

**B) CUESTIONES PLANTEADAS POR EL
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN AL
DIRECTOR DE POLÍTICA FISCAL DE LA
DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIDAD Y
UNIÓN ADUANERA DE LA COMISIÓN
EUROPEA. CONTESTACIÓN DEL
DIRECTOR DE POLÍTICA FISCAL DE LA
COMISIÓN EUROPEA**

DOCUMENTO NÚM. 1

**Carta de 6 de abril de 2001, del Sr. D. Javier Lasarte,
Presidente de la Comisión, al Sr. D. Michel Aujean, Director de Política Fiscal
de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea**

El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general (todas las existentes en España, con la excepción de las Comunidades Forales de Navarra y País Vasco) será objeto de una próxima reforma como consecuencia, principalmente, de la finalización de la vigencia del modelo del quinquenio 1997-2001. Por ello se ha constituido un Grupo de Trabajo en la Secretaría de Estado de Hacienda con el fin de proceder al estudio de la normativa actualmente vigente y de las reformas que pueden introducirse en la misma.

Como coordinador de este Grupo de Trabajo, y en nombre del mismo, me permito formular a Usted las consultas que a continuación se exponen, puesto que antes de redactar nuestro informe consideramos conveniente conocer la opinión de esa Dirección General de la Comisión Europea, con el objeto de saber si las propuestas o alternativas que viene examinando dicho Grupo de Trabajo son ajustadas, en su opinión, a la normativa y política fiscal comunitaria. Nuestras preguntas se centran en las cuestiones que a continuación se exponen.

1.ª) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

A medida que las Comunidades Autónomas han ido asumiendo competencias conforme a nuestro ordenamiento se ha hecho evidente la necesidad de transferir los fondos necesarios para que atiendan a la financiación de sus servicios y políticas de gasto público. Una de las alternativas estudiadas consiste en la cesión parcial a las mismas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), puesto que nuestra actual Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de Comunidades Autónomas prevé entre los tributos que pueden ser objeto de dicha cesión la "*imposición general sobre las ventas en su fase minorista*" (artículo 11,e) previsión que dentro de nuestro actual sistema tributario estatal ha de ser referida al IVA.

Dejando ahora a un lado la cuestión de que en este tributo no es posible individualizar una “fase minorista” propiamente dicha, dada su estructura plurifásica y el régimen vigente, el Grupo de Trabajo ha llegado a una primera conclusión: sería posible ceder a las Comunidades Autónomas una parte de la recaudación del IVA (cuantificada en función de los consumos de bienes y servicios en cada territorio). Opinamos que la normativa de la Unión Europea no impide ni obstaculiza esta redistribución interna de fondos recaudados por el Estado.

Pero en cambio nos planteamos un problema de mayor trascendencia comunitaria, consistente en la posibilidad de ceder a las Comunidades Autónomas facultades normativas con el fin de que puedan dictar leyes que, en particular, pudieran modificar los tipos impositivos del IVA que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realizaran en su territorio. Esta cesión tendría sin duda la virtud de que permitiría la búsqueda de fondos adicionales a las Comunidades Autónomas, aumentando su nivel de autonomía financiera y de corresponsabilidad, al tener que adoptar las decisiones legislativas oportunas. Pero plantearía el problema de posible existencia de tipos impositivos distintos dentro de un mismo Estado miembro de la Unión Europea.

El Grupo de Trabajo ha examinado con atención las normas, jurisprudencia y documentos de la Unión Europea que se refieren a este tema. Pero con independencia de lo que pueda deducirse de su análisis, y a la vista de que son posibles distintas interpretaciones (como demuestran algunas propuestas doctrinales o de grupos políticos) solicita la opinión de esa Dirección General sobre el tema, con el fin de saber lo siguiente:

CUESTIÓN CONSULTADA

Si sería compatible con la normativa y política comunitarias actuales en el ámbito del IVA la cesión a las Comunidades Autónomas de facultades normativas sobre este tributo que, en particular, pudieran dar lugar a la aprobación de tipos impositivos distintos, de manera que una misma operación de entrega de bienes o prestación de servicios pudiera soportar mayor o menor carga fiscal por IVA en función de que se realizara en uno u otro territorio del Estado español.

2.ª) IMPUESTOS ESPECIALES

En términos similares, y en base a los mismos argumentos, planteamos también nuestra consulta en relación con los Impuestos Especiales.

Dentro de este amplio grupo de figuras tributarias actualmente existentes en España hay que distinguir entre aquellas que son objeto de armonización dentro de la Unión

Europea y las que, aun consideradas en nuestro ordenamiento como tales Impuestos Especiales, no entran en el ámbito de dicha armonización comunitaria.

Nuestra consulta se refiere, lógicamente, al primer grupo de tributos, que pertenecen a los llamados “*Impuestos de fabricación*”, entre los cuales se incluyen los siguientes según la normativa actual:

- Impuesto sobre la Cerveza.
- Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
- Impuestos sobre Productos Intermedios.
- Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
- Impuesto sobre Hidrocarburos.
- Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Su posible cesión a las Comunidades Autónomas encontraría de nuevo fundamento en la citada Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas que prevé también la cesión de los “*impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales*” (artículo 11,f). Aunque, como en el caso del IVA, se plantea igualmente el problema de que no existe en los tributos citados una “*fase minorista*” propiamente dicha, puesto que de su régimen legal y de su calificación legislativa se deduce inequívocamente que son impuestos monofásicos que inciden sobre la fabricación o importación. No obstante, es cierto que se repercuten sobre el consumidor final de los productos gravados, como consecuencia del mandato legal y de las reglas del mercado.

Con independencia de la cuestión anterior, el Grupo de Trabajo estudia también la posibilidad de ceder algunos o todos estos tributos (parcial o totalmente) a las Comunidades Autónomas, valorando que en este caso se trata de figuras que, como explica su propia Ley reguladora, gravan selectivamente esos consumos “*cumpliendo, además de su función recaudatoria, una función extrafiscal como instrumento de las políticas sanitaria, energética, de transporte, de medio ambiente, etc.*”, ámbitos en los cuales las Comunidades Autónomas tienen asumidas toda una serie de competencias. Y como en el caso del IVA, estudia la alternativa de ceder a las Comunidades Autónomas no sólo la recaudación obtenida o parte de la misma (en función de los consumos realizados en cada territorio, y partiendo de que ninguna norma de la Unión Europea dificulta esta redistribución interna de fondos) sino también de facultades normativas con el fin de que, sobre todo, pudieran llevar a cabo modificaciones de los tipos impositivos vigentes en sus respectivos territorios, haciendo así efectiva cada Comunidad Autónoma su propia política fiscal sobre el consumo de ese tipo de bienes y la financiación de los servicios relacionados con los mismos.

Como en el caso anterior, el Grupo de Trabajo ha estudiado la normativa, jurisprudencia y los documentos de la Unión Europea sobre la armonización de tales Im-

puestos Especiales, y tiene en cuenta las posibles interpretaciones que se manifiestan también en distintas propuestas doctrinales y de grupos políticos. Por todo ello, formula a esa Dirección General la siguiente pregunta:

CUESTIÓN CONSULTADA

Si sería compatible con la normativa y política comunitarias actuales en el ámbito de los Impuestos Especiales armonizados la cesión a las Comunidades Autónomas de facultades normativas sobre este tipo de tributos que, en particular, pudieran dar lugar a la aprobación de tipos impositivos distintos, de manera que una misma operación de entrega de bienes o prestación de servicios pudiera soportar mayor o menor carga fiscal por el correspondiente Impuesto Especial en función de que se realizara en uno u otro territorio del Estado español.

3.ª) CREACIÓN DE NUEVOS IMPUESTOS SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS

La última cuestión que el Grupo de Trabajo desea someter a su consideración consiste en la posibilidad de proceder a la creación de nuevos impuestos sobre consumos específicos que graven la adquisición por el consumidor final de alcoholes, hidrocarburos y tabacos. Estos nuevos tributos podrían ser creados por el Estado que, posteriormente, los cedería a las Comunidades Autónomas.

El Grupo de Trabajo está analizando en la actualidad la formulación técnica de estas nuevas figuras tributarias. Pero al margen de la estructura que pueda darse a los mismos, se plantea, en términos generales, la compatibilidad de la imposición minorista sobre alcoholes, hidrocarburos y tabacos tanto con el IVA como con los Impuestos Especiales de Fabricación armonizados. Y de nuevo valora la conveniencia de ceder a las Comunidades Autónomas la facultad de aprobar los tipos impositivos aplicables a las operaciones gravadas realizadas en su territorio.

Partiendo del análisis de las normas, jurisprudencia y documentos de la Unión Europea, y de la premisa de que los nuevos impuestos tendrían la finalidad específica de financiar concretas políticas de gasto de las Comunidades Autónomas. Y teniendo presente que también en este ámbito existen propuestas de diverso contenido formuladas, ante todo, en el campo de estudios académicos, el Grupo de Trabajo desea conocer su opinión sobre las cuestiones que se expresan en las siguientes preguntas:

CUESTIONES CONSULTADAS

1.ª) Si sería compatible con la normativa y políticas comunitarias en el ámbito del IVA y de los actuales Impuestos Especiales de Fabricación armonizados la creación de nuevos tributos sobre consumos específicos de alcoholes, hidrocarburos y tabacos, en la fase minorista de su distribución, signando a los mismos la finalidad concreta de financiar los gastos autonómicos relacionados con el consumo de tales bienes.

2.ª) Si sería compatible con la normativa y políticas de la Unión Europea sobre los Impuestos Especiales de Fabricación armonizados la cesión a las Comunidades Autónomas de facultades normativas para la determinación de tipos impositivos, de manera que una misma operación de entrega de bienes o prestación de servicios pudiera soportar mayor o menor carga fiscal por el correspondiente impuesto sobre consumos específicos en función de que se realizara en uno u otro territorio del Estado español.

En nombre propio y en nombre del Grupo de Trabajo quiero expresarle a Usted sincera y cordialmente nuestro agradecimiento por la recepción de estas consultas, quedando a su disposición para cualquier información complementaria o cualquier desarrollo de las mismas que tenga por conveniente, rogándole excusas por el trabajo o molestias que pueda causarle el análisis de las cuestiones planteadas y la formulación de la contestación. Si el Grupo de Trabajo se atreve a solicitar su atención sobre estos temas concretos, tenga la certeza de que lo hace desde el deseo de respetar estrictamente la normativa y la política fiscal de la Unión Europea y desde el convencimiento de que todos los Estados miembros deben hacer efectiva la más leal colaboración con la Comisión, y en general con las instituciones comunitarias, para conseguir los objetivos de la Unión Europea.

DOCUMENTO NÚM. 2

**Carta de 24 de abril de 2001, del Sr. D. Javier Lasarte,
Presidente de la Comisión, al Sr. D. Michel Aujean, Director de Política Fiscal
de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea**

En primer lugar, quiero manifestarle mi afectuoso agradecimiento por la atención que prestó a la consulta que le he presentado y que motivó nuestras entrevistas de los pasados 6 y 9 de abril y nuestra reunión este último día con los Sres. Bill, Miconi, Boeshertz, Dufourny, Medghoul y López Rodríguez. A todos ellos, le ruego que dé las gracias por la amabilidad con que escucharon las preguntas y expusieron sus análisis. Le pido excusas por la tardanza en expresarle este agradecimiento, retraso debido, principalmente, al tiempo necesario para redactar el documento anexo que le remito con esta carta.

Conforme a las conclusiones alcanzadas en dicha reunión y a su petición de una información complementaria sobre la posible incidencia de los impuestos minoristas que se proponen sobre hidrocarburos y labores del tabaco en los actuales impuestos estatales armonizados, he preparado junto con Francisco David Adame, Secretario del Grupo de Trabajo a que me refería en mi carta anterior, y a partir de las reflexiones de este Grupo, el documento "*LA CREACIÓN Y GESTIÓN DE LOS IMPUESTOS MINORISTAS SOBRE HIDROCARBUROS Y LABORES DE TABACO Y SU POSIBLE ENCAJE EN LA NORMATIVA COMUNITARIA ARMONIZADA SOBRE IMPUESTOS ESPECIALES*". Espero que estas páginas contengan la información complementaria necesaria; pero, en cualquier caso, quedo a su disposición para un nuevo estudio o ampliación de lo expuesto.

Como puede ver, la consulta que le dirigí se refería a la posible creación de nuevos impuestos sobre consumos específicos de alcoholes, hidrocarburos y tabacos en la fase minorista de su distribución. Sin embargo, el texto que ahora le remito no se ocupa de la imposición sobre alcoholes, puesto que, en nuestra opinión, y después de haber vuelto a reflexionar sobre el asunto teniendo también en cuenta el análisis que se llevó a cabo en la reunión del pasado 9 de abril, hemos llegado a la conclusión de que nuestra consulta debe centrarse en el ámbito de los hidrocarburos y labores de tabaco.

Como le he dicho antes, quedo a su disposición tanto para volver a tratar las cuestiones planteadas como para cualquier otra nota o informe cuya preparación por nuestra parte considere oportuna. Y en nombre propio y del Grupo de Trabajo vuelvo a insistirle en nuestro agradecimiento.

**LA CREACIÓN Y GESTIÓN DE LOS IMPUESTOS MINORISTAS SOBRE
HIDROCARBUROS Y LABORES DE TABACO Y SU POSIBLE ENCAJE EN
LA NORMATIVA COMUNITARIA ARMONIZADA SOBRE IMPUESTOS
ESPECIALES**

INTRODUCCIÓN

La presente nota parte de la consideración de que el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE permite a los Estados miembros, y en consecuencia a España, la creación de impuestos minoristas sobre hidrocarburos y labores del tabaco con una finalidad específica (a los que nos referiremos por simplificación en lo sucesivo como “*impuesto/s minorista/s*”), que serían creados por el Estado y cedidos a las Comunidades Autónomas.

Por tanto, este documento analiza la gestión actual de los Impuestos Especiales armonizados sobre dichos productos para informar sobre el encaje en los mismos de posibles nuevos tributos minoristas y conocer si su creación y gestión pudiera plantear alguna interferencia con las normas comunitarias en materia de circulación de los bienes gravados, ultimación del régimen suspensivo intracomunitario y devengo de los impuestos estatales armonizados sobre hidrocarburos y labores del tabaco.

Esta exposición distingue dos cuestiones:

- 1.^a) Posibilidad de crear dichos impuestos minoristas con un mismo régimen jurídico y tipos impositivos iguales para todo el territorio español en que resulten de aplicación.
- 2.^a) Posibilidad de crear dichos impuestos minoristas con un mismo régimen jurídico para todo el territorio español en que resulten de aplicación, pero reconociendo a las Comunidades Autónomas la facultad de fijar los tipos impositivos, entre un tipo mínimo y un tipo máximo que vendrían determinados por la ley estatal.

1.ª CUESTIÓN

POSIBILIDAD DE CREAR DICHOS IMPUESTOS MINORISTAS CON UN MISMO RÉGIMEN JURÍDICO Y TIPOS IMPOSITIVOS IGUALES PARA TODO EL TERRITORIO ESPAÑOL EN QUE RESULTEN DE APLICACIÓN

I. La posible existencia de impuestos minoristas sobre hidrocarburos y labores del tabaco y los mecanismos de circulación intracomunitaria

Se trataría, en primer lugar, de crear tributos minoristas cuyo hecho imponible sería la venta de estos productos efectuadas en establecimientos minoristas (estaciones de servicio y expendedorías de tabaco). En el caso del impuesto minorista sobre hidrocarburos se contemplarían previsiones especiales para los supuestos de adquisiciones por grandes consumidores en establecimientos distintos de las estaciones de servicio.

Serían impuestos específicos, cuya cuantía se fijaría en función de una determinada cantidad por litro en el caso de los hidrocarburos y una determinada cantidad por unidades, en el caso de las labores del tabaco.

Por tanto, estos tributos se exigirían en todos los casos con posterioridad a la ultimación del régimen suspensivo, por lo que no habría interferencia en el mismo. Tampoco se interferirían los procedimientos de circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo, según se explica a continuación.

II. Aplicación de los impuestos minoristas a hidrocarburos y labores del tabaco procedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea en régimen suspensivo

Caso 1º.- El establecimiento minorista recibe el producto a través de un depósito fiscal situado en España

En este supuesto los productos habrán circulado en régimen suspensivo desde el depósito fiscal europeo, por ejemplo, francés u holandés, hasta el depósito fiscal español. En el momento de ser recibidos en el depósito fiscal español, y mediante el reenvío a origen de la copia 3 del *Documento de Acompañamiento*, la operación quedará ultimada desde el punto de vista de la circulación intracomunitaria. A la salida de los productos del depósito fiscal español con destino al establecimiento minorista se devengará el impuesto estatal armonizado, actualmente existente, que será satisfecho por el “*depositario autorizado*” titular de dicho depósito. Así, los productos serán recibidos

por el establecimiento minorista con el impuesto estatal armonizado ya incorporado en su precio.

En cambio, el posible impuesto minorista se devengaría en un momento posterior, cuando los mismos productos sean vendidos en el establecimiento minorista cuyo titular será el obligado al pago (aunque, lógicamente, lo repercutirá sobre el consumidor final por la vía de los precios). Como puede apreciarse, no existiría interferencia con el régimen de circulación intracomunitaria.

El impuesto estatal armonizado que se exige en la actualidad y el nuevo tributo minorista serían pues compatibles sin plantear especiales problemas de gestión o administración.

Caso 2º.- El establecimiento minorista español recibe el producto en régimen suspensivo directamente de su proveedor desde otro Estado miembro de la Unión Europea

En este caso el titular del establecimiento minorista habría sido autorizado previamente por la Administración Tributaria española como “operador registrado” o como “operador no registrado”, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la Directiva 92/12/CEE.

Los productos habrán circulado en régimen suspensivo desde el depósito fiscal europeo, por ejemplo, belga o italiano, hasta el propio establecimiento minorista español. En el momento de ser recibidos se produce el devengo del impuesto estatal armonizado y nace para su titular la obligación de pagarlo. Por otra parte, también mediante el reenvío a origen de la copia 3 del *Documento de Acompañamiento*, la operación quedará ultimada desde el punto de vista de la circulación intracomunitaria.

Al igual que en el *Caso 1.º*, el nuevo impuesto minorista se devengaría en un momento posterior, cuando los mismos productos sean vendidos en el establecimiento minorista cuyo titular quedaría igualmente obligado al pago.

Aunque en este caso los dos tributos (el actual impuesto estatal armonizado y el posible impuesto minorista) serían satisfechos por el titular del establecimiento minorista, tampoco se producirían interferencias con el régimen de circulación intracomunitaria, porque el devengo de uno y otro impuesto se producen en circunstancias y momentos claramente diferenciados.

III. Aplicación de los impuestos minoristas a hidrocarburos y labores del tabaco procedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea fuera del régimen suspensivo

En este supuesto se trataría de hidrocarburos o labores del tabaco que ya hubieran sido puestos a consumo en otro Estado miembro (devengando el tributo correspondiente) y que, por enviarse posteriormente a España con fines comerciales, darían lugar de nuevo al devengo en España del impuesto estatal armonizado, sin perjuicio de la ulterior devolución del impuesto inicialmente satisfecho en el primer Estado miembro

donde los productos fueron puestos a consumo. Se trataría, en suma, de los casos previstos en los artículos 7, 10 y 22 de la Directiva 92/12/CEE.

Las conclusiones en este supuesto son muy parecidas a las del *Caso 2.º* del apartado anterior: el titular del establecimiento minorista español deberá haber sido autorizado previamente por la Administración Tributaria española para poder recibir tales productos. El devengo del impuesto estatal español se producirá con ocasión de la recepción de los productos en el establecimiento minorista de España. Acreditada la recepción y pago del impuesto en España, en su caso mediante la copia 3 del *Documento Simplificado de Acompañamiento*, el proveedor extranjero podrá reclamar de su administración fiscal la devolución del impuesto armonizado inicialmente satisfecho en su país.

Cuando los productos (hidrocarburos o labores de tabaco) sean vendidos al consumidor por el establecimiento minorista español se devengaría el nuevo impuesto minorista, quedando obligado al pago el titular de este establecimiento (aunque, como ya se ha dicho, con la lógica repercusión del mismo sobre los precios).

Al igual que en el *Caso 2.º* del apartado anterior, tampoco deben producirse interferencias con el régimen de circulación intracomunitaria, puesto que el devengo de uno y otro tributo se producirían en circunstancias y momentos claramente diferenciados, aunque con un mismo obligado al pago.

Conclusión

La existencia de posibles impuestos minoristas sobre las ventas de hidrocarburos y labores del tabaco, que puedan ser creados por el Estado español y cedidos a las Comunidades Autónomas, no debe provocar interferencias en los mecanismos de circulación intracomunitaria ni en la gestión de los impuestos estatales armonizados que gravan los citados productos, conforme a la Directiva 92/12/CEE.

2.ª CUESTIÓN

**POSIBILIDAD DE CREAR DICHOS IMPUESTOS MINORISTAS
CON UN MISMO RÉGIMEN JURÍDICO PARA TODO EL
TERRITORIO ESPAÑOL EN QUE RESULTEN DE APLICACIÓN,
PERO RECONOCIENDO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS LA
FACULTAD DE FIJAR LOS TIPOS IMPOSITIVOS ENTRE UN TIPO
MÍNIMO Y UN TIPO MÁXIMO QUE VENDRÍAN
DETERMINADOS POR LA LEY ESTATAL**

I. Posible atribución de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas

Admitida la conclusión anterior, se trata ahora de analizar si, además, sería posible que las Comunidades Autónomas gozaran de capacidad normativa para fijar los tipos impositivos de los impuestos minoristas dentro de los márgenes que permitiera la ley estatal que proceda a su creación.

Ello daría lugar, por tanto, a que la carga fiscal final total que soportarían los productos gravados no sería necesariamente igual en todo el territorio español en que se aplican las Directivas comunitarias en materia de armonización de la fiscalidad indirecta, sino que podría variar según la Comunidad Autónoma en la que se efectuase la venta al por menor de los productos gravados; es decir, en razón de la ubicación geográfica de las estaciones de servicio a través de las que se venden los hidrocarburos o de las expendedurías autorizadas que venden las labores del tabaco.

Así pues, una Comunidad Autónoma podría decidir aplicar el tipo mínimo determinado por la ley estatal o subir ese tipo llegando incluso hasta el máximo que permitiera esta ley.

Examinada la normativa comunitaria, la posibilidad de atribución de esa facultad debe enmarcarse en un contexto diferente según se trate de un nuevo impuesto minorista sobre hidrocarburos o de un nuevo impuesto minorista sobre las labores del tabaco.

II. Fijación de tipos impositivos por las Comunidades Autónomas en un posible impuesto minorista sobre hidrocarburos

A la vista de lo expuesto más arriba, no parece que existan problemas de aplicación práctica que impidan la atribución de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas en estos impuestos minoristas.

Efectivamente, cada Comunidad Autónoma podría exigir los impuestos con tipos impositivos distintos dentro del margen fijado por la ley estatal. De ello se sigue que la

carga fiscal total de los hidrocarburos podría ser diferente en cada Comunidad Autónoma, aunque esta diferencia no parece que pueda ser causa de interferencia en el Impuesto Especial armonizado sobre Hidrocarburos.

No consideramos que ninguna norma comunitaria pueda ser directamente aducida contra esta disparidad de tipos impositivos dentro del territorio nacional, dado que se trataría de un tributo no armonizado cuya exigencia tampoco parece que pueda introducir distorsiones en el régimen de la imposición indirecta armonizada sobre hidrocarburos.

III. Fijación de tipos impositivos por las Comunidades Autónomas en un posible impuesto minorista sobre las labores del tabaco

La situación es diferente en el caso de que se decidiera crear un impuesto minorista sobre las labores del tabaco porque, al ser el Impuesto Especial armonizado sobre Labores del Tabaco un tributo esencialmente *ad valorem*, sí provoca interferencias en este impuesto estatal.

Efectivamente, el artículo 8.1 de la Directiva 95/59/CE exige que la base imponible del impuesto estatal proporcional sobre cigarrillos esté constituida “*en cada Estado miembro*” por el “*precio máximo de venta al por menor*”. Esta exigencia está reiterada en el artículo 1.2.b) de la Directiva 92/79/CEE y está reproducida para las labores del tabaco distintas de los cigarrillos en el artículo 3.1 de la Directiva 92/80/CEE.

Habida cuenta de que “*el precio máximo de venta al por menor*” incluye todos los impuestos y de que el impuesto minorista sería directamente repercutible en el precio de la labor del tabaco, forzosamente habría que concluir, en primer lugar, que el nuevo impuesto minorista tendría que formar parte de la base imponible del actual Impuesto Especial estatal armonizado sobre las Labores del Tabaco.

La inclusión del nuevo impuesto minorista en la base de dicho Impuesto estatal no provocaría especiales problemas si tuviera el mismo tipo impositivo en todas las Comunidades Autónomas. En tal supuesto se produciría una simple subida lineal de la base imponible con independencia de la Comunidad Autónoma en que se llevaran a cabo las operaciones de venta al por menor.

En cambio, debe reconocerse que se plantearía un problema si se atribuye facultad de fijación de tipos distintos a las Comunidades Autónomas. Este problema es el siguiente: como la base del Impuesto Especial estatal armonizado sobre las Labores del Tabaco es el “*precio máximo de venta al por menor*”, bastaría con que una sola de las Comunidades Autónomas decidiera elevar el tipo impositivo del impuesto minorista aplicable en su territorio para que el precio de venta al por menor en esa Comunidad se convirtiera en el “*precio máximo*” español y, por tanto, tendría que producirse un aumento de la base imponible del Impuesto Especial estatal armonizado en todo el territorio español de aplicación.

De ello se derivarían los subsiguientes incrementos de dicho impuesto estatal al margen de la propia voluntad del Estado y como consecuencia de la decisión de una

Comunidad Autónoma. Igualmente aumentarían los precios de venta al público en todo el territorio español, incluido el de las Comunidades Autónomas que hubieran decidido exigir el nuevo impuesto minorista a un tipo inferior. En definitiva, la decisión de una única Comunidad Autónoma surtiría efectos no deseados sobre todas las demás y sobre el propio Estado.

Con la actual configuración del tributo armonizado que comentamos como una figura esencialmente “*ad valorem*” y con la regla sobre determinación de su base imponible que acaba de exponerse, no parece que puedan evitarse los efectos descritos.

Conclusiones

1.^a) La posible exigencia de un nuevo impuesto minorista sobre hidrocarburos con tipos distintos en el ámbito territorial de las diferentes Comunidades Autónomas españolas no parece que pueda introducir interferencias o distorsiones en el régimen actual del Impuesto Especial estatal armonizado sobre Hidrocarburos.

2.^a) Por el contrario, la posible exigencia de un nuevo impuesto minorista sobre las labores del tabaco con tipos distintos en el ámbito territorial de las diferentes Comunidades Autónomas provocaría el efecto inevitable de que la base imponible del actual Impuesto Especial estatal armonizado sobre las Labores del Tabaco debería tener en cuenta la incorporación del impuesto minorista más elevado, al tratarse de un tributo esencialmente “*ad valorem*” que recae sobre el precio máximo de venta al por menor de estos productos en cada Estado miembro de la Unión Europea, de manera que la decisión de elevación de tipos por parte de una Comunidad Autónoma se traduciría en una modificación de la base imponible del tributo estatal exigido en todo el territorio nacional de aplicación.

DOCUMENTO NÚM. 3

**Carta de 10 de mayo de 2001, del Sr. D. Javier Lasarte,
Presidente de la Comisión, al Sr. D. Michel Aujean, Director de Política Fiscal
de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea**

Ante todo, de nuevo le expreso mi más afectuoso agradecimiento por la atención que ha vuelto a prestar en nuestra reunión del pasado día 3 de mayo a la consulta que le presenté en abril. Y le ruego que haga llegar mi agradecimiento al Sr. Raponi por la entrevista que mantuvimos el día 3 junto con los Sres. Boeshertz, y López Rodríguez, así como con la Sra. Perolat, puesto que todos ellos han mostrado gran interés en el análisis de los temas planteados.

Como consecuencia de estas entrevistas, y de nuestra breve conversación sobre el tema del pasado día 4, hemos llegado a la conclusión de que debía enviarle esta nueva carta para aclarar el sentido de las anteriores y del documento que acompañaba a la segunda en un punto concreto: la finalidad específica de los posibles nuevos tributos sobre las operaciones al por menor o consumo de hidrocarburos y tabacos.

Dadas las competencias atribuidas por nuestra Constitución a las Comunidades Autónomas y asumidas realmente por estas, tales tributos tendrían como finalidad específica la articulación de políticas sanitarias y medioambientales, atendiendo a la normativa de la Unión Europea y a la doctrina de esa Comisión y del Tribunal de Luxemburgo.

Según el artículo 148 de la Constitución, dichas Comunidades Autónomas podrán asumir competencias, entre otras, en las siguientes materias: "*9.ª La gestión en materia de protección del medio ambiente.- 21.ª Sanidad e higiene*". Actualmente cumplen en efecto sus funciones en estos ámbitos como consecuencia de la correspondiente asunción de competencias, siendo especialmente significativas las actuaciones en el ámbito de la sanidad a efectos de la reforma del actual sistema de financiación autonómica.

Este sería el fundamento último de la posible creación de esos tributos minoristas como eventuales instrumentos fiscales de articulación de las correspondientes políticas públicas, lo que implicaría a su vez, por supuesto, que el rendimiento de los mismos debería quedar asignado a la financiación de gastos vinculados a las actuaciones medioambientales y sanitarias.

Aunque creo que lo anterior da respuesta a la cuestión planteada en relación con el tema de la finalidad específica de tales tributos en las reuniones antes referidas, quedo a su disposición, como siempre, para cualquier aclaración adicional o estudio que considere oportuno.

A la espera de su respuesta a las cuestiones consultadas, le doy las gracias en nombre propio y en el del Grupo de Trabajo a que me refería en mi carta primera por la atención y el interés que ha prestado desde primer momento a las preguntas formuladas.

DOCUMENTO NÚM. 4

Contestación de 14 de junio de 2001 del Sr. D. Michel Aujean, Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea al Sr. D. Javier Lasarte, Presidente de la Comisión

Los servicios de esta Dirección General han procedido al estudio detenido de las diversas cuestiones planteadas en sus cartas. El Derecho originario plasmado en el Tratado, las directivas adoptadas en materia fiscal y la propia labor del Tribunal de Justicia permiten arrojar luz sobre los principios y criterios que se deben tener en cuenta en la cesión de ingresos por recaudación y en la atribución de competencias legislativas a las autoridades regionales, en relación con los impuestos indirectos que han sido objeto de armonización comunitaria.

En la redacción de esta contestación se han separado en dos partes diferentes las cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y con los impuestos especiales.

1.ª Parte: cuestiones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido

En el marco de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, las autoridades españolas examinan diferentes posibilidades.

En el ámbito del IVA, una de las medidas consideradas concierne a la transferencia de una parte de la recaudación del IVA a dichas comunidades. En esta materia, las disposiciones comunitarias en materia de IVA no han previsto restricciones: los Estados miembros son soberanos. Estos pueden disponer de sus ingresos fiscales y los pueden distribuir en función de sus necesidades, en la medida en que esto no tenga incidencia alguna sobre los recursos propios derivados del IVA.

Por el contrario, las disposiciones comunitarias actualmente en vigor aplicables en materia de IVA no permiten que las Comunidades Autónomas fijen tipos de IVA diferenciados a las operaciones localizadas en el territorio de su jurisdicción. El artículo 12 párrafo 3, a), de la sexta Directiva¹ prevé que se fije un único tipo normal por *cada Estado miembro*. Los *Estados miembros* pueden asimismo aplicar uno o dos tipos reducidos.

¹ DO L 145 de 13.06.1977, p. 1. Directiva modificada en último lugar por la Directiva 2001/4/CE - DO L 22 de 24.01.2001, p. 7 y rectificadora DO L 26 de 27.01.2001, p. 40.

Además, la hipótesis descrita en la primera cuestión puede conducir al riesgo de una situación en la que una misma operación tribute en mayor o menor medida según su lugar de imposición dentro de un mismo Estado miembro, España. No se puede considerar tal posibilidad puesto que resulta contraria a los principios comunitarios que rigen el IVA y sus características esenciales. En efecto, el IVA es un *impuesto general* puesto que tiene por objeto comprender *al conjunto de las operaciones económicas dentro del Estado miembro concernido*, es proporcional a los precios de los bienes y servicios, se percibe en cada fase del proceso de producción y distribución y se repercute sobre el consumidor final.

Además, las medidas adoptadas por los Estados miembros en la materia no pueden en ningún caso poner en peligro la libre circulación de mercancías ni el buen funcionamiento del mercado interior, ni crear riesgos de distorsiones de la competencia. Ahora bien, la propuesta considerada por España parece poner en tela de juicio estos principios, al *introducir distorsiones de la competencia entre las Comunidades Autónomas*.

A todo esto se une el *principio de unidad de tipos de IVA*, conforme al cual bienes y servicios idénticos no pueden estar sometidos a tipos diferentes. Además, el objetivo buscado en materia de IVA es la armonización o al menos una aproximación más importante en los tipos de IVA. La existencia de distintos tipos en las diferentes Comunidades Autónomas iría en contra de este objetivo.

Las únicas excepciones a estos principios son las derogaciones precisas y de carácter transitorio previstas en el artículo 28 de la sexta Directiva, acordadas durante las negociaciones de la Directiva 92/77/CEE² sobre la aproximación de tipos de IVA o en las actas de adhesión, que son, en todo caso, *aprobadas por unanimidad en el seno del Consejo por todos los Estados miembros*.

Además, la posibilidad de prever un impuesto suplementario que tenga el carácter de impuesto sobre la cifra de negocios tampoco es admisible en el ámbito de las Comunidades Autónomas vistas las disposiciones del artículo 33 de la sexta Directiva.

Todas estas razones impiden, so pena de poner en riesgo la neutralidad del IVA, prever potestades para fijar los tipos de IVA en el ámbito regional o local.

2.^a Parte: cuestiones relativas a los Impuestos Especiales

Las cuestiones planteadas en la primera carta remitida por el Sr. Lasarte, fechada el día 6 de abril de 2001, tratan básicamente de la posibilidad de que las Comunidades Autónomas introduzcan tipos diferenciados en los Impuestos Especiales armonizados.

² Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA) - DO L 316 de 31/10/1992 p. 1.

Consideramos que las cartas segunda y tercera, de 24 de abril y de 10 de mayo respectivamente, aportan precisiones acerca de los mecanismos del sistema fiscal considerado por España, sin que se altere la naturaleza de las cuestiones inicialmente suscitadas.

Antes de responder de manera más detallada a las cuestiones relativas a las accisas y a los nuevos impuestos, **la Comisión recuerda que se opone a toda iniciativa que ponga en peligro la necesaria aproximación de los sistemas fiscales de los Estados miembros**, en particular en lo que concierne a los tipos de los impuestos aplicables a los productos sujetos a los Impuestos Especiales.

A. Cuestiones relacionadas con los impuestos especiales armonizados

En relación con las directivas aplicables a los productos sujetos a accisas, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia establece, para cada producto sujeto a accisas armonizadas en el ámbito comunitario, que se aplique por los Estados miembros un *tipo de gravamen nacional único*, superior al valor mínimo establecido en la correspondiente directiva.

Por otra parte, el procedimiento del artículo 8 párrafo 4 de la Directiva 92/81/CEE relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos prevé que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, puede autorizar a un Estado miembro a introducir otras exenciones o reducciones por motivos de políticas específicas. No obstante, este procedimiento no está previsto para permitir que se eluda el principio de unidad mencionado antes sino para dotar al sistema de cierta flexibilidad. No existe ningún precedente de diferenciación regional general de las accisas en la Unión Europea.

De manera general, las diferencias en los impuestos especiales deben respetar el conjunto de las políticas comunitarias: en particular, tales diferencias no pueden poner en peligro la libre circulación de mercancías y el buen funcionamiento del mercado interior. Con este motivo, la Comisión se pregunta acerca de las condiciones para la puesta en práctica de la creación de las accisas regionales, por ejemplo las que conciernen la adquisición de tabaco con la obligación establecida a cargo de los productores comunitarios de colocar en los paquetes de cigarrillos timbres fiscales autonómicos, así como también sobre la cuestión relativa a las ventas a bordo de aviones y buques. En fin, los riesgos de fraude o de distorsión del tráfico no se pueden ignorar.

La diversidad de impuestos especiales debe también ser compatible con las reglas comunitarias sobre concurrencia y, en particular, con las normas relativas a las ayudas de Estado.

La introducción de competencia fiscal entre las Comunidades Autónomas respecto de los productos sujetos a impuestos especiales podría conducir además a la erosión de la base fiscal.

Es por estas razones en particular por las que la Comisión busca una aproximación mayor de las accisas. La diversidad regional de impuestos no va, a priori, en esta dirección deseable.

Conclusión

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

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

B. Cuestión relativa a la creación de nuevos impuestos sobre el tabaco y los hidrocarburos

B.1. La primera pregunta se refiere a la posibilidad de financiar a las Comunidades Autónomas por medio de nuevos impuestos exigidos sobre los productos sometidos a accisas armonizadas.

El Sr. Lasarte precisa el 10 de mayo de 2001 que los objetivos perseguidos por estos nuevos impuestos serían la protección del medio ambiente y la sanidad.

El artículo 3 párrafo 2 de la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales estipula:

“Los productos a que se refiere el apartado I (es decir, tabaco, alcohol e hidrocarburos) podrían estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.”

La sentencia del Tribunal de Justicia dictada en el asunto C-437/97³ aporta también un punto de vista interesante en el análisis de la cuestión suscitada por España. El párrafo 48 de esta sentencia pone de manifiesto, en relación con el artículo 3 párrafo 2 de la Directiva 92/12/CEE, que:

“A este respecto, procede destacar que el impuesto sobre las bebidas no respeta el sistema general de las normas relativas a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas. En efecto, se aparta de los métodos de liquidación de los impuestos especiales puesto que su importe se determina con relación al valor del producto, y no sobre la base del peso del produc-

³ Decisión prejudicial planteada por la “Verwaltungsgerichtshof” (Austria) sobre una cuestión fiscal; sentencia de 09.02.2000.

to, de la cantidad del producto o del alcohol que contiene. Además, no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que sólo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo como aparece definida en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales.”

La distribución de la recaudación es competencia de los Estados miembros.

Conclusión:

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

B.2. Posteriormente, se suscita una segunda pregunta relativa a la posibilidad de establecer diferencias autonómicas en estos nuevos impuestos.

En primer lugar se debe recordar que los argumentos ya invocados a propósito de la diferenciación regional de las accisas son válidos respecto de la diferenciación regional de los nuevos impuestos.

Por otra parte, si se puede demostrar que la medida fiscal se integra en el ámbito nacional en el marco de las políticas de sanidad o de protección del medio ambiente, conviene acreditar sin equívocos que las diferencias regionales que se efectuarían responderían a imperativos generales de coherencia entre el montante del impuesto y los problemas que aspira a resolver. De esta manera, el importe del impuesto debería estar definido en las Comunidades Autónomas en función de criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. En su defecto, el objetivo esencial de la diferenciación regional aparecería básicamente como objetivo de naturaleza presupuestaria.

En cuanto a las diferencias regionales de los impuestos sobre el tabaco, el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE no sería respetado si la base imponible de las accisas fuera alterada en la medida en que el tipo del impuesto se calcula sobre el precio de venta, impuestos incluidos, de la clase de cigarrillos más demandados en el territorio nacional (la modificación regional del tipo del impuesto conllevaría por otra parte un cambio del precio nacional y, como consecuencia, del impuesto nacional).

Conclusión:

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