustión en cualquier tipo de **motor**.

b) **Uso como combustible:** la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de **calefacción**, que *no* constituya uso como carburante.

La distinción **carburante** (mueve un motor) / **combustible** (calienta) no es teórica: es la que decide el tipo aplicable, porque un mismo producto físico —señaladamente el gasóleo— tributa mucho más si va al depósito de un vehículo que si se quema en una caldera. Junto a estas figuras aparecen los **biocarburantes** (bioetanol, biometanol y biodiésel usados en motor) y los **biocombustibles** (biometanol y biodiésel para calefacción), con epígrafes propios.

El art. 47 recoge los **supuestos de no sujeción**, todos referidos a autoconsumos en el interior del propio ciclo productivo.

Artículo 47 · Supuestos de no sujeción

1. 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 carburante o combustible.
 - b) La utilización de hidrocarburos como **combustible** en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos.

La lógica es que el producto **no ha salido** aún del ciclo de fabricación: usarlo dentro de la fábrica como materia prima (uso distinto de carburante o combustible) o como combustible del propio proceso no es una puesta a consumo y, por tanto, no nace la obligación. El apartado 2 añade la no sujeción de los carburantes contenidos en los **depósitos normales** de vehículos comerciales ya puestos a consumo en otro Estado miembro, para no gravar dos veces el combustible que cruza la frontera en el tanque del camión.

3. Base imponible (art. 48)

La base traduce el producto a una **magnitud física** que, a diferencia de la familia del alcohol (que mide a 20 °C), se refiere aquí a 15 °C.

Artículo 48 · Base imponible

1. La base del impuesto estará constituida por el **volumen** de productos objeto del impuesto, expresados en **miles de litros** a la temperatura de 15 °C. *Sin embargo*, para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de **peso** o de **energía**, la base estará constituida por el **peso** del producto expresado en **toneladas métricas**, o por su **poder energético** expresado en **gigajulios (GJ)**.

La regla general, pues, es el volumen en **miles de litros a 15 °C** —es la unidad con la que se expresan casi todos los tipos de la Tarifa 1.^a—. Pero hay dos excepciones que hay que

retener porque cambian la unidad de la base: el **fuelóleo** tributa por **tonelada** (peso), y el **gas natural** por **gigajulio** (energía). El GLP también se grava por tonelada. La medición del volumen en función de la temperatura se ajusta con las tablas ISO 91/1-1982.

MATIZ

Cuidado con la temperatura de referencia: en Hidrocarburos la base se mide a **15 °C** (art. 48), mientras que en los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (Tema 30) se mide a **20 °C**. Y cuidado con la unidad: no todo es «miles de litros». El **fuelóleo** y el **GLP** van por **tonelada**, y el **gas natural** por **gigajulio**. Si el enunciado da toneladas de fuelóleo, no las convierta a litros.

4. Tipos impositivos (art. 50): Tarifa 1.^a y Tarifa 2.^a

El tipo se construye, en la mayoría de epígrafes, sumando un **tipo general** y un **tipo especial**. La Tarifa 1.^a enumera los productos «típicos» (gasolinas, gasóleos, GLP, gas natural, querosenos, biocarburantes) con su importe; la Tarifa 2.^a remite, para el resto de productos del ámbito objetivo, al tipo de un epígrafe de la Tarifa 1.^a equivalente.

Artículo 50 · Tipos impositivos (Tarifa 1.^a, extracto)

1. El tipo de gravamen aplicable se formará mediante la **suma del tipo general y del tipo especial** [...].

Tarifa 1.^a:

Epígrafe 1.1 **Gasolinas con plomo: 433,79 euros** por 1.000 litros de tipo general y **72 euros** por 1.000 litros de tipo especial.

Epígrafe 1.2.1 **Gasolinas sin plomo de 98 I.O.** o de octanaje superior: **431,92 euros** por 1.000 litros de tipo general y **72 euros** por 1.000 litros de tipo especial.

Epígrafe 1.2.2 **Las demás gasolinas sin plomo: 400,69 euros** por 1.000 litros de tipo general y **72 euros** por 1.000 litros de tipo especial.

Epígrafe 1.3 **Gasóleos para uso general: 307 euros** por 1.000 litros de tipo general y **72 euros** por 1.000 litros de tipo especial.

Epígrafe 1.4 **Gasóleos** utilizables como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como **combustible: 78,71 euros** por 1.000 litros de tipo general y **18 euros** por 1.000 litros de tipo especial.

Epígrafe 1.5 **Fuelóleos: 14 euros** por tonelada de tipo general y **3 euros** por tonelada de tipo especial.

Epígrafe 1.6 **GLP para uso general: 57,47 euros** por tonelada.

Epígrafe 1.8 **GLP** destinados a usos distintos a los de carburante: **15 euros** por tonelada.

Epígrafe 1.9 **Gas natural para uso general: 1,15 euros** por gigajulio.

Epígrafe 1.10.1 Gas natural destinado a usos distintos a los de carburante [...]: **0,65 euros** por gigajulio.

Epígrafe 1.11 **Queroseno para uso general: 306 euros** por 1.000 litros de tipo general y **72 euros** por 1.000 litros de tipo especial.

Epígrafe 1.12 **Queroseno** destinado a usos distintos de los de carburante: **78,71 euros** por 1.000 litros.

Cuadro resumen de los epígrafes principales de la Tarifa 1.^a (tipo total = general + especial):

Epígrafe	Producto / uso	Tipo general	Tipo especial	Total
1.1	Gasolina con plomo	433,79 €/1.000 L	72 €/1.000 L	505,79 €/1.000 L
1.2.1	Gasolina sin plomo 98 I.O.	431,92 €/1.000 L	72 €/1.000 L	503,92 €/1.000 L
1.2.2	Las demás gasolinas sin plomo	400,69 €/1.000 L	72 €/1.000 L	472,69 €/1.000 L
1.3	Gasóleo uso general	307 €/1.000 L	72 €/1.000 L	379 €/1.000 L

1.4	Gasóleo bonificado (combustible/usos art. 54.2)	78,71 €/1.000 L	18 €/1.000 L	96,71 €/1.000 L
1.5	Fuelóleo	14 €/tonelada	3 €/tonelada	17 €/tonelada
1.6	GLP uso general	–	–	57,47 €/tonelada
1.9	Gas natural uso general	–	–	1,15 €/gigajulio
1.11	Queroseno uso general	306 €/1.000 L	72 €/1.000 L	378 €/1.000 L

La **Tarifa 2.^a** (epígrafes 2.1 a 2.20) no fija importes propios: para cada producto remite al tipo de un epígrafe de la Tarifa 1.^a. Así, los alquitranes de hulla (2.1) toman el tipo del fuelóleo (1.5); las gasolinas especiales (2.8), el de la gasolina con plomo (1.1); y las preparaciones del NC 3403 (2.17), de nuevo el del fuelóleo. Además, a los productos «de cierre» de los apartados 2 y 3 del art. 46 se les aplica el tipo del hidrocarburo de la Tarifa 1.^a cuya **capacidad de utilización resulte equivalente** (art. 50.2).

EJEMPLO

① **Cuota de una partida de gasolina sin plomo 95.** Una operadora saca a consumo, fuera del régimen suspensivo, **30.000 litros** de gasolina sin plomo 95 (que encaja en «las demás gasolinas sin plomo», epígrafe **1.2.2**).

- Base (art. 48): volumen en miles de litros → 30.000 L = **30** miles de litros.
- Tipo (epígrafe 1.2.2): 400,69 general + 72 especial = **472,69 €/1.000 L**.
- Cuota: $30 \times 472,69 =$ **14.180,70 €**.

Si esos mismos 30.000 litros fueran gasolina sin plomo de 98 I.O. (epígrafe 1.2.1, 503,92 €/1.000 L), la cuota sería $30 \times 503,92 =$ 15.117,60 €.

4.1 Gasóleo bonificado, trazadores y marcadores

El contraste clave del impuesto está entre el **gasóleo de uso general** (epígrafe 1.3, 379 €/1.000 L) y el **gasóleo bonificado** (epígrafe 1.4, 96,71 €/1.000 L), destinado a **calefacción** y a los usos autorizados del art. 54.2 (motores fijos, maquinaria agrícola, etc.). Para evitar el fraude —repostar un camión con gasóleo barato—, la ley condiciona

el tipo reducido a que el producto lleve **trazadores y marcadores** reglamentarios (el característico tinte y el marcador químico). El art. 50.3 lo dice expresamente.

Artículo 50.3 · Condicionamiento del tipo reducido

3. [...] la aplicación de los tipos impositivos fijados en este artículo quedará **condicionada** al cumplimiento de los requisitos que se hayan previsto reglamentariamente, incluidos, en su caso, la adición de **trazadores y marcadores**, la utilización realmente dada a los productos o el empleo de medios de pago específicos.

Usar el gasóleo marcado en un motor no autorizado (art. 54) es infracción (art. 55), como se ve más abajo. El marcado es, por tanto, la pieza que hace verificable el uso y sostiene toda la diferencia de tipo.

EJEMPLO

- ② **Gasóleo general frente a gasóleo bonificado.** Un distribuidor pone a consumo 10.000 litros de gasóleo en dos escenarios.
- Como **gasóleo de uso general** (epígrafe 1.3, 379 €/1.000 L): base 10 miles de litros $\rightarrow 10 \times 379 = 3.790 \text{ €}$.
 - Como **gasóleo bonificado** para calefacción (epígrafe 1.4, 96,71 €/1.000 L): $10 \times 96,71 = 967,10 \text{ €}$.

La diferencia (2.822,90 €) es la razón de ser del marcado. Ese ahorro solo es legítimo si el gasóleo, marcado, se emplea en un uso autorizado; destinarlo a mover un vehículo de carretera convierte el ahorro en cuota defraudada y en sanción del art. 55.

4.2 El tramo autonómico y su integración en el tipo estatal

MATIZ

El Impuesto sobre Hidrocarburos tuvo durante años un **tramo autonómico**: sobre el tipo estatal, cada Comunidad Autónoma podía fijar un tipo propio (el llamado «céntimo sanitario» y su sucesor). Ese tramo se **suprimió** y se **integró en el tipo estatal**: por eso el consolidado hoy descompone el gravamen en **tipo general + tipo especial** (art. 50.1), siendo el «tipo especial» —un importe único para todo el territorio— el que absorbió el antiguo tramo autonómico. La huella de aquella figura sigue visible en el propio texto: el **artículo 50 ter «Tipo impositivo autonómico»** aparece como **«(Derogado)»**. No lo interprete como un tipo vigente que hubiera que sumar: está derogado y su contenido vive ahora en el tipo especial estatal.

MATIZ

Los importes del art. 50 son los tipos **permanentes**. A la fecha de estudio, para los meses de **julio, agosto y septiembre de 2026**, el Real Decreto-ley 18/2026, de 29 de junio, establece **tipos transitorios** para la Tarifa 1.^a (arts. 5, 6 y 7) y fija en **cero** el tipo de la **devolución del gasóleo profesional** (art. 52 bis) del 1 de julio al 30 de septiembre de 2026. Es una modulación temporal por vía de decreto-ley; para el examen, el régimen de referencia es el del art. 50 consolidado, con la advertencia de que las Leyes de Presupuestos y los decretos-leyes pueden alterar los importes.

5. Exenciones (art. 51)

Sobre las exenciones generales del art. 9 (comunes a todos los impuestos de fabricación: relaciones diplomáticas, exportación, avituallamiento internacional, etc.), el art. 51 añade las **específicas** del hidrocarburos. El hilo común es que el producto no se destina a un consumo ordinario en carretera o calefacción gravado, sino a usos que la Unión y la ley quieren no gravar.

Artículo 51 · Exenciones

Además de las operaciones a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, estarán exentas [...] las siguientes operaciones:

1. La fabricación e importación de **gas natural** y de productos [...] comprendidos en su **tarifa 2.^a**, que se destinen a ser utilizados en usos **distintos** a los de carburante o combustible.
 2. La fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a:
 - a) Su utilización como carburante en la **navegación aérea**, *con excepción de* la aviación privada de recreo.
 - b) Su utilización como carburante en la **navegación, incluida la pesca**, *con excepción de* la navegación privada de recreo.
 - c) La **producción de electricidad** en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

[...]

 - d) Su utilización como carburante en el **transporte por ferrocarril**.
 - e) Su utilización en la **construcción, modificación, pruebas y mantenimiento** de aeronaves y embarcaciones.
 - f) Su utilización en operaciones de **dragado** de vías navegables y puertos.
- [...]

La aplicación de la exención con respecto a la utilización de **gasóleo** [...] quedará **condicionada** [...] a que el gasóleo lleve incorporados los **trazadores y marcadores** exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido.

El catálogo del art. 51 comprende:

- Usos **distintos** de carburante o combustible del gas natural y de la Tarifa 2.^a (materias primas de la industria química).
- **Navegación aérea y marítima**, incluida la **pesca**, salvo la privada de recreo.
- **Producción de electricidad, ferrocarril**, y construcción y mantenimiento de aeronaves y embarcaciones.
- **Dragado** de vías y puertos, e inyección en altos hornos. Dos advertencias. La exención de la producción de electricidad (letra c) exige **solicitud previa** a la oficina gestora y **autorización** de esta. Y cuando el producto es **gasóleo**, la exención se condiciona a que vaya **marcado** —de nuevo el marcado como llave del beneficio—. Los apartados 5 y 6 eximen, además, los carburantes contenidos en depósitos normales de turismos (más un máximo de 10 litros en portátiles) y de vehículos comerciales (máximo 200 litros) importados.

EJEMPLO

③ **Procedimiento: avituallamiento de gasóleo a un buque de pesca.** Un armador quiere repostar gasóleo para su barco pesquero (navegación distinta de la privada de recreo).

- Vía de exención (art. 51.2.b): el suministro está **exento**, pero *condicionado* a que el gasóleo entregado lleve incorporados los **trazadores y marcadores** reglamentarios —es el gasóleo marcado del epígrafe 1.4—. El suministrador documenta la entrega (fecha, matrícula del buque, clase y cantidad de carburante) y el titular declara la recepción a bordo y que la embarcación no realiza navegación privada de recreo.
- Vía de devolución (art. 52.b): si el gasóleo se hubiera adquirido con impuesto satisfecho, el armador puede pedir la **devolución** de las cuotas, igualmente condicionada a que el gasóleo lleve trazadores y marcadores.

El resultado económico es equivalente; cambia el momento —no ingresar frente a recuperar lo ingresado— y el órgano que interviene (oficina gestora). La

navegación **privada de recreo**, en cambio, queda **fuera** del beneficio: repostaría al tipo general.

6. Devoluciones (arts. 52, 52 bis y 52 ter)

Junto a las devoluciones generales del art. 10, el hidrocarburos tiene devoluciones propias.

El art. 52 recoge las de carácter general del impuesto.

Artículo 52 · Devoluciones

Se reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto [...] *además de* en los supuestos contemplados en el artículo 10, en los siguientes:

- a) El consumo [...] de productos [...] en su **tarifa 1.^a**, *excepto* el gas natural, en usos distintos a los de combustible y carburante, por los titulares de **explotaciones industriales**.
- b) El **avituallamiento de gasóleo a embarcaciones** que realicen navegación distinta de la privada de recreo. [...]
- c) La utilización de productos [...] en **proyectos piloto** para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes [...].
- d) La **devolución a fábrica o depósito fiscal** de productos [...] que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados.

Especial importancia práctica tiene la **devolución parcial por el gasóleo de uso profesional** (art. 52 bis): quienes usan gasóleo de uso general (epígrafe 1.3) para mover determinados vehículos recuperan parte de la cuota, para aliviar la carga del transporte profesional.

Artículo 52 bis · Devolución parcial por el gasóleo de uso profesional

2. Los vehículos [...] son los siguientes:

- a) Los vehículos [...] destinados exclusivamente al **transporte de mercancías** por carretera [...] con un peso máximo autorizado *igual o superior a 7,5 toneladas*.
 - b) Los vehículos [...] destinados al **transporte de pasajeros**, regular u ocasional, incluidos en las categorías **M2 o M3** [...].
 - c) Los **taxis**. [...]
6. a) El **tipo estatal** de la devolución [...] será el importe positivo resultante de **restar** la cantidad de **306 euros** del tipo general del epígrafe 1.3 y la cantidad de **48 euros** del tipo especial [...].
- c) La cuantía máxima de la devolución [...] no excederá de la que correspondería a **50.000 litros por vehículo y año**, *salvo* que se trate de **taxis**, en cuyo caso [...] **5.000 litros** por taxi y año.

El mecanismo es aritméticamente sencillo: sobre el tipo del gasóleo de uso general (1.3), se resta un umbral —306 del tipo general y 48 del especial— y lo que queda por encima es lo que se devuelve. Los beneficiarios están tasados (camiones $\geq 7,5$ t, autobuses M2/M3 y taxis) y deben inscribirse en un registro específico y utilizar medios de pago específicos.

EJEMPLO

- ④ **Devolución del gasóleo profesional a un transportista.** Un transportista con un camión de 18 t consume en el año **40.000 litros** de gasóleo de uso general (epígrafe 1.3).
- Tipo estatal de la devolución (art. 52 bis.6): (tipo general 307 – 306) + (tipo especial 72 – 48) = 1 + 24 = **25 €/1.000 L**.
 - Base: 40.000 L = **40** miles de litros (dentro del tope de 50.000 L/vehículo·año).
 - Devolución: $40 \times 25 = 1.000$ €.

Es una devolución **parcial**: el transportista soportó $40 \times 379 = 15.160$ € de impuesto y recupera 1.000 €. Advertencia de fecha: para julio-septiembre de 2026, el RDL 18/2026 fija este tipo de devolución en **cero**, de modo que en ese trimestre no habría reintegro.

Por último, el art. 52 ter reconoce la **devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería**: los agricultores recuperan una parte del impuesto satisfecho por el gasóleo del epígrafe 1.4 utilizado en la actividad, aplicando el tipo de **63,71 euros por 1.000 litros** sobre el volumen efectivamente empleado, siempre que estén inscritos en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Cuestión aparte son los **biocarburantes y biocombustibles**, que tributan por los epígrafes 1.13 a 1.15 (art. 50 bis) y, cuando se ensayan en **proyectos piloto**, gozan de exención (art. 51.3) o devolución (art. 52.c) limitada al bio y no a los productos con que se mezcle.

7. Prohibiciones y limitaciones de uso e infracciones específicas (arts. 54 y 55)

El régimen de tipos reducidos y exenciones se cierra con un sistema propio de **control del uso** (art. 54) y de **sanción** de su incumplimiento (art. 55). El art. 54 prohíbe destinar a carburante los productos del art. 46.2 y a combustible los del 46.3 sin autorización, y —sobre todo— autoriza el gasóleo bonificado (epígrafe 1.4) «en todos los motores excepto» los de vehículos autorizados a circular por vías públicas (con la salvedad de tractores y maquinaria agrícola) y los de embarcaciones de recreo. Quebrantar esas prohibiciones es infracción tributaria **grave**, con sanciones **fijas** graduadas por potencia del motor.

Artículo 55 · Infracciones y sanciones

1. Constituirá **infracción tributaria grave** la inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso que se establecen en el artículo 54 [...].
4. La sanción [...] consistirá:

- a) Cuando el motor [...] tenga hasta **10 CV** de potencia fiscal o hasta **220 kW** en el caso [...] de las embarcaciones, en **multa pecuniaria fija de 1.200 euros**.
 - b) En motores de más de 10 hasta **25 CV** o de más de 220 hasta **550 kW** [...], **3.600 euros**.
 - c) En motores de más de 25 hasta **50 CV** o de más de 550 hasta **1.100 kW** [...], **7.200 euros**.
 - d) En motores de más de **50 CV** [...] o de más de 110 kW [...] de las embarcaciones, **12.000 euros**.
5. En los casos de comisión **repetida** de esta clase de infracciones se **doblarán** los importes [...].

La sanción es **fija** y escala con la potencia (de 1.200 a 12.000 euros), no proporcional a la cuota defraudada, y **se duplica** en caso de reincidencia dentro de los dos años. Son autores, entre otros, los **titulares** de los vehículos, embarcaciones o maquinaria que utilicen o contengan carburantes no autorizados, incluso si no los conducían ellos, salvo el caso del arrendatario sin conductor y el de sustracción denunciada. A ello se añade la infracción específica del art. 52 bis.8: usar los **medios de pago específicos** para simular una adquisición de gasóleo y generar indebidamente la devolución profesional es infracción **grave**, sancionada con multa del **triple** del importe simulado (mínimo 3.000 euros).

EJEMPLO

- ⑤ **Gasóleo marcado en el depósito de un camión.** En un control se detecta que un camión (potencia fiscal 30 CV) circula con **gasóleo bonificado** — marcado— en su depósito.
- El uso está **prohibido**: el epígrafe 1.4 no ampara los motores de vehículos autorizados a circular por vías públicas (art. 54.2.a).

- Infracción tributaria **grave** (art. 55.1), con autoría del titular del vehículo (art. 55.2.b).
- Sanción por tramo de potencia (art. 55.4.c: más de 25 hasta 50 CV): **multa fija de 7.200 €**. Si hubiera sido sancionado por lo mismo en los dos años anteriores, se duplicaría a 14.400 € (art. 55.5).

La sanción es independiente de la cuota que se hubiera dejado de ingresar por la diferencia de tipos, que se regulariza aparte.

RECUERDA

Ejes del Impuesto sobre Hidrocarburos: **impuesto de fabricación** (régimen general del Tema 29). Ámbito por **código NC** más cláusulas de cierre por destino (carburante/combustible); el **carbón sólido queda fuera**. Base en **miles de litros a 15 °C** (fuelóleo y GLP por **tonelada**, gas natural por **gigajulio**). Tipo = **general + especial**, el antiguo **tramo autonómico** está integrado en el estatal (art. 50 ter derogado). Contraste clave **gasóleo general (1.3) vs. bonificado (1.4)**, sostenido por **trazadores y marcadores**. Exenciones del **art. 51** (navegación aérea/marítima y pesca salvo recreo, electricidad, ferrocarril, dragado...); devoluciones del **art. 52** más **gasóleo profesional** (52 bis: $\geq 7,5$ t, M2/M3, taxis) y **agrícola** (52 ter, 63,71 €/1.000 L). Infracciones del **art. 55**: graves, multa **fija** por potencia (1.200 a 12.000 €), **doble** por reincidencia.

TEMA 31

Epígrafe 2 — Impuesto Especial sobre la Electricidad

1. Naturaleza, ámbito objetivo y ámbito de aplicación (arts. 89 a 91)

El Impuesto Especial sobre la Electricidad es uno de los impuestos especiales de la Ley 38/1992 que se aparta del molde de los de fabricación. Como se anticipó en la introducción del tema, la cerveza, el alcohol, el tabaco o los hidrocarburos gravan la fabricación o la importación del producto, funcionan con fábricas, depósitos fiscales y régimen suspensivo, y se devengan a la salida a consumo. La electricidad no encaja en ese esquema, porque no es un bien que se almacene y circule físicamente como una partida de whisky. Por eso la Ley la configura como un impuesto **distinto**, que no se exige en la fabricación (la generación), sino en el **suministro para consumo** y en el **autoconsumo del productor**. El art. 89 fija esa naturaleza.

Artículo 89 · Naturaleza

El Impuesto Especial sobre la Electricidad es un tributo de naturaleza **indirecta** que recae *sobre el consumo de electricidad* y grava, en **fase única**, el **suministro de energía eléctrica para consumo**, así como el **consumo por los productores** de aquella electricidad generada por ellos mismos.

Tres rasgos quedan fijados de entrada. Es un tributo **indirecto**, como el resto de impuestos especiales, porque grava una manifestación indirecta de capacidad económica —el consumo— y está llamado a repercutirse sobre quien consume. Grava en **fase única**, es decir, una sola vez a lo largo de la cadena, en el momento del suministro o del autoconsumo, y no en cada eslabón (generación, transporte, distribución). Y su objeto no es la producción de

electricidad, sino su **consumo**, alcanzado por dos vías: el suministro a quien la adquiere para consumirla y el consumo por el propio productor de la energía que él mismo genera. El **ámbito objetivo** identifica el producto gravado por su código arancelario, con la misma técnica que emplean los demás impuestos especiales.

Artículo 90 · Ámbito objetivo

El ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre la Electricidad está constituido por la **energía eléctrica** clasificada en el **código NC 2716** de la nomenclatura arancelaria y estadística establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2.658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987.

La electricidad tiene su propio código en la nomenclatura combinada (NC 2716). No hay tramos ni categorías por producto —como sí ocurría en la cerveza o los productos intermedios—: el objeto es siempre el mismo, la energía eléctrica, y las diferencias de tributación vendrán después por el **uso** al que se destine (la reducción del art. 98) y no por la clase de producto.

El **ámbito de aplicación** territorial es notablemente más amplio que el de los impuestos de fabricación.

Artículo 91 · Ámbito de aplicación

1. El impuesto se aplicará en **todo el territorio español**.
2. Lo dispuesto en el número anterior se entenderá *sin perjuicio* de los **regímenes tributarios forales** de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra y de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales [...].

Aquí aparece una de las trampas territoriales clásicas de estos impuestos. Los impuestos especiales de fabricación se exigen en la península y Baleares, quedan fuera de Ceuta y Melilla y solo alcanzan a Canarias en tres figuras (art. 3). El Impuesto sobre la Electricidad,

en cambio, se aplica en **todo el territorio español, sin excepciones territoriales**: también en Canarias, Ceuta y Melilla. La única salvedad no es geográfica sino competencial: los **regímenes forales** del País Vasco y Navarra, que gestionan el impuesto en su territorio conforme al concierto y al convenio.

RECUERDA

No confundir los dos ámbitos territoriales del Título I. Los impuestos de **fabricación** (art. 3): península y Baleares sí, Ceuta y Melilla no, Canarias solo en cerveza, productos intermedios y alcohol. El impuesto sobre la **electricidad** (art. 91): **todo el territorio español**, sin excepción, salvo el juego de los regímenes forales de País Vasco y Navarra.

2. Hecho imponible y supuesto de no sujeción (arts. 92 y 93)

El hecho imponible traduce la naturaleza del art. 89 a dos supuestos concretos de sujeción.

Artículo 92 · Hecho imponible

1. Está sujeto al impuesto:

a) El **suministro de energía eléctrica** a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su *propio consumo*, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de **peajes de acceso** a la red eléctrica como la **entrega de electricidad**.

A los efectos de este impuesto, *siempre* tendrán la condición de **consumidores** las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de **recarga energética de vehículos**.

b) El **consumo** por los **productores** de energía eléctrica de aquella electricidad generada por *ellos mismos*.

Los dos supuestos son el suministro para consumo (letra a) y el autoconsumo del productor (letra b). El suministro se entiende en sentido amplio: comprende tanto la entrega

de la electricidad como los **peajes de acceso** a la red —lo que se paga por usar las redes de transporte y distribución, al margen del precio de la energía consumida—. La regla de las estaciones de recarga es un cierre antielusión: quien recarga vehículos es **siempre consumidor** a efectos del impuesto, de modo que el suministro que recibe está gravado y no puede escudarse en que después revende la energía al conductor. El apartado 2 remite, para los conceptos con sustantividad propia no definidos en la Ley, a la normativa del sector eléctrico estatal.

Frente a la sujeción, el art. 93 recoge un único supuesto de **no sujeción**.

Artículo 93 · Supuesto de no sujeción

*No estará sujeto al impuesto el **consumo** por los generadores o conjunto de generadores de **potencia total no superior a 100 kilovatios (kW)** de la energía eléctrica producida por *ellos mismos*.*

El pequeño autoconsumidor queda fuera del impuesto. Si un generador —o el conjunto de generadores de una misma instalación— no supera los **100 kW** de potencia total, la electricidad que produce y consume él mismo no realiza el hecho imponible: la obligación tributaria no llega a nacer. La magnitud es la potencia (kW), no la energía (kWh o MWh), y el consumo ha de ser de la energía **producida por el propio generador**. El suministro de red que además reciba ese titular sí está sujeto por la vía del art. 92.1.a).

3. Exenciones (art. 94)

Junto a la no sujeción del pequeño autoconsumo, la Ley enumera un catálogo tasado de **exenciones**: supuestos en que el consumo está sujeto pero la Ley dispensa del pago, siempre en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 94 · Exenciones

Estará exenta en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

1. La energía eléctrica suministrada en el marco de las **relaciones diplomáticas o consulares**.
2. La energía eléctrica suministrada a **organizaciones internacionales** reconocidas como tales en España [...].
3. La energía eléctrica suministrada a las **fuerzas armadas** de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del **Tratado del Atlántico Norte** [...].
4. La energía eléctrica suministrada en el marco de un acuerdo celebrado con **países terceros u organizaciones internacionales**, *siempre que* dicho acuerdo se admita o autorice en materia de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.
5. La energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología **renovable, cogeneración y residuos** cuya **potencia instalada no supere los 50 megavatios (MW)**.
6. La energía eléctrica consumida que haya sido generada por **pilas de combustibles**.
7. La energía eléctrica **consumida en las instalaciones de producción** de electricidad para la realización de dicha actividad, así como la energía eléctrica suministrada a las instalaciones de **producción, transporte y distribución** [...].
8. La energía eléctrica consumida en las **embarcaciones** por haber sido generada a bordo de las mismas.
9. La energía eléctrica suministrada que sea objeto de **compensación con la energía horaria excedentaria**, en la modalidad de **autoconsumo con excedentes** acogida a compensación [...] (Real Decreto 244/2019).

El catálogo mezcla exenciones de raíz internacional (relaciones diplomáticas, organizaciones internacionales, fuerzas de la OTAN, acuerdos con países terceros u organizaciones

internacionales admitidos a efectos del IVA, y fuerzas de la política común de seguridad y defensa de la UE en el ap. 10) con exenciones de política energética. Entre estas últimas destacan tres. La del **autoconsumo renovable, cogeneración y residuos hasta 50 MW** de potencia instalada (ap. 5) —la *potencia instalada* es la capacidad máxima de generación de la instalación, medida en megavatios, no la energía que llega a producir—: fíjese que aquí el umbral es de 50 **megavatios**, mientras que la no sujeción del art. 93 hablaba de 100 **kilovatios** —tres órdenes de magnitud de diferencia y un supuesto distinto (no sujeción frente a exención)—. La de la electricidad consumida por las propias **instalaciones de producción, transporte y distribución** (ap. 7), que evita gravar la energía que el sistema eléctrico gasta en funcionar. Y la del **autoconsumo con excedentes acogido a compensación** (ap. 9), coherente con el diseño del RD 244/2019.

MATIZ

Cuidado con confundir el umbral de la **no sujeción** (art. 93: autoconsumo de generadores de potencia **no superior a 100 kW**) con el de la **exención** del art. 94.5 (autoconsumo de instalaciones renovables, de cogeneración o de residuos de **potencia instalada hasta 50 MW**). Son técnicas distintas —una deja la operación fuera del impuesto, la otra la sujeta y la exime— y magnitudes muy distintas (100 kW frente a 50 MW). Son magnitudes distintas (100 kW frente a 50 MW) y responden a técnicas distintas.

4. Devengo y contribuyentes (arts. 95 y 96)

El **devengo** se ajusta a la mecánica de suministro y consumo, no a la de salida de fábrica.

Artículo 95 · Devengo

El impuesto se devengará:

- a) En el supuesto previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 92, en el momento en que resulte **exigible la parte del precio** correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada **período de facturación**.

b) En el supuesto previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, en el momento de su **consumo**.

En el suministro, el impuesto se devenga cuando resulta exigible el precio de la energía en cada período de facturación —es decir, al ritmo de la factura eléctrica, no de la entrega física instantánea—. En el autoconsumo del productor, el devengo se produce en el momento del consumo.

Artículo 96 · Contribuyentes

1. Son **contribuyentes** del impuesto:

- a) En el supuesto previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 92, aquellos que, debidamente habilitados de acuerdo con lo dispuesto en la **Ley 24/2013**, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, realicen **suministros** de energía eléctrica al consumidor [...].
- b) En el supuesto previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, aquellos que **consuman** la energía eléctrica generada por *ellos mismos*.

La regla general de la letra a) es que el contribuyente es el **comercializador** (o distribuidor) habilitado que suministra, no el consumidor: el impuesto lo ingresa quien factura la electricidad, aunque la carga se traslade después por repercusión. En el autoconsumo (letra b), contribuyente es el propio autoconsumidor. Ahora bien, el art. 96 desplaza la condición de contribuyente al **consumidor** en varios supuestos que quiebran la regla general de que el contribuyente es el comercializador:

- Cuando el consumidor se ha beneficiado indebidamente de una **no sujeción, exención o reducción** por no comunicar al suministrador los datos exactos en plazo, responde él, por la electricidad recibida sin la correcta repercusión (ap. 3).
- En el supuesto de la **exención parcial del art. 94.7** con un único punto de suministro, son contribuyentes los consumidores (ap. 4).

- Y, con carácter cautelar, si hay irregularidad en la justificación del destino de la electricidad que gozó de exención o reducción, los **suministradores** quedan obligados al pago mientras no acrediten que el suministro se hizo a un consumidor autorizado (ap. 2).

EJEMPLO

⑥ **El consumidor que pasa a ser contribuyente (art. 96.3).** Una fábrica venía disfrutando de la reducción del 85 % del art. 98 por destinar la electricidad a un proceso metalúrgico, y comunicó a su comercializador un porcentaje de uso reducido que le rebajaba la repercusión. Al revisar el ejercicio se comprueba que parte de esa electricidad se destinó en realidad a las **oficinas** —uso ordinario, sin derecho a la reducción—.

- Como el beneficio se aplicó de forma **indebida** por no haber comunicado en plazo los datos exactos, la condición de **contribuyente se desplaza al consumidor** (art. 96.3): es la fábrica, y no el comercializador, quien responde del impuesto por la electricidad recibida sin la correcta repercusión.
- No se rehace la factura del comercializador: el consumidor-contribuyente regulariza directamente su situación. Es el reverso de la regla general: el contribuyente pasa a ser el consumidor y no el comercializador habilitado.

5. Base imponible, base liquidable y reducción del 85 % (arts. 97 y 98)

La **base imponible** se apoya en la del IVA, lo que revela hasta qué punto este impuesto se calcula sobre el importe económico del suministro y no sobre una magnitud física.

Artículo 97 · Base imponible

Estará constituida por la **base imponible** que se habría determinado a efectos del **Impuesto sobre el Valor Añadido**, *excluidas* las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre

el Valor Añadido entre personas *no vinculadas*, conforme a lo establecido en los **artículos 78 y 79** de la Ley 37/1992 [...].

La base es, en esencia, el **importe de la contraprestación** del suministro (lo que se pagaría por la energía en condiciones normales de mercado), calculado con las reglas de los arts. 78 y 79 de la Ley del IVA, pero **sin incluir la cuota del propio Impuesto sobre la Electricidad**. Es una base **monetaria** (euros), no de energía: los megavatios-hora solo reaparecerán al comprobar las cuotas mínimas del art. 99.

Sobre esa base imponible puede operar una **reducción**, dando lugar a la **base liquidable**. Sobre la base imponible puede operar la reducción del art. 98, que da lugar a la base liquidable.

Artículo 98 · Base liquidable

1. La base liquidable será el resultado de practicar, en su caso, sobre la base imponible una **reducción del 85 por ciento** que será aplicable, *siempre que* se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a alguno de los siguientes **usos**:
 - a) **Reducción química y procesos electrolíticos.**
 - b) **Procesos mineralógicos** [...] (división 23 del Reglamento (CE) n.º 1893/2006, NACE Rev. 2).
 - c) **Procesos metalúrgicos** [...].
 - d) **Actividades industriales** cuyo **coste de electricidad** represente *más del 50 por ciento* del coste de un producto [...].
 - e) **Riegos agrícolas.**
 - f) **Actividades industriales** cuyas compras o consumo de electricidad representen *al menos el 5 por ciento* del **valor de la producción** [...].

2. La base liquidable será el resultado de practicar [...] una **reducción del 100 por ciento** [...] sobre la cantidad de energía eléctrica suministrada a las **embarcaciones atracadas en puerto** que *no* tengan la condición de embarcaciones privadas de recreo.
3. La base liquidable será el resultado de practicar [...] una **reducción del 100 por ciento** [...] sobre la cantidad de energía eléctrica suministrada o consumida en el **transporte por ferrocarril**.

La intuición de fondo es sencilla: la reducción premia los usos en los que la electricidad no es un consumo ordinario, sino el motor de una **transformación química o física de la materia** —romper moléculas por electrólisis, fundir metales, cocer vidrio o cerámica—, además de ciertos usos protegidos. Con ese criterio, la reducción del **85 %** alcanza a la reducción química y electrólisis, los procesos mineralógicos y metalúrgicos, las industrias muy electrointensivas (más del 50 % del coste del producto, o al menos el 5 % del valor de la producción) y los **riegos agrícolas**. En estos casos solo tributa el **15 % restante** de la base. Sobre el sentido de estas transformaciones —por qué el carbón o la electricidad se emplean como agente de un proceso y no como simple combustible que se quema—, ilustran bien los ejemplos ⑨ y ⑩ del Impuesto sobre el Carbón. Junto a ella, los apartados 2 y 3 añaden dos reducciones del **100 %** —electricidad de barcos atracados en puerto que no sean de recreo, y transporte por ferrocarril—, que dejan la base liquidable a cero.

6. Tipo impositivo y cuotas íntegras mínimas (arts. 99 y 100)

Artículo 99 · Tipo impositivo

1. *Sin perjuicio* de lo establecido en el apartado 2 de este artículo, el impuesto se exigirá al tipo del **5,11269632 por ciento**.
2. Las **cuotas íntegras** resultantes de la aplicación del tipo impositivo fijado en el apartado 1 *no podrán ser inferiores* a las cuantías siguientes:

a) **0,5 euros por megavatio-hora (MWh)**, cuando la electricidad suministrada o consumida se utilice en **usos industriales**, en embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de privadas de recreo o en el transporte por ferrocarril.

b) **1 euro por megavatio-hora (MWh)**, cuando la electricidad suministrada o consumida se destine a **otros usos**.

[...] *Cuando* se incumpla la condición prevista en este apartado, las cuantías indicadas [...] tendrán la consideración de **tipos impositivos aplicables** en lugar del establecido en el apartado 1 y se aplicarán sobre el **suministro o consumo total** del periodo expresado en megavatio-hora (MWh).

El tipo es **ad valorem** (calculado como un porcentaje sobre el valor de la base, no como una cantidad fija por unidad física de energía): un **5,11269632 %** sobre la base liquidable. Pero la Ley añade un **suelo** para que la cuota no se desplome cuando el precio de la energía baja: la cuota íntegra no puede ser inferior a **0,5 €/MWh** en usos industriales (y en barcos atracados y ferrocarril) ni a **1 €/MWh** en los demás usos. Cuando el suelo entra en juego, deja de aplicarse el porcentaje y esas cuantías por MWh operan como **tipo específico** sobre todo el consumo del período. El propio art. 99.3 aclara qué son usos industriales (alta tensión o plantas industriales, y baja tensión para riegos agrícolas), y el art. 99.4 excluye de este suelo los usos de las letras a) a d) del art. 98.1.

La **cuota íntegra** se obtiene, finalmente, según el art. 100: es el resultado de aplicar a la **base liquidable** el tipo que corresponda conforme al art. 99.

EJEMPLO

⑦ **Cuota ordinaria y comprobación de la cuota mínima.** Una empresa comercializadora factura a un consumidor doméstico («otros usos») una energía cuya base imponible del art. 97 es de **300 €**, correspondiente a un consumo de **1,5 MWh** en el período.

- Cuota por el tipo del art. 99.1: $300 \text{ €} \times 5,11269632 \% = 15,34 \text{ €}$.

- Cuota mínima del art. 99.2.b) (otros usos): $1 \text{ €/MWh} \times 1,5 \text{ MWh} = 1,50 \text{ €}$.
- Como $15,34 \text{ €} > 1,50 \text{ €}$, prevalece el tipo del 5,11 %. **Cuota íntegra = 15,34 €.**

Ahora una industria en alta tensión («usos industriales») con base imponible de **400 €** y un consumo elevado de **1.200 MWh** (energía muy barata en ese período):

- Cuota por el tipo: $400 \text{ €} \times 5,11269632 \% = 20,45 \text{ €}$.
- Cuota mínima del art. 99.2.a) (usos industriales): $0,5 \text{ €/MWh} \times 1.200 \text{ MWh} = 600 \text{ €}$.
- Como $20,45 \text{ €} < 600 \text{ €}$, la cuota mínima **muerde**: por el art. 99.2, el importe de 0,5 €/MWh pasa a ser el **tipo impositivo aplicable** sobre el consumo total. **Cuota íntegra = 600 €.** El suelo por MWh impide que un precio muy bajo de la energía vacíe el impuesto.

EJEMPLO

⑧ **La reducción del 85 % en un proceso metalúrgico.** Una acería destina electricidad a un **proceso metalúrgico** (art. 98.1.c). La base imponible del período es de **50.000 €**.

- Reducción del 85 %: base liquidable = $50.000 \times (1 - 0,85) = 50.000 \times 0,15 = 7.500 \text{ €}$.
- Cuota íntegra (art. 100) = $7.500 \text{ €} \times 5,11269632 \% = 383,45 \text{ €}$.
- Cuota mínima: **no procede**. El art. 99.4 excluye de las cuotas mínimas del art. 99.2 los usos de las letras a), b), c) y d) del art. 98.1, entre ellos el proceso metalúrgico. No hay que comprobar suelo por MWh.

Sin la reducción, la cuota habría sido $50.000 \times 5,11269632 \% = 2.556,35 \text{ €}$. La reducción del 85 % la deja en 383,45 €. Ojo con el contraste frente al ejemplo ⑥: si el uso fuera **riego agrícola** (letra e, no excluida por el art. 99.4), sí habría que comprobar la cuota mínima de 0,5 €/MWh.

MATIZ

Cuidado con la rebaja de la crisis energética. Entre 2021 y 2024, para contener el precio de la luz, el Gobierno redujo temporalmente el tipo de este impuesto del 5,11 % al **0,5 %** mediante sucesivos reales decretos-leyes, y después lo fue subiendo por tramos (2,5 % y 3,8 %) hasta su **restablecimiento íntegro**. El tipo vigente en el texto consolidado y que hay que manejar en el examen es el del art. 99.1: **5,11269632 %**. Si un enunciado propone el 0,5 % como tipo general «actual», está jugando con el recuerdo de aquella rebaja ya revertida. Y no debe confundirse ese 0,5 % histórico (un tipo *ad valorem* temporal) con los **0,5 €/MWh** de la cuota íntegra mínima del art. 99.2.a), que siguen plenamente vigentes y son una magnitud distinta (euros por energía, no un porcentaje).

EJEMPLO

⑨ **No sujeción frente a exención en el autoconsumo.** Comparemos dos instalaciones que consumen su propia electricidad.

Instalación	Norma	Régimen	Efecto
Placas solares de vivienda, potencia total 20 kW	Art. 93	No sujeción	No nace la obligación: ese autoconsumo queda fuera del impuesto (≤ 100 kW)
Parque fotovoltaico de 40 MW que consume parte de su propia energía	Art. 94.5	Exención	El consumo está sujeto pero exento (potencia instalada ≤ 50 MW)

En el primer caso el consumo **no está sujeto** porque no se supera el umbral de 100 kW del art. 93. En el segundo, el consumo **sí está sujeto**, pero **exento** por tratarse de una instalación renovable de potencia instalada no superior a 50 MW (art. 94.5). La distinción no es teórica: el titular exento del art. 94.5 sigue siendo, a diferencia del no sujeto, un obligado con deberes formales, empezando por la **inscripción en el registro territorial** (art. 102.2). En ambos supuestos,

el suministro de red que además reciban por su punto de consumo tributa con normalidad por el art. 92.1.a).

7. Repercusión y normas de gestión (arts. 101 a 104)

Como impuesto indirecto, la carga se traslada al consumidor mediante la **repercusión**.

Artículo 101 · Repercusión

1. Los contribuyentes deberán **repercutir íntegramente** el importe del impuesto sobre aquel para quien realice la operación gravada, quedando este *obligado a soportarla siempre que* la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley [...].
2. La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará **en la factura separadamente** del resto de conceptos [...]. Cuando se trate de operaciones **exentas o con reducción** en la base liquidable, se hará mención de dichas circunstancias en el referido documento con indicación del **precepto aplicable**.
3. *No procederá* la repercusión [...] en los supuestos previstos en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, cuando el consumidor tenga la condición de contribuyente, ni en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de **actas de inspección** y en los de **estimación indirecta** de bases.

La repercusión es **obligatoria** y ha de constar **separadamente en la factura**, con mención expresa del precepto cuando la operación esté exenta o reducida. No hay repercusión, en cambio, cuando el consumidor es a la vez contribuyente (autoconsumo del art. 92.1.b), ni en las liquidaciones derivadas de actas de inspección o de estimación indirecta. Si la repercusión se hizo con un porcentaje provisional comunicado por el beneficiario de una reducción del art. 98, el contribuyente debe **regularizar** después las cuotas cuando reciba los datos exactos.

Artículo 102 · Normas de gestión

1. Los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a presentar las correspondientes **autoliquidaciones**, así como a efectuar, *simultáneamente*, el **pago** de la deuda tributaria [...].
2. Los obligados a presentar autoliquidaciones [...], así como los beneficiarios de las **exenciones** reguladas en los apartados 5, 6 y 7 del artículo 94 [...] y de las **reducciones** a las que hace referencia el apartado 1 del artículo 98, deberán solicitar la **inscripción en el registro territorial** correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales [...].

La gestión descansa en la **autoliquidación** con pago simultáneo, según el procedimiento y plazo que fije el Ministerio de Hacienda. Es capital retener quién debe **inscribirse en el registro territorial**: no solo los contribuyentes obligados a autoliquidar, sino también los **beneficiarios de determinadas exenciones** (las de los aps. 5, 6 y 7 del art. 94, de raíz energética) y de la **reducción del art. 98.1**. El apartado 4 obliga a los contribuyentes **no establecidos** en territorio español a nombrar un representante en España, con anterioridad o, a más tardar, en el momento de realizarse el hecho imponible.

El art. 103 tipifica las **infracciones y sanciones** propias del impuesto, ligadas casi todas al mal uso de los beneficios fiscales: es infracción **grave** no comunicar en plazo los datos exactos cuando de ello derive una repercusión inferior a la procedente (multa proporcional del **15 %** sobre la diferencia dejada de repercutir), e igualmente grave incumplir los requisitos de exenciones o reducciones sin justificar el destino de la electricidad (multa del **50 %** del beneficio fiscal aplicado); el mismo incumplimiento, cuando no sea grave, es infracción **leve** (multa del **10 %**). No nombrar representante estando no establecido se sanciona con multa fija de **1.000 €**. Por último, el art. 104 habilita a la **Ley de Presupuestos Generales del Estado** para modificar las exenciones, la reducción y los tipos del impuesto.

RECUERDA

El Impuesto sobre la Electricidad **no es de fabricación**: se exige en el **suministro para consumo** y en el **autoconsumo del productor** (art. 89). Se aplica en **todo el territorio español** (art. 91), sin las excepciones del art. 3. Umbrales clave: **no sujeción** del autoconsumo hasta **100 kW** (art. 93) y **exención** del autoconsumo renovable/cogeneración/residuos hasta **50 MW** (art. 94.5). Base imponible = la del **IVA** sin la propia cuota (art. 97); base liquidable tras la **reducción del 85 %** por usos (art. 98.1) o del 100 % (barcos atracados y ferrocarril). Tipo del **5,11269632 %** (art. 99.1), con **cuotas mínimas** de **0,5 €/MWh** (usos industriales) y **1 €/MWh** (otros usos), inaplicables a los usos del art. 98.1 a)-d). Y la trampa: la rebaja al 0,5 % de 2021-2024 está **revertida**, hoy rige el 5,11 %.

TEMA 31

Epígrafe 3 — Impuesto Especial sobre el Carbón

1. Naturaleza, ámbito objetivo y territorial (arts. 75 y 76)

El Impuesto Especial sobre el Carbón es, con diferencia, el **más pequeño y sencillo** de la familia. Como se anticipó en la introducción, **no es un impuesto especial de fabricación**: no se estructura sobre fábricas, depósitos fiscales ni régimen suspensivo, sino sobre la mera **puesta a consumo** del carbón dentro del territorio. Comparte con el resto de la familia la naturaleza de tributo **indirecto** que grava **consumos específicos**, pero su mecánica se parece más a la de un impuesto sobre las ventas: quien produce, importa, adquiere en la Unión o revende carbón lo pone en el mercado, repercute la cuota sobre el adquirente y la ingresa mediante una declaración-liquidación trimestral. No hay circulación intervenida ni precintas; hay ventas, entregas y autoconsumos.

El primer paso es delimitar **qué es «carbón»** a efectos del impuesto, y la Ley lo hace por remisión a los códigos de la Nomenclatura combinada.

Artículo 75 · Ámbito objetivo

1. A los efectos de este impuesto, tienen la consideración de **carbón** los productos comprendidos en los códigos **2701, 2702, 2704, 2708, 2713 y 2714** de la nomenclatura arancelaria y estadística establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2.658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, en lo sucesivo «**Nomenclatura combinada**».
2. *Cuando* se produzcan variaciones en la estructura de la Nomenclatura combinada, será de aplicación lo previsto en el artículo 18.2 de esta Ley.

Como en el resto de la familia, es la **clasificación arancelaria** —y no el nombre comercial— la que decide si un producto entra en el impuesto. Los códigos abarcan las hullas (2701),

los lignitos (2702), el coque (2704) y determinados residuos y betunes derivados (2708, 2713, 2714). El ámbito territorial es idéntico al patrón de los impuestos especiales.

Artículo 76 · Ámbito territorial de aplicación

1. El Impuesto Especial sobre el Carbón se exigirá en **todo el territorio español**, *excepto* en la **Comunidad Autónoma de Canarias** y en las **Ciudades de Ceuta y Melilla**.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá *sin perjuicio* de lo establecido en convenios y tratados internacionales y de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio.

Península y Baleares quedan dentro; Canarias, Ceuta y Melilla, fuera. Esta exclusión importa porque más adelante se explican dos piezas del impuesto: la **no sujeción** de los envíos que salen del territorio (art. 78) y la **devolución** de cuotas al empresario que expide el carbón fuera de él (art. 80). El envío a Canarias, a efectos de este impuesto, es una salida del ámbito territorial como cualquier otra.

2. Hecho imponible y supuestos de no sujeción (arts. 77 y 78)

El hecho imponible es la **puesta a consumo** del carbón, un concepto que la Ley define expresamente para este tributo.

Artículo 77 · Hecho imponible

1. Está sujeta al impuesto la **puesta a consumo** de carbón en su ámbito territorial.
2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, tienen la consideración de «puesta a consumo» las siguientes operaciones:
 - a) La **primera venta o entrega** de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega

las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su **reventa** y les haya sido aplicable al adquirirlo la exención regulada en el artículo 79.1 de esta Ley.

b) El **autoconsumo** de carbón. A los efectos de este precepto, tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios a que se refiere la letra anterior.

3. Se **presumirá** que el carbón ha sido objeto de puesta a consumo *cuando* los sujetos pasivos *no justifiquen* el destino dado al carbón producido, importado o adquirido.

Dos son, pues, las modalidades del hecho imponible. La **primera venta o entrega** tras producir, importar o adquirir el carbón en la Unión —con la matización de que, cuando el revendedor compró con la exención del art. 79.1, su venta posterior se considera también «primera venta» y es la que tributa—. Y el **autoconsumo**, esto es, el uso del carbón por el propio operador sin venta previa. El apartado 3 añade una **presunción** de puesta a consumo: si el sujeto pasivo no justifica qué hizo con el carbón, se entiende consumido y nace el impuesto. Frente a esa regla general se sitúan los supuestos de no sujeción.

Artículo 78 · Supuestos de no sujeción

1. *No estarán sujetas* al impuesto las ventas o entregas de carbón que impliquen su **envío directo** por el productor o extractor, importador o adquirente intracomunitario a un **destino fuera del ámbito territorial** de aplicación del impuesto. [...]
3. *No estará sujeto* al impuesto el **autoconsumo** de carbón efectuado por sus productores o extractores **dentro de las instalaciones de producción o extracción** y *directamente vinculado* a la realización de estas actividades.

La lógica es clara. Primero, el carbón que **sale del territorio** (a otro Estado miembro, a un tercer país o a Canarias) no se pone a consumo aquí, de modo que la operación queda fuera del impuesto —condicionada a que se acredite el envío con los requisitos del apartado 2, que exigen probar que el receptor es una empresa registrada al efecto o documentar la exportación—. Segundo, el **autoconsumo del propio productor dentro de sus instalaciones** y ligado a la extracción o producción no es un consumo de mercado, sino una fase interna del proceso, y por eso no se sujeta.

MATIZ

Hay que distinguir dos autoconsumos que la Ley trata de forma opuesta. El autoconsumo **general** del art. 77.2.b) —el operador usa el carbón para sus propios fines— **sí está sujeto** y es hecho imponible. En cambio, el autoconsumo del **productor o extractor dentro de sus instalaciones** de producción y vinculado a esa actividad (art. 78.3) **no está sujeto**. La frontera es quién consume y dónde: el carbón que la mina quema en su propio proceso extractivo no tributa; el que un cementero autoconsume en su horno, sí (aunque después pueda estar exento por otra vía, como veremos).

3. Exenciones (art. 79)

El artículo 79 recoge las exenciones, que son la pieza central del impuesto porque delimitan qué usos del carbón quedan sin carga.

Artículo 79 · Exenciones

1. Estará **exenta** la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen el carbón a su **reventa** en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.
2. Estará **exenta** la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen el carbón adquirido a su **envío con un destino fuera del ámbito territorial** de aplicación del impuesto. [...]

3. Estarán **exentas** del impuesto las operaciones que constituyan puesta a consumo de carbón *cuando* impliquen el empleo de este en los usos siguientes:
- a) (Suprimida)
 - b) **Reducción química** y procesos **electrolíticos y metalúrgicos**.
 - c) **Procesos mineralógicos**. Se consideran procesos mineralógicos los clasificados bajo el código DI 26, «industrias de otros productos minerales no metálicos», de la nomenclatura NACE, establecida por el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo, de 9 de octubre de 1990.
 - d) Como **combustible en el ámbito del consumo doméstico y residencial**. Se presumirá que el carbón se destina a esta utilización *cuando* sea objeto de venta o entrega a **consumidores finales no industriales**.
 - e) **Cualquier uso que no suponga combustión**.

Las exenciones se agrupan en dos bloques. Las de los apartados 1 y 2 son **exenciones de tráfico**: liberan la venta al **revendedor** (para que el impuesto recaiga una sola vez, en la puesta a consumo final, y no en cada eslabón mayorista) y la venta a quien va a **exportar** el carbón. Las del apartado 3 son **exenciones por el uso** al que se destina el carbón. Aquí está la clave técnica del impuesto: el gravamen persigue la **combustión** del carbón, de modo que se eximen los empleos en que el carbón no se quema para obtener energía, sino que se usa como **materia prima o agente reductor** —reducción química, procesos metalúrgicos, procesos mineralógicos— y, como cláusula de cierre, **cualquier uso que no suponga combustión** (letra e). A ellos se suma, curiosamente, una exención de uso combustible que responde a razones sociales: el **consumo doméstico y residencial** (letra d), que se presume cuando la venta se hace a consumidores finales no industriales.

EJEMPLO

⑩ **Reducción química: carbón que no se quema.** Una acería adquiere **coque** (NC 2704) para emplearlo como **agente reductor** en el alto horno, donde el carbono retira el oxígeno del mineral de hierro. Aunque haya combustión parcial, la operación se encuadra en el uso de **reducción química y proceso metalúrgico** del art. 79.3.b) y queda **exenta**. La misma empresa, si comprara ese coque para **calentar sus oficinas**, realizaría un uso de combustión ordinario y la operación tributaría al epígrafe correspondiente del art. 84. El destino del carbón —no el producto— decide si hay exención.

EJEMPLO

⑪ **Uso que no supone combustión.** Una industria compra **grafito y negro de humo** obtenidos de carbón para incorporarlos como **carga en la fabricación de neumáticos y pinturas**. No hay combustión: el carbón se integra físicamente en el producto final. La operación está **exenta** por la cláusula de cierre del art. 79.3.e), «cualquier uso que no suponga combustión», que recoge todos los empleos del carbón como materia prima que no encajen literalmente en las letras b) o c).

MATIZ

La letra a) del art. 79.3 aparece en el consolidado como «**(Suprimida)**». No es una errata: la Ley conserva la numeración de las letras aunque el supuesto que antes ocupaba la letra a) —la generación de electricidad y la cogeneración— haya sido suprimido de la lista de exenciones. Por eso hoy el carbón destinado a producir electricidad **no está exento**, sino que tributa; de ahí que el propio art. 84 se ocupe expresamente de la cogeneración. La generación eléctrica ya no está exenta.

4. Contribuyentes, devengo y repercusión (arts. 81, 82 y 85)

Definidos hecho imponible y exenciones, el impuesto identifica a quién obliga, cuándo nace y cómo se traslada al consumidor.

Artículo 81 · Sujetos pasivos

1. Son **sujetos pasivos** del impuesto los **productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios** de carbón y los **empresarios revendedores** que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al impuesto.
2. En los supuestos regulados en el segundo párrafo del artículo 79.2, serán sujetos pasivos los **empresarios adquirentes** de carbón que lo destinen a su consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.

El sujeto pasivo es, por tanto, el operador que pone el carbón a consumo: quien lo produce, importa o adquiere en la Unión, y el revendedor cuando su venta es la primera gravada. El apartado 2 desplaza la condición de sujeto pasivo al **adquirente** en un caso concreto: cuando compró el carbón exento por destinarlo a la exportación (art. 79.2) pero acaba consumiéndolo dentro del territorio, es él quien debe el impuesto.

Artículo 82 · Devengo

1. El impuesto se **devengará** en el momento de la **puesta del carbón a disposición** de los adquirentes o, en su caso, en el de su **autoconsumo**.
2. En los supuestos previstos en el artículo 77.3, el impuesto se devengará en el momento en que se constate la **falta de justificación** del destino dado al carbón.

El devengo sigue al hecho imponible: se produce con la **puesta a disposición** del adquirente —no necesariamente con el cobro— o con el autoconsumo, y, en el caso de la presunción del art. 77.3, en el momento en que se constata que el sujeto pasivo no

justificó el destino del carbón. Una vez devengada la cuota, la Ley ordena su traslación al adquirente.

Artículo 85 · Repercusión del impuesto

1. Los sujetos pasivos deberán, en su caso, **repercutir** el importe de las cuotas devengadas sobre los **adquirentes** de carbón, y estos quedarán *obligados a soportarlas*. [...]
2. *Cuando*, con arreglo a la normativa vigente, la operación gravada deba documentarse en **factura** o documento equivalente, la repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en dicho documento **separadamente** del resto de conceptos comprendidos en ella. *Cuando* se trate de operaciones **no sujetas o exentas**, se hará mención de dicha circunstancia en el referido documento, con indicación del precepto de esta Ley en que se basa la aplicación de tal beneficio.

La repercusión traslada la carga a quien consume el carbón, que queda obligado a soportarla, y debe constar **separadamente en factura**. En las operaciones no sujetas o exentas, la factura debe **mencionar el precepto** que ampara el beneficio: es la contrapartida documental que permite a la Administración controlar los usos exentos.

5. Base imponible y tipos impositivos (arts. 83 y 84)

Aquí reside la particularidad más característica del impuesto: **no se grava el peso ni el volumen del carbón, sino su energía**.

Artículo 83 · Base imponible

1. La base imponible del impuesto estará constituida por el **poder energético** del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en **gigajulios (GJ)**.

2. La determinación de la base imponible se efectuará en régimen de **estimación directa**. La estimación indirecta de la base imponible será aplicable a los supuestos y en la forma previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La base es el **poder energético** —el poder calorífico— del carbón puesto a consumo, medido en **gigajulios**. Tiene toda la lógica: dado que el impuesto grava el carbón como fuente de energía, la magnitud que mejor refleja esa capacidad es la energía que libera al quemarse, no las toneladas físicas. Dos partidas del mismo peso pero de distinta calidad (una hulla energética frente a un lignito pobre) tributan de forma distinta, porque la de mayor poder calorífico contiene más gigajulios. La base se determina en **estimación directa**, salvo los supuestos de estimación indirecta de la LGT.

Artículo 84 · Tipos impositivos

1. El impuesto se exigirá con arreglo a los siguientes epígrafes:

Epígrafe 1.1: Carbón destinado a **usos con fines profesionales** *siempre y cuando no* se utilice en procesos de cogeneración y generación directa o indirecta de energía eléctrica: **0,15 euros por gigajulio**.

A efectos de lo previsto en este Epígrafe se considera carbón destinado a usos con fines profesionales los suministros de carbón efectuados para su consumo en **plantas e instalaciones industriales** [...]. Asimismo, tendrá la consideración de carbón destinado a usos con fines profesionales, el carbón utilizado en **cultivos agrícolas**.

Epígrafe 1.2: Carbón destinado a **otros usos**: **0,65 euros por gigajulio**.

La tarifa distingue dos epígrafes por el destino del carbón. El **Epígrafe 1.1** grava a **0,15 €/GJ** los **usos con fines profesionales** —consumo en plantas e instalaciones industriales y en cultivos agrícolas—, siempre que no se trate de cogeneración ni de generación de electricidad. El **Epígrafe 1.2** grava a **0,65 €/GJ** los **demás usos**, más de cuatro veces el

tipo profesional. Para la **cogeneración** de electricidad y energía térmica útil, el art. 84.2 aplica los tipos de los epígrafes 1.1 y 1.2 en proporción al porcentaje de carbón imputable a cada finalidad, con el requisito de acreditar el **rendimiento eléctrico equivalente** — el índice que mide qué parte de la energía del carbón acaba convertida en electricidad, y que sirve precisamente para repartir el carbón entre la parte eléctrica y la térmica de la instalación—.

Epígrafe	Destino del carbón	Tipo
1.1	Usos con fines profesionales (plantas e instalaciones industriales, cultivos agrícolas), salvo cogeneración y generación eléctrica	0,15 €/GJ
1.2	Otros usos	0,65 €/GJ

EJEMPLO

⑫ **Cuota de un suministro industrial.** Una comercializadora entrega **200 toneladas de hulla** a una fábrica de cerámica para su consumo como combustible en el proceso industrial. El **poder calorífico** de esa hulla es de **29 GJ por tonelada** (dato de la partida).

- **Base imponible** (art. 83): $200 \text{ t} \times 29 \text{ GJ/t} = 5.800 \text{ GJ}$.
- **Tipo** (art. 84): es un uso con fines profesionales en instalación industrial y no hay cogeneración → Epígrafe **1.1** = 0,15 €/GJ.
- **Cuota** = $5.800 \text{ GJ} \times 0,15 \text{ €/GJ} = 870 \text{ euros}$.

Si ese mismo carbón se destinara a **otros usos** (Epígrafe 1.2, 0,65 €/GJ), la cuota sería $5.800 \times 0,65 = 3.770 \text{ euros}$. Y si se empleara en la **reducción química** de un proceso metalúrgico, la operación estaría **exenta** (art. 79.3.b) y la cuota sería **0 euros**. El destino manda: fija primero si hay exención; si no la hay, elige entre 0,15 y 0,65 €/GJ.

EJEMPLO

⑬ **Prorrata en cogeneración (art. 84.2).** Una central de cogeneración consume carbón por un poder energético total de **10.000 GJ** para producir a la vez electricidad y calor útil de uso profesional. Acreditado el **rendimiento eléctrico equivalente**, este imputa el **40 %** del carbón a la generación de electricidad y el **60 %** al calor útil.

- Parte imputable a electricidad (4.000 GJ): la generación eléctrica queda **fuera** del Epígrafe 1.1, de modo que tributa al Epígrafe 1.2 $\rightarrow 4.000 \times 0,65 = 2.600 \text{ €}$.
- Parte imputable a calor útil profesional (6.000 GJ): Epígrafe 1.1 $\rightarrow 6.000 \times 0,15 = 900 \text{ €}$.
- Cuota total = $2.600 + 900 = 3.500 \text{ €}$.

La clave es que el impuesto no aplica un único tipo al carbón de la cogeneración, sino que lo **reparte** entre los dos epígrafes según el rendimiento eléctrico equivalente.

RECUERDA

La base del Impuesto sobre el Carbón es el **poder energético en gigajulios (GJ)**, no el peso ni el volumen: $\text{cuota} = \text{GJ} \times \text{tipo}$. Solo hay **dos tipos**: **0,15 €/GJ** (usos profesionales industriales y agrícolas, sin cogeneración ni electricidad, Epígrafe 1.1) y **0,65 €/GJ** (los demás usos, Epígrafe 1.2). Antes de aplicar el tipo, comprueba la **exención** por uso del art. 79.3 (reducción química, metalurgia, procesos mineralógicos, doméstico-residencial y cualquier uso sin combustión).

6. Gestión, devoluciones e infracciones (arts. 80, 86, 87 y 88)

La gestión del impuesto es **autoliquidada y trimestral**, sin la intervención propia de los impuestos de fabricación.

Artículo 86 · Normas de gestión

1. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar **trimestralmente** una **declaración-liquidación** comprensiva de las cuotas devengadas, así como a efectuar, *simultáneamente*, el **pago** de la deuda tributaria. Esta obligación *no será exigible cuando* en el período de que se trate *no resulten* cuotas a ingresar.
2. Los sujetos pasivos estarán obligados igualmente a presentar una **declaración resumen anual** de las operaciones realizadas [...].

El sujeto pasivo autoliquida e ingresa cada **trimestre** y presenta además un **resumen anual**. Si en un trimestre no hay cuotas a ingresar, no nace la obligación de declarar. Junto a la gestión ordinaria, la Ley articula una devolución simétrica a la no sujeción de las salidas del territorio.

Artículo 80 · Devoluciones

1. Tendrán derecho a la **devolución** de las cuotas del Impuesto Especial sobre el Carbón previamente satisfechas los empresarios que **envíen el carbón a un destino fuera del ámbito territorial** de aplicación del impuesto. [...]
4. La devolución podrá autorizarse con carácter **provisional**. Las devoluciones provisionales se convertirán en definitivas [...] cuando no hubieran sido comprobadas dentro del plazo de **cuatro años** [...].

Si el carbón ya soportó el impuesto y después se **envía fuera del territorio**, el empresario recupera las cuotas satisfechas, acreditando el envío (art. 78.2) y el ingreso previo. La devolución puede ser **provisional** y deviene definitiva por comprobación de la Inspección o por el transcurso de **cuatro años** sin comprobar. Es la contrapartida lógica de un impuesto que solo quiere gravar el consumo interno: lo que se va, no debe soportar carga.

El art. 87 tipifica las **infracciones** propias del impuesto —comunicar datos falsos que rebajen la repercusión en suministros del Epígrafe 1.1 (grave, multa del **50 %**), o incumplir los requisitos de las exenciones y tipos reducidos sin justificar el destino (grave con multa del **50 %**, o leve con multa del **10 %**)—, remitiendo lo demás a la LGT. Y el art. 88 recoge la **habilitación** a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para modificar los supuestos de no sujeción, las exenciones y los tipos de gravamen.

MATIZ

El Impuesto sobre el Carbón **no es un impuesto especial de fabricación**, y eso cambia toda su gestión. No hay fábricas ni depósitos fiscales, ni circulación en régimen suspensivo, ni documentos de acompañamiento: hay **ventas, entregas y autoconsumos** que se autoliquidan trimestralmente, como en un impuesto sobre las ventas. Por eso su devengo se ancla en la **puesta a disposición** del adquirente (art. 82) y no en la «salida de fábrica». No apliques a este impuesto los conceptos del régimen suspensivo que valían para el alcohol, el tabaco o los hidrocarburos.

TEMA 31

Epígrafe 4 — Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

1. Naturaleza, hecho imponible y supuestos de no sujeción (art. 65)

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT, conocido como «impuesto de matriculación») **cierra la Ley 38/1992** y se aparta del molde que rige el resto del Título I. No es un **impuesto especial de fabricación**: no grava la producción ni la importación de un bien, ni conoce el régimen suspensivo, las fábricas o los depósitos fiscales. Es un tributo **indirecto** que recae sobre un acto administrativo concreto —la **primera matriculación definitiva** de un medio de transporte en España— o, subsidiariamente, sobre su **circulación o utilización** sin haber pedido esa matriculación. Por eso vive en un Título propio (el Título II) y su articulado (arts. 65 a 74) es autosuficiente: define su hecho imponible, sus exenciones, su base y sus tipos sin remitir al régimen general de los impuestos de fabricación.

A diferencia del resto de los impuestos especiales, cuya existencia es un imperativo de la normativa comunitaria, el IEDMT es una figura de **creación exclusivamente nacional**: nació con la reforma del IVA de 1992 para compensar la desaparición de los tipos incrementados de aquel impuesto sobre los medios de transporte (exposición de motivos de la Ley 38/1992). La Unión permite establecerlo, pero no lo exige.

MATIZ

Cuidado con la relación entre el IEDMT y la base imponible del IVA. Los impuestos especiales de **fabricación** —y también los de electricidad y carbón— se integran en la base imponible del IVA que recae sobre las mismas operaciones (art. 78 de la Ley 37/1992). El **IEDMT es la excepción**: su cuota **no forma parte de la base imponible del IVA**. Es un tributo complementario del IVA, pero, a diferencia del resto de la familia, queda **fuera** de su base. Si un enunciado da por incluida la cuota de matriculación en la base del IVA, está tendiendo una trampa.

El **ámbito espacial** es todo el territorio español, pero con matices relevantes que se estudian al final del epígrafe.

Artículo 65.4 · Ámbito espacial

4. El **ámbito espacial** de aplicación del impuesto es **todo el territorio español**, *sin perjuicio* de lo dispuesto en las normas reguladoras del **Concierto** y del **Convenio Económico**, en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del **País Vasco** y en la Comunidad Foral de **Navarra**.

A diferencia de los impuestos sobre el alcohol o el tabaco, aquí Canarias, Ceuta y Melilla **sí quedan dentro** del ámbito de aplicación —lo que cambia son los tipos y el destino de la recaudación (arts. 70, 73 y 74)—. El impuesto se aplica cuando un vehículo, una embarcación o una aeronave se incorpora al parque español y va a circular por él.

Artículo 65.1 · Hecho imponible

1. Estarán sujetas al impuesto:

- a) La **primera matriculación definitiva en España** de **vehículos**, nuevos o usados, provistos de **motor** para su propulsión, *excepto* la de los que se citan a continuación: [...]
- b) La **primera matriculación** de **embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos**, nuevos o usados, que tengan **más de ocho metros de eslora**, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente Federación deportiva. Estará sujeta *en todo caso*, cualquiera que sea su eslora, la primera matriculación de las **motos náuticas** definidas en el epígrafe 4.º del artículo 70.1.
- c) La **primera matriculación** de aviones, avionetas y demás **aeronaves**, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves, *excepto* la de las que se citan a continuación: [...]
- d) Estará sujeta al impuesto la **circulación o utilización** en España de los medios de transporte a que se refieren los apartados anteriores, *cuando no* se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del **plazo de los 30 días** siguientes al inicio de su utilización en España.

El hecho imponible tiene, pues, dos grandes bloques. El **principal** (letras a, b y c) es la primera matriculación definitiva de las tres familias de medios de transporte: vehículos con motor, embarcaciones de recreo de más de ocho metros de eslora y aeronaves con motor. El **subsidiario** (letra d) es un cierre antielusión: quien introduce un medio de transporte y lo usa en España sin matricularlo queda igualmente gravado transcurrido el plazo de 30 días (60 días si el uso deriva del traslado de residencia y resulta aplicable la exención de la letra n del art. 66.1). El apartado 65.5 evita la doble imposición: la matriculación posterior **no estará sujeta** si por esa misma circulación ya se autoliquidó e ingresó el impuesto, o se reconoció una no sujeción o exención.

MATIZ

El umbral náutico es literal: la letra b) sujeta las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos que tengan **más de ocho metros de eslora** —hasta ocho metros inclusive quedan fuera del hecho imponible—. Pero las **motos náuticas** tributan *en todo caso, cualquiera que sea su eslora*, porque se remiten al epígrafe 4.º del artículo 70.1. La *eslora* que se toma es la definida en la versión vigente al 30 de junio de 2007 del RD 544/2007 (abanderamiento y matriculación de embarcaciones de recreo, Lista séptima), no una medida cualquiera del casco. Y se consideran embarcaciones de recreo tanto las inscritas en las **listas sexta o séptima** del registro de matrícula de buques como las que, sin serlo, se destinan a la navegación privada de recreo (art. 4.13 de la Ley).

Las **excepciones** que enumeran las letras a) y c) —los vehículos «que se citan a continuación»— son en realidad **supuestos de no sujeción**: medios de transporte que, por su categoría o su uso, quedan fuera del impuesto. El catálogo del art. 65.1.a) es extenso, y merece la pena retener sus grandes grupos, porque el examen distingue con frecuencia lo que **no está sujeto** de lo que está **exento**.

- **Categorías N (industriales y comerciales)**: los vehículos N1, N2 y N3 del anexo II de la Directiva 70/156/CEE (versión vigente a 30-jun-2007) no están sujetos; en los **N1**, además, se exige que se afecten *significativamente* a una actividad económica —presunción ligada a que el sujeto pasivo pudiera deducir al menos el **50 por 100** de las cuotas del IVA soportado (art. 95 de la Ley 37/1992)—.
- **Categorías M2 y M3 y tranvías** (transporte colectivo de viajeros).
- Vehículos de **exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica**, debidamente homologados (dos asientos como máximo, sin anclajes adicionales, espacio de carga sin visibilidad lateral y superior al 50 % del volumen interior).
- **Ciclomotores** de dos o tres ruedas y **cuadriciclos ligeros**.
- **Motocicletas y vehículos de tres ruedas** que no sean cuatriciclos, siempre que su cilindrada no exceda de **250 cc** (motores de combustión) o su potencia máxima neta no exceda de **16 kW** (otros motores).
- Vehículos para **personas con movilidad reducida**.

- **Vehículos especiales** (salvo los «quad» del art. 70.1.4.º).
- **Vehículos mixtos adaptables** de más de 1.800 mm de altura, que no sean todo terreno y se afecten significativamente a una actividad económica.
- Vehículos de las **Fuerzas Armadas**, Cuerpos y Fuerzas de Seguridad (del Estado, de las CCAA y de las Corporaciones Locales) y del **Resguardo Aduanero**, en funciones de defensa, vigilancia y seguridad.
- **Ambulancias** y vehículos de vigilancia y socorro en autopistas y carreteras.

En las aeronaves (art. 65.1.c) no se sujetan las que, por sus características técnicas, solo puedan destinarse a **trabajos agrícolas o forestales** o al **traslado de enfermos y heridos**, ni las de peso máximo al despegue no superior a **1.550 kg** según certificado de la Dirección General de Aviación Civil.

Dos cautelas cierran el régimen de la no sujeción. Primera, las de las FFAA/seguridad y las ambulancias (números 9.º y 10.º) están **condicionadas al previo reconocimiento** de la Administración tributaria; en los demás supuestos basta con presentar una **declaración**, salvo los vehículos homologados (art. 65.2.c). Segunda, si dentro de los **cuatro años** siguientes al hecho imponible se modifican las circunstancias que sostenían la no sujeción o la exención, nace la obligación de **autoliquidar e ingresar** el impuesto referido a ese momento (art. 65.3) —plazo que se reduce a **dos años** cuando la matriculación estuvo exenta por las letras b) y c) del art. 66.1—.

EJEMPLO

⑭ **Furgoneta N1 afecta a una actividad económica.** Un autónomo matricula una furgoneta de categoría N1 que utiliza exclusivamente para su negocio y por la que deduce el 100 % del IVA soportado.

- Encaje (art. 65.1.a.1.º): las N1 no están sujetas *siempre que* se afecten significativamente a una actividad económica; la afectación se presume significativa cuando se puede deducir al menos el 50 % del IVA (art. 95 LIVA). Deducir el 100 % cumple el umbral.
- Resultado: la matriculación **no está sujeta**. No hay cuota. Basta con presentar la declaración de no sujeción (art. 65.2.c) para que Tráfico matricule.

- Contraste: si esa misma furgoneta se **acondiciona para ser utilizada como vivienda**, la ley reabre la sujeción (último párrafo del art. 65.1.a.1.º) y tributaría —además, con la reducción del 30 % de base del art. 66.5—.

2. Exenciones, devoluciones y reducciones (art. 66)

Frente a la no sujeción (la operación queda fuera del impuesto), la **exención** presupone un hecho imponible realizado que la ley dispensa de pago. El catálogo del art. 66.1 concentra las exenciones de finalidad social del impuesto.

Artículo 66.1 · Exenciones

1. Estará **exenta** del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte:
 - a) Los vehículos automóviles considerados como **taxis**, autotaxis o autoturismos por la legislación vigente.
 - b) Los vehículos automóviles que se afecten *efectiva y exclusivamente* al ejercicio de la actividad de **enseñanza de conductores** mediante contraprestación.
 - c) Los vehículos automóviles que se afecten *efectiva y exclusivamente* al ejercicio de actividades de **alquiler**. [...]
 - d) Los vehículos automóviles matriculados a nombre de **minusválidos** para su uso exclusivo, *siempre que* concurran los siguientes requisitos:
 - 1.º) Que hayan transcurrido *al menos* **cuatro años** desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones. *No obstante*, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total [...].

2.º) Que **no sean objeto de una transmisión posterior** por actos «inter vivos» durante el plazo de los **cuatro años** siguientes a la fecha de su matriculación.

e) Los vehículos que sean objeto de matriculación especial, en régimen de **matrícula diplomática** [...] a nombre de las Misiones diplomáticas, Organizaciones internacionales, Oficinas Consulares de carrera y su personal [...].

g) Las **embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos**, que se afecten *efectiva y exclusivamente* al ejercicio de actividades de **alquiler**. [...]

h) Las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos cuya titularidad corresponda a **escuelas deportivas náuticas** reconocidas oficialmente por la Dirección General de la Marina Mercante [...].

i) Las embarcaciones que por su configuración solamente puedan ser impulsadas **a remo o pala**, así como los **veleros de categoría olímpica**.

j) Las **aeronaves matriculadas por el Estado**, Comunidades Autónomas, Corporaciones locales o por empresas u organismos públicos.

k) Las aeronaves cuya titularidad corresponda a **escuelas** reconocidas oficialmente por la Dirección General de Aviación Civil y destinadas *efectiva y exclusivamente* a la educación y formación aeronáutica de pilotos [...].

n) Los medios de transporte que se matriculen o se utilicen como consecuencia del **traslado de la residencia habitual** de su titular desde el extranjero al territorio español. [...]

El catálogo se ordena en tres bloques.

- **Vehículos:** taxis, autoescuelas (afectación efectiva y exclusiva a la enseñanza de conductores), **alquiler**/rent a car (con el límite de no ceder a personas vinculadas ni por más de tres meses a la misma persona en doce meses), **minusválidos** (uso exclusivo, un vehículo cada cuatro años y prohibición de transmitir en cuatro años), **matrícula diplomática** y vehículos puestos a disposición de residentes por empleadores de otro Estado miembro (letra f).

- **Embarcaciones:** la exención estrella es la del **alquiler náutico** (letra g), más las **escuelas náuticas** (letra h) y las embarcaciones a **remo o pala** y los **veleros olímpicos** (letra i).
- **Aeronaves:** las del **sector público** (letra j), las **escuelas de vuelo** (letra k) y las de las **empresas de navegación aérea** que no sean aviación privada de recreo (letras l y m).

Cierra el catálogo la exención por **traslado de residencia** (letra n), con sus requisitos temporales (residencia previa de doce meses, uso de al menos seis meses antes del traslado, no transmisión durante los doce meses posteriores).

MATIZ

La **exención náutica de alquiler** (art. 66.1.g) es más estrecha de lo que parece y está pensada para cerrar el fraude típico del sector. No basta con matricular la embarcación «para alquilarla»: la afectación ha de ser *efectiva y exclusiva*, se le aplican las mismas limitaciones que al alquiler de vehículos y —regla clave— *se entenderá que no existe actividad de alquiler cuando la embarcación sea cedida por el titular para su arrendamiento, siempre que dicho titular o una persona vinculada reciba por cualquier título un derecho de uso sobre esa u otra embarcación del cesionario*. Es decir, el esquema en el que el propietario «alquila» su barco a una empresa chárter pero se reserva su uso queda **fuera** de la exención. La letra h) permite compatibilizar enseñanza y alquiler sin perder el beneficio, si se cumplen los requisitos de la letra g).

Junto a las exenciones, el art. 66 regula dos figuras más. Las **devoluciones** (art. 66.3): los revendedores profesionales que envíen definitivamente el medio de transporte fuera del territorio de aplicación antes de cuatro años tienen derecho a recuperar la parte de cuota correspondiente al **valor de mercado en el momento del envío** (con el tope del valor de las tablas del art. 69.b y sin superar la cuota satisfecha). La devolución debe solicitarse **trimestralmente**, dentro de los **20 primeros días naturales** del mes siguiente a cada trimestre natural. Y las **reducciones de base** (arts. 66.4 y 66.5): del **50 por 100** para los vehículos de cinco a nueve plazas destinados al uso exclusivo de **familias numerosas** (a nombre del padre, la madre o ambos, un vehículo cada cuatro años, no transmisible en

cuatro años), y del **30 por 100** para las **autocaravanas** y los vehículos acondicionados como vivienda.

EJEMPLO

⑮ **Base reducida por familia numerosa (art. 66.4).** Una familia numerosa matricula un turismo de siete plazas, nuevo, con base de IVA de **30.000 €** y emisiones de **145 g/km** (epígrafe 2.º, tipo 4,75 % en una Comunidad sin tipos propios).

- Sin reducción, la cuota sería $30.000 \times 0,0475 = 1.425 \text{ €}$ (el mismo cálculo del ejemplo ⑭).
- Con la **reducción del 50 %** de la base (art. 66.4): base reducida = $30.000 \times 0,50 = 15.000 \text{ €}$ → cuota = $15.000 \times 0,0475 = 712,50 \text{ €}$.

La reducción no cambia el tipo (que sigue fijándolo el tramo de CO₂), sino la **base** sobre la que se aplica. En una **autocaravana**, la reducción sería del **30 %** (base = $30.000 \times 0,70 = 21.000 \text{ €}$).

La aplicación de la mayoría de las exenciones —letras a), b), c), d), f), g), h), k), m) y ñ)— está **condicionada al previo reconocimiento** de la Administración tributaria; en la de minusválidos (d) hace falta, además, la previa certificación de la minusvalía, y en la diplomática (e), la certificación del Ministerio de Asuntos Exteriores. Cuando el hecho imponible sea la circulación o utilización (art. 65.1.d), la solicitud debe presentarse dentro del plazo de 30 días del art. 65.1.d.

EJEMPLO

⑯ **Vehículo de minusválido: cuota cero con condiciones.** Una persona con discapacidad reconocida matricula a su nombre un turismo (valor de mercado 22.000 €, emisiones 130 g/km) para su uso exclusivo. No ha matriculado ningún otro vehículo en análogas condiciones en los últimos cuatro años.

- Encaje (art. 66.1.d): se cumplen los dos requisitos —han transcurrido más de cuatro años y se compromete a no transmitir el vehículo por actos inter vivos durante cuatro años—.
- Procedimiento: la exención exige **previo reconocimiento** de la Administración tributaria y **previa certificación** de la minusvalía por el organismo competente (art. 66.2).
- Resultado: sin la exención, el vehículo caería en el epígrafe 2.º (>120 y <160 g/km) al 4,75 % → $22.000 \times 0,0475 = 1.045$ €. Con la exención reconocida, la **cuota es cero**.
- Cautela: si transmite el coche antes de cuatro años, se produce la modificación de circunstancias del art. 65.3 y deberá **autoliquidar e ingresar** el impuesto referido a la fecha del incumplimiento.

3. Sujetos pasivos, devengo y base imponible (arts. 67 a 69)

Artículo 67 · Sujetos pasivos

Serán sujetos pasivos del impuesto:

- a) Las personas o entidades **a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva** del medio de transporte.
- b) En los casos previstos en la letra d) del apartado uno del artículo 65 [...], las personas o entidades a que se refiere la **disposición adicional primera** de esta Ley.
- c) En los casos previstos en el apartado 3 del artículo 65 [...], las personas o entidades **a cuyo nombre se encuentre matriculado** el medio de transporte.

El sujeto pasivo es, con carácter general, el **titular** de la matriculación. En el supuesto subsidiario de circulación sin matricular (art. 65.1.d) lo es quien está obligado a matricular según la disposición adicional primera —residentes en España o titulares de estableci-

mientos en España que destinen el medio de transporte a usarse aquí—, y en el de modificación de circunstancias (art. 65.3), quien figure como titular en ese momento.

Artículo 68 · Devengo

1. El impuesto se **devengará** en el momento en el que el sujeto pasivo **presente la solicitud** de la primera matriculación definitiva del medio de transporte.
2. En los casos previstos en la letra d) del apartado 1 del artículo 65 [...], el impuesto se devengará el **día siguiente a la finalización del plazo** al que alude dicha letra.
3. En los casos previstos en el apartado 3 del artículo 65 [...], el impuesto se devengará en el momento en que se produzca la **modificación de las circunstancias** o requisitos que motivaron la no sujeción o exención.

El devengo se ancla en la **solicitud de matriculación**, no en la compra ni en la entrega del vehículo: el IEDMT es un impuesto sobre el acto de incorporación al parque, y por eso el tipo aplicable es el vigente en ese momento (art. 70.3).

Artículo 69 · Base imponible

La base imponible estará constituida:

- a) En los medios de transporte **nuevos**, por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como **base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido**, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente [...].
- b) En los medios de transporte **usados**, por su **valor de mercado** en la fecha de devengo del impuesto.

La base es un **valor**, no una magnitud física (a diferencia del alcohol o el tabaco, medidos en hectolitros o unidades). En los medios nuevos coincide con la base del IVA —el precio,

esencialmente—; en los usados, es el **valor de mercado** a la fecha de devengo. Para dar seguridad, la ley permite acudir a los **precios medios de venta** que aprueba anualmente el Ministro: si el sujeto pasivo declara un valor conforme a esas tablas, *la Administración tributaria no podrá comprobar por los otros medios* del art. 57 de la Ley General Tributaria el valor así declarado. En los vehículos usados previamente matriculados en el extranjero, del valor de mercado se minora el importe residual de los impuestos indirectos que ya habrían sido exigibles de haberse matriculado nuevos en España.

4. Tipos, cuota y liquidación; Ceuta, Melilla y Canarias (arts. 70 a 74)

El rasgo más característico del impuesto es que sus **tipos se articulan por tramos de emisiones oficiales de CO₂** —una tarifa «verde» que penaliza los vehículos más contaminantes y deja a cero los menos emisores—. El art. 70.1 clasifica los medios de transporte en nueve epígrafes; para los **turismos**, los cuatro primeros ordenan por gramos de CO₂ por kilómetro.

Artículo 70.1 · Epígrafes (turismos)

Epígrafe 1.º a) Vehículos cuyas **emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km** [...]. b) Vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna [...].

Epígrafe 2.º Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean **superiores a 120 g/km y sean inferiores a 160 g/km** [...].

Epígrafe 3.º Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ **no sean inferiores a 160 g/km y sean inferiores a 200 g/km** [...].

Epígrafe 4.º a) Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean **iguales o superiores a 200 g/km** [...]. e) **Motos náuticas** [...].

Epígrafe 5.º a) Vehículos no comprendidos en los epígrafes anteriores. b) **Embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos**, con excepción de las motos náuticas. c) **Aviones, avionetas y demás aeronaves**.

Los epígrafes 6.º a 9.º replican esa lógica para las **motocicletas** (por tramos de CO₂: no superior a 100, entre 100 y 120, entre 120 y 140, e igual o superior a 140 g/km, más las motos de gran potencia de la letra c del 9.º). Las **embarcaciones** (salvo motos náuticas) y las **aeronaves** van al **epígrafe 5.º**. Sobre esos epígrafes se aplican los porcentajes del art. 70.2.

Artículo 70.2 · Tipos impositivos

2. Los tipos impositivos aplicables serán los siguientes:

- a) Los tipos que [...] hayan sido aprobados por la **Comunidad Autónoma**.
- b) Si la Comunidad Autónoma **no hubiese aprobado** los tipos [...], se aplicarán los siguientes:

Epígrafes	Península e Illes Balears	Canarias
1.º y 6.º	0,00 %	0,00 %
2.º y 7.º	4,75 %	3,75 %
3.º y 8.º	9,75 %	8,75 %
4.º y 9.º	14,75 %	13,75 %
5.º	12,00 %	11,00 %

- c) En **Ceuta y Melilla** se aplicarán los siguientes tipos impositivos: [...] **0 por 100** en todos los epígrafes.

La cuota resulta de aplicar el tipo a la base (art. 70 bis.1: *la cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible los tipos impositivos regulados en el artículo 70*). El art. 70 bis.2 introduce una regla especial —cuota **por meses o fracción**— para los vehículos matriculados en otro Estado miembro puestos a disposición de un residente por su empleador, o alquilados por más de tres meses (3 % los doce primeros meses, 2 % del 13.º al 24.º, 1 % del 25.º en adelante).

MATIZ

El IEDMT es un impuesto **cedido a las Comunidades Autónomas**, y esa cesión no es solo de recaudación: el art. 70.2.a) permite que cada CCAA **apruebe sus propios tipos** dentro del marco del art. 43 de la Ley 21/2001 del sistema de financiación autonómica. Solo si la Comunidad **no ha aprobado** tipos propios se aplican los estatales de la letra b). Por eso la cuota de un mismo turismo puede variar de una Comunidad a otra. Ceuta y Melilla aplican **0 %** en todos los epígrafes (su rendimiento corresponde a los Ayuntamientos, art. 73), y Canarias tiene tipos propios y percibe su rendimiento (art. 74). Cuando un medio de transporte devengado en Ceuta/Melilla o Canarias se introduce definitivamente en la península, hay que **regularizar la diferencia** de tipos (art. 70.4 y 70.5).

EJEMPLO

⑩ **Cuota de un turismo según su tramo de CO₂.** Un particular matricula en la península (Comunidad que no ha aprobado tipos propios) un turismo nuevo con precio —base de IVA— de **30.000 €** y emisiones oficiales de **145 g/km**.

- Epígrafe (art. 70.1): 145 g/km está por encima de 120 y por debajo de 160 → **epígrafe 2.º**.
- Tipo (art. 70.2.b, columna Península): **4,75 %**.
- Base (art. 69.a): 30.000 € (base del IVA, por ser nuevo).
- Cuota = $30.000 \times 0,0475 = 1.425 \text{ €}$.
- Comparación por tramos, mismo precio: si emitiera 110 g/km → epígrafe 1.º al 0 % → **0 €**, si emitiera 175 g/km → epígrafe 3.º al 9,75 % → **2.925 €**, si emitiera 210 g/km → epígrafe 4.º al 14,75 % → **4.425 €**. La factura del impuesto se **triplica** o se anula solo por el nivel de emisiones, con idéntico precio de coche.

EJEMPLO

⑱ **Embarcación de recreo de más de ocho metros.** Un particular matricula un velero de recreo de **11 metros de eslora**, usado, cuyo valor de mercado a la fecha de devengo es de **90.000 €**, en una Comunidad peninsular sin tipos propios.

- Sujeción (art. 65.1.b): más de ocho metros de eslora → **sujeta**. (Si midiera ocho metros o menos, quedaría fuera del hecho imponible.)
- Epígrafe (art. 70.1.5.º.b): las embarcaciones y buques de recreo, salvo motos náuticas, van al **epígrafe 5.º**.
- Tipo (art. 70.2.b): **12 %**. Base (art. 69.b): 90.000 € (valor de mercado, por ser usado).
- Cuota = $90.000 \times 0,12 = 10.800 \text{ €}$.
- Cautela náutica: si el velero se afectase *efectiva y exclusivamente* a alquiler náutico con reconocimiento previo (art. 66.1.g), la cuota sería **cero**, pero la exención decae si el titular o un vinculado se reserva el uso de la embarcación (véase el [!MATIZ] del punto 2).

La liquidación cierra el impuesto y explica su encaje procedimental con Tráfico.

Artículo 71 · Liquidación y pago del impuesto

1. El impuesto deberá ser objeto de **autoliquidación e ingreso** por el sujeto pasivo en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el **Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas**.
2. La autoliquidación deberá ser **visada** por la Administración Tributaria [...] con **carácter previo a la matriculación definitiva** ante el órgano competente. *Cuando* la cuota resultante de la autoliquidación sea inferior a la que resultaría de aplicar los **precios medios de venta** [...], la Administración Tributaria, con carácter previo al otorgamiento del visado, podrá proceder a la **comprobación** del importe o valor consignado como base imponible [...].

3. Para efectuar la **matriculación definitiva** del medio de transporte, deberá **acreditarse el pago del impuesto** o, en su caso, el reconocimiento de la no sujeción o de la exención.

El mecanismo es una **autoliquidación** (el conocido modelo 576) que ha de estar **visada** por la Administración tributaria **antes** de acudir a matricular. Si la cuota declarada queda por debajo de los precios medios oficiales, Hacienda puede comprobar el valor antes del visado (plazo máximo de comprobación: sesenta días; su transcurso sin comprobar otorga el visado provisional sobre el valor declarado). La regla de oro del impuesto está en el apartado 3: **Tráfico no matricula sin acreditar el pago del impuesto** —o el reconocimiento de la no sujeción o exención—. El impuesto es, por tanto, una **condición previa** a la matriculación administrativa.

EJEMPLO

- ⑨ El procedimiento paso a paso: autoliquidar antes de matricular en la DGT. Un particular ha comprado un turismo nuevo y quiere matricularlo.
1. **Devengo** (art. 68.1): se produce cuando presenta la solicitud de matriculación; el tipo aplicable es el vigente en ese momento (art. 70.3).
 2. **Autoliquidación** (art. 71.1): presenta el modelo que establezca el Ministro (modelo 576), calculando $\text{cuota} = \text{base (precio, art. 69.a)} \times \text{tipo del epígrafe de CO}_2$ (art. 70.2).
 3. **Visado** (art. 71.2): la Administración tributaria visa la autoliquidación con carácter previo. Si la base declarada es inferior a los precios medios oficiales, puede comprobar el valor antes de visar (máximo 60 días); si no, el visado puede otorgarse provisionalmente, incluso mediante código electrónico.
 4. **Ingreso** de la cuota.
 5. **Matriculación en la DGT** (art. 71.3): la Jefatura de Tráfico exige acreditar el pago del impuesto (o el reconocimiento de la no sujeción/exención) como requisito previo para expedir el permiso de circulación.

El orden es inflexible: primero se paga el IEDMT y se visa, y solo después se matricula. Quien circula sin haber matriculado en el plazo de 30 días queda sujeto por la vía del art. 65.1.d), y Tráfico puede **inmovilizar** el vehículo hasta la regularización o la presentación de aval (disposición adicional primera, ap. 4).

Los dos últimos preceptos del impuesto reparten su rendimiento territorialmente. El art. 73 atribuye la recaudación de **Ceuta y Melilla** a sus respectivos **Ayuntamientos**, y el art. 74 la de **Canarias** a la **Comunidad Autónoma**, en ambos casos sin perjuicio de que la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión sigan correspondiendo a los órganos de la Administración tributaria del Estado.

RECUERDA

El IEDMT (arts. 65-74) **no es un impuesto de fabricación** y es una figura de **creación nacional** (no armonizada): grava la **primera matriculación definitiva** de vehículos con motor, embarcaciones de recreo de **más de 8 m de eslora** (las motos náuticas, cualquiera que sea la eslora) y aeronaves con motor —o su **circulación sin matricular** pasados 30 días (art. 65.1.d)—. **Base** = valor: base de IVA si es nuevo, valor de mercado si es usado (art. 69); su propia cuota **no** se integra en la base del IVA. **Tipos** por tramos de **CO₂** (art. 70): 0 % / 4,75 % / 9,75 % / 14,75 % para turismos (epígrafes 1.º-4.º) y 12 % para embarcaciones y aeronaves (epígrafe 5.º); tipos reducidos en Canarias y **0 %** en Ceuta y Melilla. Está **cedido a las CCAA**, que pueden fijar sus propios tipos. **Liquidación** por **autoliquidación visada** (modelo 576) que es **condición previa** a la matriculación en Tráfico (art. 71.3). No confundir **no sujeción** (categorías N/M2-M3, ciclomotores, movilidad reducida, FFAA, ambulancias... del art. 65.1) con **exención** (taxis, autoescuelas, alquiler, minusválidos, diplomáticos, alquiler náutico... del art. 66.1).

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP



El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android



EN LA WEB

app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android