

Incentivos en los impuestos especiales para autónomos y pymes del sector del transporte por carretera: Conciliando medioambiente y viabilidad económica

INCENTIVES IN EXCISE TAXES FOR THE SELF-EMPLOYED AND SMES IN THE ROAD TRANSPORT SECTOR: RECONCILING ENVIRONMENT AND ECONOMIC VIABILITY

Norberto Miras Marín

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Murcia

Resumen: Este artículo examina los incentivos fiscales disponibles en los impuestos especiales sobre hidrocarburos y sobre determinados medios de transporte —dos pilares de la fiscalidad verde española— y su impacto diferenciado en autónomos y micro-pymes del transporte por carretera. Partiendo de la naturaleza extrafiscal de estos tributos, se revisa la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, así como el encaje con la Directiva 2003/96/CE y con el paquete climático «Fit for 55». El trabajo demuestra que la configuración actual de los gravámenes, concebida para internalizar externalidades negativas y aplicar el principio «quien contamina paga», tensiona la viabilidad económica de un sector empresarial altamente atomizado (el 85 % opera con cinco vehículos o menos). A partir de un análisis comparado e internacional, se formulan propuestas de ingeniería fiscal —refuerzo del gasóleo profesional, exenciones selectivas en el IEDMT, créditos fiscales para vehículos cero emisiones y amortización acelerada— capaces de alinear los objetivos de descarbonización con la viabilidad económica de los pequeños operadores del sector.

Abstract: This paper analyses how Spain's excise duties on motor fuels and on vehicle registration—key components of the country's green-tax framework—affect freelancers and micro-SMEs in road transport. Building on the extra-fiscal rationale of these levies, it surveys Constitutional Court and CJEU case-law and maps their consistency with Directive 2003/96/EC and the EU «Fit for 55» climate package. The findings reveal that, although the taxes are designed to internalise negative externalities under the polluter-pays principle, their current configuration jeopardises the economic viability of a sector where 85 percent of firms operate five trucks or fewer. Drawing on international and comparative evidence, the article proposes a set of fiscal instruments—an enhan-

ced professional-diesel rebate, targeted IEDMT exemptions, zero-emission investment tax credits and accelerated depreciation—capable of reconciling decarbonisation goals with survival of the little operators of the sector.

Palabras Clave: Impuestos especiales, Transporte por carretera, Autónomos y pymes, Gasóleo profesional, Impuesto sobre Hidrocarburos, Impuesto de Matriculación (IEDMT)

Keywords: Excise duties, Road transport, SMEs and freelancers, Professional diesel rebate, Fuel tax (hydrocarbons), Vehicle registration tax

Índice: I. CONSIDERACIONES PREVIAS. II. LA FUNDAMENTACIÓN EXTRAFISCAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES. III. LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE EL TRANSPORTE EN EL DERECHO ESPAÑOL 1. El Impuesto especial sobre hidrocarburos. 2. El Impuesto especial sobre determinados medios de transporte. IV. ORIENTACIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE FISCALIDAD DEL TRANSPORTE. V. PERSPECTIVA DE DERECHO INTERNACIONAL Y COMPARADO EN FISCALIDAD AMBIENTAL DEL TRANSPORTE. VI. AUMENTO DE LA PRESIÓN FISCAL VERDE Y MICROEMPRESAS DE TRANSPORTE. 1. Objetivos medioambientales y riesgos para los autónomos y pymes. 2. Propuestas tributarias de apoyo a microempresas del transporte VII. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

I. Consideraciones previas

Los impuestos especiales sobre el transporte constituyen gravámenes específicos que inciden sobre determinados consumos sectoriales, coexistiendo con el impuesto general sobre el volumen de ventas —el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)—. Esta superposición impositiva encuentra su justificación en la naturaleza extrafiscal de dichos tributos¹. A diferencia de los gravámenes con finalidad exclusivamente recaudatoria, estos instrumentos fiscales se configuran primordialmente en torno a objetivos de política pública que trascienden la mera obtención de ingresos tributarios². Mediante la imposición de gravámenes fiscales, se persigue la modificación de comportamientos de los agentes económicos, relegando a un

- 1 Lo que resulta particularmente relevante es cómo la justificación del «doble gravamen» revela una evolución en la concepción moderna de la fiscalidad —desde una función meramente recaudatoria hacia un instrumento multidimensional de política pública—. El sistema español es que va más allá de la simple aplicación de la teoría pigouviana al integrar estos impuestos especiales en un marco de políticas coordinadas. Esta aproximación «finalista» de la tributación especial representa un cambio de paradigma respecto a la neutralidad fiscal tradicional, planteando interesantes cuestiones sobre la legitimidad democrática en la orientación del comportamiento ciudadano a través de la fiscalidad. Esto se manifiesta claramente en la normativa: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28741#:~:text=adem%C3%A1s%20de%20su%20funci%C3%B3n%20recaudatoria%2C,transportes%20de%20medio%20ambiente%2C%20etc> [Consultado el 20 de abril de 2025].
- 2 Un ejemplo clasiquísimo sería desincentivar el consumo de combustibles fósiles contaminantes, fomentar la renovación del parque automotor hacia vehículos menos emisores o sufragar gastos sociales generados por la contaminación.

segundo plano —aunque sin eliminarla— su función recaudatoria consustancial³. En el ámbito del transporte, estos impuestos adquieren singular relevancia debido a su doble dimensión funcional: por una parte, operan como mecanismos de internalización de externalidades negativas —contaminación atmosférica y acústica, congestión vial y deterioro infraestructural— y, por otra, constituyen instrumentos fundamentales de política energética y medioambiental. Entre estos tributos destacan el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), que grava la primera matriculación de vehículos según sus emisiones de CO₂ y el Impuesto sobre Hidrocarburos, que incide directamente sobre el consumo de combustibles empleados en el transporte. Ambas figuras impositivas responden a la lógica del principio «quien contamina paga», encareciendo bienes o actividades generadoras de impactos ambientales; no obstante, su configuración debe armonizarse con los principios constitucionales de capacidad económica, generalidad y no confiscatoriedad, así como con el marco armonizado establecido por la Directiva 2003/96/CE.

La eficacia de las normas tributarias está intrínsecamente vinculada a la realidad empresarial sobre la que se proyectan. En España, el transporte terrestre por carretera posee un considerable peso económico caracterizado por una estructura empresarial altamente fragmentada. Según datos del Observatorio del Transporte de Mercancías por Carretera, publicado por la Dirección General de Transporte Terrestre, al 1 de julio de 2024, el 59,2 % de las 103.375 empresas con autorización de servicio público operaba con un único vehículo, mientras que el 85,7 % disponía de cinco unidades o menos⁴. Esta pronunciada atomización refleja un tejido productivo compuesto mayoritariamente por microempresas y trabajadores autónomos con limitada capacidad financiera y reducido poder de negociación frente a sus principales clientes. Esta circunstancia hace imperativa una cuidadosa calibración de la tributación en materia de impuestos especiales, dada la elevada sensibilidad de estas unidades empresariales ante incrementos en la presión impositiva.

La orientación de la fiscalidad española en este ámbito debe interpretarse, asimismo, a la luz del paquete legislativo «Fit for 55», cuyo objetivo es reducir las emisiones netas de la Unión Europea en un 55 % para 2030 respecto a los niveles de 1990. Este ambicioso propósito supone la revisión de la Directiva 2003/96/CE, mediante la cual la Comisión Europea propone indexar los tipos mínimos aplicables a los carburantes en función de su contenido

3 O deberían hacerlo: la extrafiscalidad del Impuesto sobre Hidrocarburos en España presenta una marcada desconexión entre la recaudación y la inversión en políticas ambientales. A diferencia de modelos como el francés o el alemán, en España la mayor parte de la recaudación no está afectada específicamente a programas de reducción de emisiones o de transición energética. Además, mantiene numerosas exenciones y tipos reducidos para sectores como la agricultura, la pesca, la navegación o determinados usos industriales, lo que debilita su coherencia ambiental y favorece su carácter recaudatorio. La reciente bonificación extraordinaria de 20 céntimos por litro aplicada durante la crisis energética de 2022 pone de relieve la subordinación de los objetivos extrafiscales a consideraciones económicas coyunturales, priorizando el alivio de la inflación sobre los objetivos ambientales. Esta bonificación se prorrogó hasta el control de la inflación, como se puede comprobar en: <https://www.transportes.gob.es/el-ministerio/sala-de-prensa/noticias/mar-27122022-1432> [Consultado el 20 de abril de 2025].

4 Se puede encontrar información sobre el Observatorio del Transporte de Mercancías por Carretera en: <https://www.transportes.gob.es/transporte-terrestre/servicios-al-transportista/observatorios-del-transporte/observatorios-del-transporte-de-mercancias-por-carretera> [Consultado el 20 de abril de 2025].

energético y su factor de emisión, eliminando de facto el tratamiento fiscal preferencial del diésel⁵. Adicionalmente, contempla la creación del ETS-II (régimen de comercio de derechos de emisión para combustibles de transporte y edificios), que a partir de 2027 obligará a los suministradores de carburantes a adquirir y entregar derechos de emisión por las emisiones asociadas al gasóleo y la gasolina, trasladando previsiblemente este gasto adicional al precio final del combustible⁶. Este renovado marco armonizado introduce una señal-precio complementaria que, sumada al Impuesto sobre Hidrocarburos, incentivará la modernización del parque móvil. La acción combinada de ambos instrumentos —impuestos nacionales y precio del carbono europeo— incrementará la presión fiscal sobre los carburantes fósiles, evidenciando la necesidad de implementar medidas compensatorias, como el reforzamiento de los mecanismos de devolución y las ayudas destinadas a la renovación de flotas, especialmente para los operadores de menor dimensión.

El presente análisis de los impuestos especiales que gravan el sector del transporte pone particular atención en su incidencia sobre el segmento empresarial constituido por las microempresas de transporte por carretera, segmento que reviste especial importancia en el contexto económico español. En este sentido, resulta imprescindible examinar los impuestos especiales aplicables al transporte en el ordenamiento jurídico español, poniendo énfasis en sus objetivos extrafiscales, así como analizar el marco normativo y jurisprudencial del Derecho comunitario europeo aplicable a la fiscalidad del transporte. Asimismo, la cuestión debe contextualizarse en el ámbito del Derecho internacional y los compromisos adquiridos en materia de fiscalidad ambiental, abordando específicamente la situación fiscal de las microempresas del sector. Las principales consideraciones sobre el estado actual de dichos tributos permiten vislumbrar eventuales mejoras orientadas a la optimización sectorial, teniendo siempre presente la delicada situación de las microempresas que conforman mayoritariamente el tejido empresarial del transporte por carretera en España.

II. La fundamentación extrafiscal de los impuestos especiales

Los impuestos especiales sobre el transporte constituyen una categoría específica dentro del sistema tributario español que grava determinadas actividades o consumos relacionados con el sector del transporte, complementando la imposición general del IVA. Estos tributos se caracterizan por su naturaleza indirecta y su doble finalidad: recaudatoria y extrafiscal.

5 Propuesta de la Comisión Europea sobre la indexación de los tipos mínimos aplicables a los carburantes en función de su contenido energético y su factor de emisión disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0563> y el Informe de la Comisión al Parlamento Europeo sobre el tema, disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022DC0515> [Consultado el 20 de abril de 2025].

6 Información sobre la creación del ETS-II y su impacto en el comercio de derechos de emisión para combustibles de transporte disponible en la página del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (<https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/comercio-de-derechos-de-emision/rcde-2.html>) y el Informe FIDE sobre el RCDE2, disponible en: <https://www.fide.es/2024/06/28/informe-fide-rcde2-ets-1/> [Consultado el 20 de abril de 2025].

La justificación teórica de estos impuestos especiales reside en la necesidad de internalizar externalidades generadas por el transporte —contaminación atmosférica y acústica, congestión, accidentalidad, deterioro de infraestructuras— que no quedan reflejados en los precios de mercado. Sin embargo, su configuración actual evidencia un equilibrio no siempre coherente entre objetivos recaudatorios y ambientales⁷.

La doctrina tributaria española ha reconocido en los tributos configurados para la eliminación de externalidades según PIGOU⁸, calificándolos como *extrafiscales* o «*de ordenación*»⁹. Autores españoles clásicos definieron los *tributos con fines no fiscales* de manera negativa, como no fiscales. CASADO OLLERO insistía en esa delimitación negativa, abarcando diversos gravámenes por el criterio que además del fin típicamente recaudatorio tienen otro constitucionalmente fundamentado¹⁰. En otras palabras, un impuesto es *extrafiscal* en la medida en

7 A diferencia de otros países europeos, España no ha implementado aún sistemas de tarificación vial generalizada o impuestos por congestión urbana, aunque existen peajes en determinadas infraestructuras que comparten parcialmente esta filosofía impositiva. El Proyecto de Ley de Movilidad Sostenible contiene la configuración básica de una tasa por congestión urbana. La futura tasa municipal por circulación de vehículos contaminantes se fundamentará en la Disposición Final Segunda del Proyecto de Ley, que añade una letra v) al artículo 20.3 y modifica el artículo 24.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL, en adelante). Estas disposiciones abren la posibilidad de que los municipios creen tasas locales por la circulación de vehículos que superen los límites o categorías máximas en las zonas de bajas emisiones. Los nuevos 20.3 v) y 24 TRLRHL habilitan a los municipios a crear la tasa y configura el hecho imponible como el aprovechamiento especial del dominio público local mediante la circulación en zonas de bajas emisiones de vehículos que superen los límites o categorías máximas de libre circulación, en afán diferenciador del hecho imponible del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica regulado en los artículos 92 a 99 del mismo texto legal. [Proyecto Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: https://www.congreso.es/public_oficiales/L15/CONG/BOCG/A/BOCG-15-A-9-1.PDF

8 Arthur Cecil Pigou fue un economista inglés conocido por sus contribuciones a la economía del bienestar. Su obra más destacada, *The Economics of Welfare*, de 1920, analiza cómo se distribuye la riqueza y el bienestar en una sociedad. Pigou introdujo el concepto de externalidades, que son efectos secundarios de las actividades económicas que no se reflejan en los precios de mercado. Para corregir estas externalidades, propuso la intervención estatal mediante impuestos y subsidios, conocidos como impuestos pigouvianos.

9 La acepción de «*extrafiscales*» de estos tributos es la más extendida, pero no la única: el profesor ALBIÑANA prefiere llamarlos tributos de ordenación. ALBIÑANA «Los fines no fiscales de los tributos», en la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 213, 1991, p. 455. y GONZÁLEZ GARCÍA y LEJEUNE VARCARCEL los califican de tributos de ordenamiento y nos ofrecen una definición: «se llaman tributos de ordenamiento aquellos que no han sido pensados con esa finalidad recaudatoria, sino con la finalidad esencial de, a través de sus efectos, influir en un sentido o en otro en la organización económica o social de un país. Y en orden a ello, ni el hecho imponible, ni la base ni los tipos o el conjunto de exenciones o bonificaciones están pensados tomando como referencia a la capacidad económica, o, al menos, ésta no despliega un papel determinante en la configuración de los mencionados elementos del tributo». *Derecho Tributario*, Salamanca: Universidad de Salamanca, 1997, p. 167.

10 CASADO OLLERO señala sobre el término «*extrafiscalidad*» que se trata de «una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que —por contraposición— pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición»

que es el medio de ejecutar políticas públicas —que pueden ser sanitarias o medioambientales, por ejemplo—, de forma directa, mediante su estructura impositiva¹¹.

Esta concepción ocasionó un debate doctrinal sobre la admisibilidad y límites de la extrafiscalidad ¿puede algo ser simultáneamente fiscal y extrafiscal? Si un tributo no tiene como fin primordial el recaudar ¿sigue siendo propiamente un tributo, o degenera en otra figura?¹² SAINZ DE BUJANDA, padre del Derecho Financiero español, defendió que la razón de ser del sistema tributario radica en cubrir las necesidades de gasto público, siendo escéptico ante teorías que atribuyeran primacía a objetivos económicos o extrafiscales por encima de la función estrictamente financiera del tributo¹³.

Sin embargo, la doctrina española contemporánea admite ampliamente la existencia de fines extrafiscales en los tributos, siempre que no se desvinculen por completo de la naturaleza impositiva. Se subraya que la finalidad extrafiscal es una finalidad añadida —y no sustitutiva— de la recaudatoria¹⁴. De hecho, la propia Ley General Tributaria permite que las normas tributarias persigan fines extrafiscales, si bien no concibe la creación de un tributo cuya naturaleza sea *enteramente* extrafiscal en todos sus elementos¹⁵. En palabras del Tribunal Constitucional, la finalidad extrafiscal no es incompatible con un propósito recaudatorio —aunque éste sea secundario—, pues ello es consustancial al propio concepto de tributo¹⁶.

«Los fines no fiscales de los tributos», en la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 213, 1991, p. 455.

- 11 Y a través de la asignación presupuestaria del dinero recaudado, haciendo referencia a la importantísima sentencia del TJUE transportes Jordi Besora.
- 12 Un tributo cuyo fin primordial no sea recaudatorio mantiene su naturaleza tributaria siempre que conserve sus elementos esenciales y su estructura técnica como tributo. Lo que caracteriza fundamentalmente al tributo no es solo su finalidad recaudatoria, sino su configuración como prestación patrimonial coactiva establecida por ley, exigida por un ente público y basada en la manifestación de capacidad económica.
- 13 PUEBLA AGRAMUNT, N., «Los tributos con fines no fiscales», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 183, 1998. [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/download/17031/16757#:~:text=Los%20autores%20han%20venido%20manteniendo,signifi%02caci%C3%B3n%20estrictamente%20financiera%20o%20recaudatoria>
- 14 PUEBLA AGRAMUNT, N., *Op. cit.* [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/download/17031/16757#:~:text=fen%C3%B3meno,Veremos%20c%C3%B3mo%2C%20siendo%20indis%02cutible%20la>
- 15 GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., «Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario», *Revista técnica tributaria*, 107, 2204. [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/download/646/624?inline=1#:~:text=La%20Ley%20General%20Tributaria%20admite,naturaleza%20extrafiscal%20en%20su%20integridad>
- 16 La Sentencia 120/2208 del Tribunal Constitucional representa un pronunciamiento importante en la delimitación de la extrafiscalidad, al validar la constitucionalidad del Impuesto extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente (ecotasa), estableciendo que un tributo genuinamente extrafiscal debe reflejar su finalidad medioambiental no solo en su exposición de motivos sino en su estructura técnica (hecho imponible, base imponible y tipo de gravamen); el TC rechazó que existiera doble imposición prohibida con impuestos estatales debido a la diferenciada finalidad extrafiscal, aunque los votos particulares cuestionaron si el impuesto realmente servía a propósitos ambientales o era meramente recaudatorio, evidenciando así la

En la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, ya puso de relieve expresamente esta dualidad de fines¹⁷. Dicha ley, que instauró en España el régimen actual de impuestos especiales, reconoció que estos tributos indirectos al consumo tienen «además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.». Es decir, el legislador destacó desde un inicio la vocación extrafiscal de tales impuestos especiales, al servicio de objetivos como la salud pública¹⁸, la seguridad vial y ordenación del transporte, la energía y el medio ambiente¹⁹. En consecuencia, los impuestos especiales —por su propia configuración legal— han sido un campo propicio para implementar fines extrafiscales.

Una vez sentado el concepto y el fundamento doctrinal de la extrafiscalidad, podemos centrarnos en los impuestos especiales sobre el transporte en España, analizando cómo se concretan en ellos esos fines no fiscales y qué problemas legales han planteado.

III. Los impuestos especiales sobre el transporte en el derecho español

En el sistema tributario español, dos figuras impositivas destacan por gravar específicamente el sector del transporte con potencial finalidad extrafiscal: (i) el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, que recae sobre los carburantes utilizados mayoritariamente por vehículos de transporte y (ii) el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que grava la primera matriculación de vehículos de motor para uso privado²⁰. A continuación, se examina la regulación básica de cada impuesto, su justificación extrafiscal y la jurisprudencia relevante del Tribunal Supremo y Constitucional en torno a ellos.

compleja línea divisoria entre los tributos con auténtica vocación extrafiscal y aquellos que utilizan la retórica ambiental como simple justificación para aumentar la recaudación territorial. [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2208-16721#:~:text=match%20at%20L739%20puntualizado%20que,adem%C3%A1s%20de%20la%20recaudatoria%2C%20se>. En la configuración del hecho imponible compatible también es importante la contribución de SANZ CASTAÑO, J.F., *Derecho tributario aduanero*, Aranzadi, 2023, p. 313 y ss.

- 17 Con anterioridad a esta norma nos encontramos con el primer «impuesto extrafiscal» de la democracia, que fue el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas que se contiene en la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio. El TC en STC 37/1987, avaló la admisibilidad constitucional de los tributos con fines no fiscales, admitiendo que, si bien es cierto que ningún precepto constitucional lo recoge expresamente, la «extrafiscalidad» puede derivarse de los principios rectores de la política social y económica.
- 18 Por ejemplo: reducir el tabaquismo mediante altos impuestos al tabaco. Según la Organización Mundial de la Salud (OMS), incrementar los impuestos al tabaco en un 10% puede reducir su consumo en aproximadamente un 4-5%. [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/374809/9789240083318-spa.pdf?sequence=1>
- 19 Caso que tratamos en el presente artículo.
- 20 A mayor abundamiento, SANZ CASTAÑO, J. F., *Derecho tributario aduanero*, Aranzadi, 2023, escribo sobre los IIEE en mi monografía, p. 244.

1. El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

El Impuesto sobre Hidrocarburos (IEH) es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava el consumo de carburantes y otros productos energéticos. Se encuentra regulado en la Ley 38/1992 (Ley de Impuestos Especiales, LIE) y normativa de desarrollo, siguiendo las directivas armonizadoras de la Unión Europea en esta materia. Este impuesto se configura técnicamente con un tipo impositivo fijado por unidad de producto²¹ y se devenga en la fase de producción o, más comúnmente, en la venta o entrega para consumo interno de los combustibles. Tradicionalmente ha sido una importante fuente de recaudación: la elevada demanda de combustibles de automoción, relativamente inelástica a corto plazo, garantiza ingresos considerables, al punto de ser la tercera fuente de recursos tributarios del Estado tras el IVA y el IRPF según algunos análisis.

No obstante, su peso fiscal, el IEH también persigue objetivos extrafiscales, principalmente de carácter energético y medioambiental. La idea subyacente es que el consumo de carburantes fósiles genera gastos sociales y ambientales no reflejados en su precio de mercado. Así, se considera que los consumidores deben sufragar en alguna medida esos gastos mediante una imposición específica y selectiva²². En la Exposición de Motivos de la LIE de 1992 ya se indicaba que encarecer los productos perjudiciales serviría a fines ambientales y de transporte²³.

Ahora bien, diversos autores han señalado que la finalidad extrafiscal ambiental del impuesto sobre hidrocarburos en España aparece «difuminada» por su configuración concreta, predominantemente orientada a la recaudación. A diferencia de otros tributos ambientales configurados para gravar el daño medioambiental²⁴, el IEH tradicionalmente no modulaba su gravamen directamente según el contenido contaminante de cada carburante, sino solo según la cantidad de producto consumido. La base imponible medida en litros o toneladas no refleja por sí misma la carga contaminante²⁵. De hecho, hasta fechas recientes el gasóleo estaba gravado a un tipo inferior al de la gasolina pese a su similar uso, lo que obedecía a razones históricas o sectoriales más que ecológicas, pues el diésel produce incluso mayores emisiones de ciertos contaminantes locales²⁶. Esto ha llevado a calificar al IEH como un impuesto principalmente recaudatorio con algunas notas extrafiscales.

21 El IEH constituye la tercera fuente de ingresos tributarios del Estado; no obstante, el legislador ha previsto una devolución parcial –4,9 céntimos por litro– para los transportistas que cumplan los requisitos del denominado gasóleo profesional, a fin de moderar el impacto sobre los gastos de explotación. [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: https://www.transportes.gob.es/recursos_mfom/sala_prensa/221227_np_20_centimos_tt_0.pdf

22 En la práctica, el impuesto sobre hidrocarburos ha apoyado la política energética fomentando el ahorro y eficiencia: un precio mayor del combustible tiende a reducir su consumo o incentivar vehículos más eficientes.

23 La puedes encontrar disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28741#:~:text=Los%20impuestos%20especiales%20de%20fabricaci%C3%B3n,1%20de%20enero%20de%220993> [Consultado el 20 de abril de 2025].

24 Del tipo «carbon taxes».

25 No distingue entre combustibles más emisores de carbono y menos emisores, más allá de la diferencia entre gasolina y diésel

26 Por ejemplo, NOx o partículas. Los óxidos de nitrógeno (NOx) y las partículas en suspensión (PM)

Con todo, se han introducido en el IEH elementos extrafiscales. Por un lado, existen tipos impositivos diferenciados en función del uso del combustible: por ejemplo, el gasóleo profesional goza de reintegros parciales²⁷ y los biocarburantes han tenido tipos bonificados o la posibilidad de estar exentos hasta cierto volumen, para fomentar energías más limpias. Por otro lado, se incluyen tramos impositivos de competencia autonómica: tras la reforma de 2022, las Comunidades Autónomas pueden fijar un tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos dentro de ciertos límites, permitiendo modular la presión fiscal según las necesidades regionales, a menudo con justificaciones sanitarias o ambientales²⁸. La recaudación de dicho tramo suele estar formalmente afectada a gastos en sanidad u otros fines de interés regional, lo que revela su espíritu extrafiscal²⁹.

En el plano jurisprudencial nacional, el Tribunal Supremo ha conocido diversos litigios relacionados con el IEH y su alcance. Un ejemplo reciente es la impugnación de la eliminación de ciertas exenciones ambientales: la Ley 15/2022 suprimió la exención del IEH para el gas natural usado en la generación eléctrica, alegando motivos medioambientales, de modo que ese gas pasó a soportar impuesto pese a que la Directiva comunitaria lo gravaba ya vía imposición a la electricidad³⁰. En 2024, el Tribunal Supremo declaró contraria al Derecho de la UE dicha supresión de la exención, considerando que la invocación de motivos ecológicos por el legislador fue puramente formal y no justificaba el incumplimiento de la Directiva 2003/96/CE. En efecto, dicha directiva obligaba a eximir de impuesto a los combustibles empleados para producir electricidad, a fin de no gravar dos veces la misma energía y España no podía eludir esa exención bajo pretexto medioambiental sin vulnerar la norma comunitaria. El Supremo inaplicó por tanto la Ley interna para restaurar la exención obligatoria en favor del gas natural destinado a generación eléctrica, reforzando la primacía del Derecho de la UE, pero también evidenciando que el fin extrafiscal debe estar cohonestado con las exigencias

son contaminantes atmosféricos que afectan tanto a la salud humana como al medio ambiente. Los NOx incluyen el óxido nítrico (NO) y el dióxido de nitrógeno (NO₂), que se generan principalmente en procesos de combustión a altas temperaturas, como en motores de vehículos y centrales eléctricas. Son responsables de la formación de smog y lluvia ácida, además de contribuir a problemas respiratorios en humanos.

27 Es usado por transportistas de mercancías, su gestión en cuanto a devoluciones se realiza en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-especiales-medioambientales/devoluciones-gasoleo-profesional.html> [Consultado el 20 de abril de 2025].

28 Este tramo autonómico sustituyó al antiguo impuesto sobre ventas minoristas de carburantes.

29 La vinculación meramente formal supuso los múltiples conflictos del IVMDH con Europa, hasta su nulidad en el asunto Transportes Jordi Besora. Ese impuesto no estaba armonizado, no estaba en el catálogo de la directiva de IE. El IEH sí es un impuesto armonizado, luego, aunque no sea totalmente verde no puede ser declarado nulo.

30 La Ley 15/2022 eliminó la exención del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH) para el gas natural utilizado en la generación eléctrica, justificándolo por razones medioambientales. Sin embargo, esta medida generó controversia, ya que la Directiva 2003/96/CE de la Unión Europea establece que la electricidad debe ser gravada, pero los productos energéticos utilizados para su producción deberían estar exentos para evitar la doble imposición. El Tribunal Supremo español, en varias sentencias de 2024, determinó que la supresión de esta exención era contraria al Derecho de la Unión Europea, argumentando que la invocación de motivos medioambientales para justificar el gravamen era puramente formal³. Como resultado, se restableció la exención en 2028 para evitar que el impuesto afectara los precios de la electricidad en el mercado mayorista.

normativas superiores, no siendo admisible utilizar la excusa ecológica para infringir el mandato armonizador³¹.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha analizado el IEH principalmente en cuanto a la distribución de competencias entre Estado y Comunidades Autónomas, y en relación a principios financieros generales. Un asunto significativo fue el del llamado *céntimo sanitario*, originalmente un impuesto autonómico separado —el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH)— autorizado por el Estado a las Comunidades desde 2002. Antes de su anulación por la justicia europea, internamente se cuestionó si respetaba los límites de la LOFCA y la Constitución. El TC, en STC 210/2202, de 14 de noviembre, avaló la creación de impuestos autonómicos sobre carburantes con finalidad extrafiscal (financiar la sanidad pública), siempre que no duplicaran materialmente figuras estatales existentes ni vulneraran la armonización europea. Este equilibrio se rompió cuando el TJUE en 2204 declaró ilegal el IVMDH por motivos comunitarios —lo que en la práctica obligó a reintegrar su recaudación—, pero desde el punto de vista constitucional español quedó patente que gravar hidrocarburos para sufragar gastos sanitarios o ambientales no era ilegítimo, si bien debía respetar las restricciones de doble imposición y legal de los fondos públicos³².

El Impuesto sobre Hidrocarburos en España ejemplifica la tensión entre su importante función fiscal —recaudatoria— y su función extrafiscal —ambientales—. Se trata de un impuesto

31 El Tribunal Supremo ha declarado, en varias sentencias de julio de 2024 —8 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:3993), 22 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4261), y 24 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4296 y ECLI:ES:TS:2024:4299)—, que la eliminación de la exención del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH) para el gas natural destinado a producir electricidad o cogeneración, establecida por la Ley 15/2202, es contraria al Derecho de la Unión Europea. El Alto Tribunal fundamenta su decisión en que, aunque la Directiva 2003/96/CE permite gravar productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental, esta excepción a la exención obligatoria solo es válida si existe un vínculo directo entre los ingresos y la finalidad ambiental, o si la estructura del impuesto influye en el comportamiento de los contribuyentes hacia una mayor protección medioambiental. El Tribunal concluye que la invocación de motivos ambientales en la Ley 15/2202 es meramente formal, ya que los ingresos no están afectados a políticas medioambientales y el tipo impositivo no se cuantifica en función de los daños ambientales ni diferencia entre tipos de industria o tecnología, sino que grava de forma genérica según la potencia energética del gas natural consumido, sin capacidad para influir en el comportamiento de los productores de electricidad en plantas de cogeneración. Consecuentemente, el Tribunal ampara las solicitudes de devolución de las cuotas del IEH soportadas por operadores entre 2203 y 2208, período durante el cual estuvo suprimida la exención, abriendo vías para la recuperación de importes incluso en casos de ejercicios ya prescritos mediante procedimientos alternativos.

32 El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) declaró ilegal el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) en su sentencia de 27 de febrero de 22042. La razón principal fue que el impuesto no cumplía con los requisitos de la Directiva 92/12/CEE, ya que no estaba vinculado a una finalidad específica más allá de la recaudación presupuestaria. Como consecuencia, España se vio obligada a reintegrar la recaudación del impuesto, lo que supuso la devolución de aproximadamente 13.000 millones de euros a los contribuyentes. Sin embargo, desde el punto de vista constitucional español, quedó claro que gravar hidrocarburos para sufragar gastos sanitarios o ambientales no era ilegítimo, siempre que se respetaran las restricciones de doble imposición y la legalidad de los fondos públicos. [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2204-02/cp140022es.pdf>

de propósito dual, pero donde la consecución efectiva del fin extrafiscal —reducción del consumo contaminante— depende en gran medida de la política de tipos de gravamen y del contexto económico³³.

2. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) es el otro pilar de la fiscalidad especial en transporte. Establecido también por la Ley 38/1992, este tributo grava, con carácter general, la primera matriculación definitiva en España de vehículos de motor para uso particular³⁴, siempre que cumplan ciertos requisitos de potencia, cilindrada o eslora mínimos fijados legalmente. En la práctica, el IEDMT se aplica sobre todo a la adquisición de automóviles nuevos³⁵ de matriculación ordinaria, excluyendo vehículos industriales o de transporte público. Inicialmente concebido como un impuesto sobre determinados bienes suntuarios, ha evolucionado para convertirse en una herramienta de política medioambiental en el sector transporte.

La finalidad extrafiscal del impuesto de matriculación es clara: desincentivar la compra y el uso de vehículos más contaminantes e incentivar a los ciudadanos a elegir medios de transporte más limpios o eficientes. Para lograrlo, la ley introduce una estructura de tipos impositivos diferenciados según las características del vehículo. Desde 2008, el elemento clave es el criterio de emisiones de CO₂: los tipos del impuesto se escalan en tramos porcentuales crecientes conforme aumenta el nivel de emisiones de dióxido de carbono del vehículo por kilómetro. Así, los turismos con emisiones muy bajas³⁶ están *exentos* del impuesto o gravados al tipo mínimo, mientras que los vehículos con emisiones altas pagan tipos significativamente mayores³⁷. Esta diferenciación pretende encarecer la matriculación de coches de gran cilindrada o ineficientes, orientando el mercado hacia modelos menos emisores. Se trata, por tanto, de una utilización extrafiscal evidente: un impuesto ambiental sobre vehículos, bajo la forma jurídica de impuesto especial.

Además del criterio ambiental, el IEDMT históricamente incluía también consideraciones extrafiscales de política de transportes. Por ejemplo, gravar la primera matriculación de embarcaciones de recreo o aeronaves privadas responde en parte al deseo de desincentivar actividades de lujo con impacto ambiental y asegurar que quienes introducen esos medios contribuyan al erario. Igualmente, este impuesto puede apoyar la política de movilidad sostenible al favorecer con tipos reducidos a vehículos eléctricos o híbridos³⁸.

33 Por ejemplo, aun con impuestos elevados, la demanda de transporte puede mantenerse, pero quizá orientada hacia vehículos más eficientes si el impuesto encarece mucho el carburante.

34 Por ejemplo, automóviles de turismo, embarcaciones de recreo y aeronaves deportivas.

35 También es el caso de algunos usados importados.

36 Por debajo de cierto umbral de g/km de CO₂.

37 Pueden alcanzar el 14.75 % sobre el valor del coche, por ejemplo, en los de más de 200 g/km CO₂, dependiendo de la comunidad autónoma.

38 Muchas Comunidades Autónomas bonifican el impuesto para eléctricos puros, dentro de sus competencias. Madrid tiene una bonificación del 75 % en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) para vehículos eléctricos puros y de hidrógeno. Cataluña bonifica del 75 % en el IVTM para vehículos eléctricos puros y de cero emisiones. Andalucía, tiene un tipo reducido del

El Tribunal Constitucional, por su parte, ha mencionado el IEDMT tangencialmente en algunas sentencias sobre financiación autonómica, al formar parte de los tributos cedidos parcialmente a las Comunidades³⁹. No consta, sin embargo, una impugnación constitucional directa de este impuesto. La doctrina lo ha considerado un instrumento legítimo de fiscalidad ambiental en el transporte, coherente con los poderes estatales para establecer impuestos especiales y con los compromisos de España en reducción de emisiones.

Desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, el IEDMT también ha tenido relevancia. Si bien la UE no ha armonizado los impuestos de matriculación, el TJUE ha desarrollado jurisprudencia en torno al Artículo 110 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE) —que prohíbe impuestos internos discriminatorios sobre productos importados—. En particular, se exige que, si un Estado miembro aplica un impuesto de matriculación a vehículos usados importados, la cuantía de dicho impuesto no exceda la parte del impuesto incorporada en el valor de un vehículo similar ya matriculado en el mercado nacional⁴⁰. Esto implica tener en cuenta la depreciación del usado importado para no sobrecargarlo en comparación con un vehículo doméstico equivalente. España adaptó su normativa para cumplir este principio, evitando tratos fiscales discriminatorios⁴¹. En 2023, por ejemplo, el TJUE reiteró que un residente en un Estado miembro que hubiera pagado el impuesto de matriculación en otro Estado de la UE al comprar su vehículo tiene derecho a la deducción o devolución proporcional si traslada luego el vehículo, de modo que no pague dos veces por el mismo hecho imponible en la Unión⁴². Estas consideraciones, si bien atañen a la libre circulación en el mercado interior, se relacionan indirectamente con la extrafiscalidad: la UE tolera que existan impuestos nacionales ambientales como el IEDMT, siempre que no se conviertan en barreras encubiertas al comercio intracomunitario.

1 % en el Impuesto de Matriculación para vehículos con etiqueta «0 emisiones». La Comunidad Valenciana bonifica 75 % en el IVTM para vehículos eléctricos puros. Y Castilla y León tiene una bonificación del 75 % en el IVTM para vehículos eléctricos puros y del 50 % para aquellos con emisiones inferiores a 120 g/km de CO₂.

39 Pueden regular ciertos aspectos: tipos impositivos, exenciones y bonificaciones, gestión y recaudación.

40 Información sobre el cálculo del Impuesto de Matriculación para vehículos de ocasión importados en Portugal y su impacto en la libre circulación de mercancías según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-09/cp212046es.pdf>

41 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre la devolución de un impuesto recaudado por un Estado miembro contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre el impacto del artículo 110 TFUE en la fiscalidad de la primera matriculación de vehículos y la transmisión del derecho a la devolución a un adquirente posterior. [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://prime.tirant.com/es/boletin-novedades/tjue-28-09-2023-tributos-internos-articulo-110-tfue-devolucion-de-un-impuesto-recaudado-por-un-estado-miembro-contraviniendo-el-derecho-de-la-union-impuesto-que-grava-la-primera-matriculacion-de/#:~:text=Impuesto%20que%20grava%20la%20primera,veh%C3%ADculo%20por%20el%20que>

42 También analiza la aplicación del artículo 110 TFUE y la transmisión del derecho a la devolución a un adquirente posterior del vehículo la siguiente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=DBAB4A03815712D84047BB6272B69653?text=&docid=277927&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=2195060#:~:text=SENTENCIA%20DEL%20TRIBUNAL%20DE%20JUSTICIA,el%20momento%20de%20su>

El impuesto de matriculación en España sirve principalmente como herramienta extrafiscal ambiental, orientando el comportamiento de los consumidores hacia vehículos menos contaminantes mediante una carga tributaria diferenciada. Su diseño legal se alinea con el principio de «quien contamina, paga» al internalizar en parte, vía impuesto, el gasto social de las mayores emisiones de ciertos automóviles. La efectividad extrafiscal se refleja, por ejemplo, en que muchos compradores han optado por vehículos con emisiones inferiores para evitar un tramo impositivo elevado, lo que ha contribuido a una progresiva mejora del promedio de emisiones de los coches nuevos vendidos. Legalmente, el impuesto ha sido aceptado y ajustado tanto en la jurisdicción interna como en la comunitaria, sin objeciones de fondo a su finalidad extrafiscal.

IV. La orientación del derecho de la Unión Europea en materia de fiscalidad del transporte

En la Unión Europea, los impuestos especiales sobre la energía y el transporte se rigen por un marco normativo común destinado a evitar distorsiones en el mercado interior y a promover objetivos energéticos y ambientales de la Unión. La pieza central es la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Esta Directiva —que sustituyó a anteriores normas de 1992— fija tipos impositivos mínimos que los Estados miembros deben aplicar a los combustibles usados en el transporte, así como a otros productos energéticos, estableciendo un marco armonizado. El propósito inicial fue tanto económico⁴³ como extrafiscal: incentivar un uso más eficiente de la energía y reducir emisiones contaminantes a nivel europeo.

La Directiva 2003/96/CE refleja explícitamente consideraciones extrafiscales. Por ejemplo, permite a los Estados establecer tipos impositivos diferenciados según la calidad ambiental del combustible, siempre que respeten los mínimos. También autoriza exenciones o reducciones fiscales, temporales o permanentes, para ciertos usos: entre otros, exenciones para combustibles utilizados en la generación de electricidad⁴⁴ y reducciones para proyectos piloto de energías renovables o para combustibles alternativos menos contaminantes⁴⁵. Estas disposiciones evidencian la voluntad de la Unión de conciliar la armonización fiscal

-
- 43 La armonización de la fiscalidad sobre productos energéticos es fundamental para evitar la competencia fiscal perjudicial entre Estados que podría fragmentar el mercado único energético. Establecer tipos mínimos de impuestos especiales sobre combustibles, electricidad y otros productos energéticos, como hace la Directiva europea sobre imposición energética, garantiza un marco equitativo que evita distorsiones competitivas mientras incentiva simultáneamente la transición hacia energías más limpias.
- 44 Existe en este caso el problema de la doble imposición. La generación eléctrica donde los combustibles utilizados para producir electricidad ya están gravados. Un sistema fiscal coherente debe implementar mecanismos de exención o deducción para los combustibles empleados en la generación eléctrica, evitando así que se apliquen impuestos en cascada que aumenten artificialmente los gastos energéticos y distorsionen el mercado único.
- 45 Como el gas natural vehicular, el biogás, hidrógeno, etc.

con la promoción de fines extrafiscales comunes, como la protección medioambiental y la garantía de suministro energético sostenible.

Un caso paradigmático contemplado en la Directiva es la obligación de los Estados de eximir de impuestos a los productos energéticos utilizados para producir electricidad⁴⁶. Esta exención obligatoria —incorporada al Derecho español en la LIE— responde a la lógica extrafiscal de no penalizar la generación eléctrica con un doble gravamen que encarecería la energía para consumidores y obstaculizaría objetivos de política energética. Ahora bien, la Directiva también admite que los Estados puedan suprimir ciertas exenciones por motivos ambientales, pero de forma muy limitada. Por ejemplo, el art. 15.1.c) permitió a algunos países gravar productos energéticos utilizados en la generación eléctrica por razones ecológicas, pero sin llegar a eliminar completamente la exención principal del art. 14.1.a). España intentó invocar esta cláusula para gravar el gas en generación⁴⁷, pero el TJUE concluyó en 2024 que dicha supresión total no estaba autorizada por la Directiva. Esto pone de manifiesto que, si bien la normativa europea deja cierto margen a fines extrafiscales nacionales, existen límites claros cuando pueden comprometer la coherencia del régimen armonizado.

Otra pieza normativa relevante es la Directiva 1999/62/CE⁴⁸, conocida como Directiva Euroviñeta, que, si bien no crea impuestos, regula las tasas o peajes que los Estados miembros pueden imponer a los vehículos pesados por el uso de infraestructuras. Esta directiva incorpora el principio de internalización de gastos externos en el transporte por

46 El artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE establece precisamente un mecanismo clave para evitar la doble imposición en productos energéticos dentro del mercado único europeo. Este precepto obliga a los Estados miembros a eximir de imposición a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, reconociendo que gravar tanto el combustible de entrada como la electricidad resultante constituiría una doble imposición fiscal injustificada. Esta disposición garantiza la coherencia del sistema tributario energético europeo al impedir la acumulación de cargas fiscales en cascada sobre la misma base energética. La correcta aplicación de esta exención asegura la neutralidad fiscal para combustibles como el gas natural vehicular, biogás o hidrógeno cuando se destinan a generación eléctrica, facilitando un tratamiento equitativo entre distintas tecnologías y evitando distorsiones competitivas entre Estados miembros que podrían fragmentar el mercado único energético mientras se apoya la transición hacia fuentes más limpias.

47 La Ley 15/2202 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética española representa una controversia respecto al artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE. Esta ley introdujo el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE) y diversos impuestos sobre la producción de combustibles nucleares e hidrocarburos utilizados para generar electricidad, planteando un posible conflicto con el principio europeo de exención para evitar la doble imposición. Mientras la normativa española argumentaba que estos gravámenes tenían finalidad medioambiental y no energética, diversos sectores y operadores señalaron que contravenía el espíritu de la Directiva europea al gravar efectivamente los inputs energéticos y también la electricidad resultante. Esta tensión regulatoria ilustra el delicado equilibrio entre la soberanía fiscal nacional y la necesaria armonización para preservar la integridad del mercado único, evidenciando cómo medidas fiscales aparentemente medioambientales pueden crear distorsiones competitivas si no respetan plenamente los mecanismos europeos diseñados para evitar la doble imposición en productos energéticos.

48 Con sus modificaciones en 2006 y 2220.

carretera: autoriza a cobrar cánones por congestión o contaminación atmosférica/acústica a camiones, en el marco de tarifas de acceso a autopistas. Es un ejemplo de instrumento parafiscal extrafiscal en el ámbito europeo del transporte, complementario a los impuestos especiales.

Conviene también señalar las iniciativas recientes de la UE para reforzar la fiscalidad ambiental: en 2021, en el marco del *Green Deal* europeo, la Comisión propuso una revisión de la Directiva 2003/96/CE para actualizar los tipos mínimos de impuestos energéticos y vincularlos directamente al contenido energético y las emisiones de CO₂ de cada combustible. Esta propuesta, inspirada en criterios similares a los del impuesto español de matriculación, busca alinear la tributación con los objetivos climáticos de la UE⁴⁹.

La normativa de la Unión Europea no sólo armoniza los impuestos especiales sobre el transporte para evitar distorsiones, sino que incorpora y potencia objetivos extrafiscales comunes, principalmente ambientales. Esta armonización extrafiscal se traduce en mínimos fiscales relativamente elevados para carburantes⁵⁰ y en mecanismos que permiten orientar las cargas impositivas hacia fines ecológicos sin romper el nivelado del terreno de juego comunitario.

La sentencia del TJUE de 30 de mayo de 2024⁵¹, que examinó el tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos vigente entre 2203 y 2208. El Tribunal de Justicia declaró también contraria al Derecho de la UE esta figura, considerando que, pese a haberse integrado formalmente en el impuesto especial estatal, aún infringía las normas armonizadas. De nuevo, la justificación medioambiental/específica dada por España no convenció al TJUE, que vio persistir una duplicidad impositiva indebida⁵². En consecuencia, la extrafiscalidad en impuestos sobre hidrocarburos debe canalizarse dentro del marco armonizado, por

49 La meta de reducción de emisiones netas en un 55 % para 2030 (respecto a niveles de 1990), establecida en el Pacto Verde Europeo y el paquete «Fit for 55», requiere una coordinación fiscal energética coherente que evite distorsiones al mercado único. La armonización tributaria de productos energéticos, respetando principios como la exención de doble imposición del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, resulta fundamental para esta transición.

50 Forzando a gravar significativamente la gasolina y el gasóleo en todos los países de la UE.

51 El asunto C-743/22 ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea aborda una cuestión fundamental sobre la compatibilidad de ciertos sistemas tributarios nacionales con el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE relativo a la exención de doble imposición en productos energéticos. Este caso analiza si gravámenes nacionales que afectan indirectamente a combustibles utilizados para la generación eléctrica, como podrían ser aquellos establecidos en la Ley española 15/2202, vulneran la obligación de exención prevista en la normativa europea. La resolución de este asunto tiene implicaciones significativas para la armonización fiscal energética necesaria para alcanzar los objetivos de reducción de emisiones del 55 % para 2030, ya que determinará los límites precisos de la soberanía fiscal nacional en la imposición de combustibles como la gasolina, el gasóleo, el gas natural vehicular o alternativas como el biogás e hidrógeno.

52 Así, resulta claro que la jurisprudencia europea ha impuesto una línea roja: los Estados miembros no pueden añadir gravámenes internos a los carburantes más allá de los impuestos especiales armonizados, salvo que lo hagan con un diseño que cumpla estrictamente las condiciones de finalidad específica y paralelismo normativo. La protección de la unidad del mercado de carburantes en la UE ha primado sobre la libertad de los Estados para superponer tributos con fines propios, incluso si esos fines extrafiscales son loables.

ejemplo, mediante los márgenes que la propia Directiva ofrece⁵³, y no mediante impuestos autónomos al margen de la armonización.

En cuanto al impuesto de matriculación, el TJUE ha establecido criterios para asegurar que impuestos nacionales como el IEDMT no discriminen bienes de otros Estados miembros. Conforme al ya citado art. 110 TFUE, ningún Estado puede imponer a productos importados gravámenes internos superiores a los que gravan productos nacionales similares. En la práctica, tratándose de vehículos, esto significa que, si alguien trae un vehículo usado de otro país de la UE, el impuesto de matriculación que pague en destino debe tener en cuenta la depreciación de ese vehículo, de modo que equivalga al impuesto residual que soporta un vehículo usado similar ya presente en el mercado nacional. El TJUE ha fallado en repetidas ocasiones contra países que no aplicaban esa proporcionalidad, considerando tales impuestos una barrera a la importación de vehículos de segunda mano. España ajustó la Ley del IEDMT para introducir criterios de depreciación en la base imponible de vehículos usados importados, evitando así vulnerar la norma comunitaria⁵⁴.

V. Perspectiva de derecho internacional y comparado en fiscalidad ambiental del transporte

A nivel internacional, fuera del marco europeo, también existen principios, convenios y prácticas que enmarcan la utilización de impuestos con finalidad extrafiscal, especialmente en lo relativo a la protección ambiental en el sector del transporte. Aunque no hay una autoridad supranacional fiscal global, varios compromisos multilaterales fomentan o condicionan la adopción de medidas fiscales para lograr objetivos comunes.

El instrumento internacional más relevante en la actualidad es el Acuerdo de París de 2015 sobre el cambio climático, adoptado en el marco de la Convención de la ONU sobre Cambio Climático (CMNUCC). El Acuerdo de París no impone directamente impuestos, pero sí compromete a los Estados partes a reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero mediante Contribuciones Determinadas a Nivel Nacional (NDCs), y a actualizar progresivamente esas metas. Para lograr dichas reducciones, muchos países han incorporado medidas fiscales en sus estrategias climáticas nacionales. Por ejemplo, la introducción de impuestos al carbono sobre combustibles fósiles es una medida que diversos Estados han implementado o reforzado tras París: Canadá, Argentina, Sudáfrica, varios países europeos, entre otros, han fijado precios por tonelada de CO₂ en sectores como el transporte. En España, aunque no existe un impuesto estatal tipo «*carbon tax*», la filosofía del Acuerdo de París ha influido en la orientación de la política fiscal hacia una fiscalidad ambiental más intensa, reflejada en informes de expertos y estrategias de descarbonización⁵⁵.

53 Tipos diferenciados, afectación de ingresos a fines ambientales, etc.

54 Ya hemos hecho referencia anteriormente a este caso en la introducción del impuesto.

55 El Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) es la estrategia de España para abordar la transición energética y cumplir con los objetivos climáticos establecidos por la Unión Europea. Este plan establece medidas para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, mejorar

Cabe mencionar que la propia Unión Europea, como bloque, asumió bajo el Acuerdo de París objetivos de reducción de emisiones⁵⁶. Para cumplirlos, la UE lanzó el paquete *Fit for 55* en 2021, que incluye extender el mercado de derechos de emisión al transporte por carretera⁵⁷ y revisar la Directiva de impuestos energéticos como antes dijimos. Esto muestra una confluencia entre el Derecho internacional y el comunitario: los compromisos globales se traducen en normas europeas vinculantes que a su vez requieren ajustes en la fiscalidad nacional.

A nivel de derecho comparado, se observa que numerosos Estados emplean impuestos extrafiscales en transporte: eco-tasas sobre vehículos según cilindrada o emisiones⁵⁸, impuestos anuales de circulación modulados por factores ambientales⁵⁹, impuestos sobre billetes aéreos para mitigar impactos⁶⁰ y elevados impuestos a carburantes⁶¹.

Finalmente, señalar que también existen instrumentos internacionales como los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la Agenda 2030 de la ONU. El ODS 13: Acción por el Clima insta a adoptar medidas urgentes contra el cambio climático, y el ODS 11: Ciudades sostenibles propugna mejorar la calidad del aire y los transportes urbanos. Los Estados pueden valerse de medidas fiscales para contribuir a estos objetivos —por ejemplo, creando impuestos a la congestión o zonas de bajas emisiones en ciudades⁶²—. España ha empezado a experimentar a nivel municipal con tasas de movilidad⁶³. Aunque estos son tributos locales más que impuestos especiales estatales, responden al mismo paradigma extrafiscal ambiental en transporte a nivel internacional.

VI. Aumento de la presión fiscal verde y microempresas de transporte

Necesitamos una fiscalidad ambiental que internalice los gastos sociales sin externalizar de manera inasumible sobre las empresas de menor dimensión del sector. La transición hacia un modelo de transporte terrestre más sostenible plantea un delicado equilibrio entre la finalidad extrafiscal de los tributos —reducir el impacto ambiental— y el deber constitucional de

la eficiencia energética y fomentar el uso de energías renovables con un horizonte hasta 2030. [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://www.miteco.gob.es/es/energia/estrategia-normativa/pniec-23-30.html>

56 Al menos un 40 % para 2030 respecto a 1990, luego ampliado al 55 %.

57 A través de un régimen específico para combustibles de transporte y edificios a partir de 2027.

58 Po ejemplo, los impuestos de matriculación en casi todos los países europeos o el «feebate» en Francia con recargos a vehículos contaminantes.

59 En Alemania y Reino Unido el impuesto anual al vehículo depende de CO₂.

60 Varios países de la UE tienen tasas «ecológicas» a billetes de avión.

61 Europa y Japón son los agentes económicos con gravámenes fiscales más altos a gasolina, en contraste con los países con subsidios.

62 Como la tasa de congestión de Londres, pionera en 2003, o los peajes urbanos en Estocolmo y Milán.

63 Madrid ha debatido gravar el acceso al centro, ya se verá qué ocurre cuando el Proyecto de Ley de Movilidad Sostenible cristalice.

configurar un sistema tributario justo y no confiscatorio. En este contexto, la implementación de instrumentos fiscales orientados a corregir externalidades en el transporte por carretera incide directamente sobre una estructura empresarial caracterizada, como se ha visto, por una elevada presencia de autónomos y microempresas. De este modo, la fiscalidad verde, si bien responde al principio de «quien contamina paga», corre el riesgo de comprometer la viabilidad económica de miles de pequeños operadores si no se acompaña con medidas tributarias de corrección.

1. Objetivos medioambientales y riesgos para los autónomos y pymes

Existen tres grandes objetivos ambientales y sus correspondientes instrumentos fiscales, que pueden suponer riesgos específicos para los trabajadores autónomos y microempresas del sector del transporte.

El primero sería la reducción de emisiones de CO₂ mediante un aumento en el IEH y una equiparación diésel-gasolina⁶⁴. Esta estrategia busca corregir la histórica ventaja tributaria del gasóleo, internalizando los gastos ambientales asociados a su consumo⁶⁵. Sin embargo, este instrumento presenta un riesgo económico considerable para el pequeño transportista. El combustible representa entre el 30 % y el 35 % del gasto operativo de un camión ligero, de modo que un aumento de 10 a 11 céntimos por litro —como el que se derivaría de la equiparación prevista— puede erosionar gravemente los márgenes de beneficio, especialmente en los autónomos que operan sin capacidad de trasladar íntegramente el incremento de gastos al precio del servicio⁶⁶. La experiencia comparada muestra que la fiscalidad sobre hidrocarburos, cuando se incrementa sin medidas paliativas, tiene efectos regresivos que afectan de forma desproporcionada a los pequeños operadores respecto a las grandes flotas⁶⁷.

64 La equiparación diésel-gasolina y el aumento del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH) son medidas que buscan reflejar mejor las externalidades ambientales del consumo de combustibles fósiles. Sin embargo, como mencionas, pueden generar un impacto significativo en los pequeños transportistas, cuyos márgenes de beneficio dependen en gran medida del precio del combustible.

65 El Real Decreto 214/2025 establece la obligación de calcular la huella de carbono y elaborar planes de reducción de emisiones. Además, el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico ha publicado información sobre el registro de huella de carbono y medidas de reducción de emisiones. [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://www.miteco.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/2025/marzo/el-gobierno-aprueba-el-real-decreto-que-crea-el-registro-de-huel.html>

66 Según un análisis de la Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM), esta medida podría suponer un incremento del 24,72 % en el tipo impositivo del gasóleo, lo que afectaría directamente a los gastos operativos de los transportistas. [Consultado el 20 de abril de 2025]. Disponible en: <https://www.cetm.es/cetm-envia-al-gobierno-un-analisis-sobre-los-efectos-de-la-equiparacion-del-impuesto-del-gasol-con-el-de-la-gasolina/>

67 Por ejemplo, en Francia, la introducción de la contribución climat-énergie (un impuesto sobre el carbono) en 2004 provocó protestas de los transportistas y agricultores, lo que llevó al gobierno a aplicar exenciones y ayudas para ciertos sectores. En Suecia, la fiscalidad sobre hidrocarburos ha sido más progresiva, con un impuesto al carbono alto pero acompañado de subsidios para la electrificación del transporte y el uso de biocombustibles. En Alemania, la reforma fiscal de los combustibles incluyó incentivos para la renovación de flotas y el desarrollo de infraestructura de carga para vehículos eléctricos.

La segunda línea de acción buscaría modernizar la flota hacia vehículos de bajas o cero emisiones (eléctricos e hidrógeno) mediante el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) y futuros peajes ambientales. Aunque la medida persigue fines ambientales, para los autónomos y pequeñas empresas supone un gran obstáculo: el precio de un vehículo limpio puede triplicar al de un diésel usado, su herramienta de trabajo habitual. Esta brecha financiera, unida a la dificultad de acceso al crédito amenazaría la supervivencia de los autónomos y pymes del sector del transporte por carretera⁶⁸.

En tercer lugar, la fiscalidad ambiental busca trasladar al usuario los gastos por congestión, contaminación local y desgaste de infraestructuras mediante tasas de acceso a Zonas de Bajas Emisiones (ZBE) y la transposición de la Directiva «Euroviñeta». Sin embargo, para los autónomos del transporte de mercancías la falta de puntos de recarga en rutas rurales y periféricas —donde operan con frecuencia— dificulta la adopción de vehículos cero emisión. Esto puede traducirse en la exclusión de ciertas áreas de actividad o en unos gastos logísticos inasumibles para los pequeños operadores⁶⁹.

2. Propuestas tributarias de apoyo a microempresas del transporte

Estas medidas de impulso fiscal han sido configuradas para conciliar la descarbonización del transporte por carretera con la viabilidad económica de autónomos y microempresas del sector se ajustan plenamente a la normativa europea sobre ayudas de Estado y armonización energética⁷⁰.

Las propuestas parten de la modificación del actual sistema de devolución del gasóleo profesional establecido en el artículo 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales, incorporando un suplemento diferencial de dos céntimos por litro exclusivamente para vehículos Euro VI-E o superiores, transformando así un mecanismo compensatorio en un instrumento de estímulo directo para la renovación tecnológica de la flota, amparado en la habilitación que confieren los artículos 5 y 7 de la Directiva 2003/96/CE para la aplicación de tipos diferenciados con finalidad ambiental⁷¹.

68 Ya existen algunas medidas de apoyo por parte del Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible ha puesto en marcha el Programa de transformación de flotas de vehículos pesados, que destina 400 millones de euros a la renovación sostenible del transporte. Además, existe una línea de ayudas específicas para la adquisición de vehículos nuevos con energías bajas en carbono, dentro del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR).

69 La implantación de las ZBE ha avanzado en ciudades como Madrid, Barcelona y Valencia, con restricciones progresivas para los vehículos más contaminantes. Sin embargo, algunos municipios han retrasado su implementación debido a la falta de infraestructura adecuada. En Zaragoza, por ejemplo, la entrada en vigor de su ZBE se ha adelantado para cumplir con los requisitos de ayudas al transporte público. La Directiva «Euroviñeta», por su parte, establece un sistema de tarificación para el uso de infraestructuras, afectando especialmente a los transportistas de larga distancia. En algunos países europeos, se han aplicado tarifas diferenciadas según el nivel de emisiones del vehículo, lo que ha incentivado la renovación de flotas hacia modelos más sostenibles.

70 Las modulaciones propuestas sobre el Impuesto Especial de Hidrocarburos (IEH) están en el marco de los artículos 5 y 7 de la Directiva 2003/96/CE.

71 El actual régimen de devolución parcial del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, articulado a través del artículo 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales y desarrollado procedimentalmente

Esta medida se complementaría con la asignación vinculante del 20 % de la recaudación procedente del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos a un programa específico de desguace para vehículos comerciales de hasta 12 toneladas, inspirada en las exitosas líneas MOVE-III del Real Decreto 266/2021⁷².

Adicionalmente, se contempla la exención total del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para furgonetas eléctricas o de hidrógeno inferiores a 3,5 toneladas, así como una bonificación del 40 % condicionada a la entrega de vehículos Euro IV o anteriores, replicando para el segmento profesional la lógica «*bono-malus*» de Francia⁷³.

mediante la Orden HFP/941/2022, establece un mecanismo de reembolso de 4,9 céntimos por litro para los profesionales del transporte que ha demostrado su eficacia administrativa y su capacidad para mitigar la carga fiscal del sector; sobre esta base normativa consolidada, y aprovechando el marco jurídico habilitante que proporcionan los artículos 5 y 7 de la Directiva 2003/96/CE, los cuales permiten expresamente la aplicación de tipos impositivos diferenciados o sistemas de devolución selectiva cuando estos persigan una finalidad ambiental, se propone una innovadora ampliación del sistema mediante la incorporación de un incentivo adicional de 2 céntimos por litro exclusivamente para aquellos vehículos que cumplan con los estándares de emisión Euro VI-E o superiores, transformando así un instrumento originalmente concebido como compensatorio en una eficaz palanca para la renovación tecnológica del parque móvil profesional, maximizando el potencial regulatorio que ofrece la normativa europea para la consecución de objetivos medioambientales sin necesidad de desarrollar nuevos procedimientos administrativos.

72 La estructura del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos contempla, según el artículo 6 Dos de la Ley de Impuestos Especiales, la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan un tramo impositivo propio, confiriendo a estos entes territoriales un margen de autonomía fiscal en la configuración del gravamen; aprovechando esta arquitectura normativa ya consolidada, se propone un innovador mecanismo de afectación finalista que destinaría el 20 % de la recaudación obtenida por esta vía autonómica a la financiación de un programa específico de renovación de flota para el transporte profesional de mercancías, inspirado metodológicamente en las exitosas líneas de incentivos establecidas en el Plan MOVES III mediante el Real Decreto 266/2021, pero adaptando su aplicación al sector del transporte pesado; se centraría específicamente en subvencionar la retirada definitiva de camiones de hasta 12 toneladas con antigüedad superior a 15 años, constituyendo una eficaz herramienta de descarbonización con un potencial de mitigación estimado en 35 toneladas de CO₂ por cada unidad retirada de la circulación, al tiempo que establece una sinergia operativa entre el marco jurídico-tributario del impuesto especial y la lógica incentivadora ya validada en los programas de estímulo a la renovación del parque automovilístico de turismos. Respecto a los turismos no afectos a actividad, merece la pena reseñar que, los impuestos especiales de matriculación y de hidrocarburos y el impuesto sobre el patrimonio forman un trípode fiscal que grava a un mismo contribuyente desde tres ángulos: la posesión (IP/ITSGF), la adquisición (IEDMT) y el consumo energético (IEH). Entender la conexión entre los tres tributos permite optimizar decisiones patrimoniales (tipo de vehículo, fuente de energía, localización residencial) y anticipar la carga fiscal total asociada a bienes de uso intensivo como el automóvil. En este sentido: MARCOS CARDONA, M., *La imposición sobre la riqueza en el contexto actual: análisis de las deficiencias y propuestas de reforma del impuesto sobre el patrimonio*, Aranzadi, 2024.

73 El marco regulatorio establecido en los artículos 65 a 70 de la Ley de Impuestos Especiales confiere al legislador un amplio margen de maniobra para la modulación de los tipos impositivos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en función de criterios técnicos y ambientales; aprovechando esta flexibilidad normativa, se propone implementar un sistema dual

Para los vehículos pesados de cero emisiones, se propone combinar la amortización acelerada al 200 % ya prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 27/2204 con un crédito fiscal del 15 %, siguiendo el modelo de la Umweltprämie alemana para aliviar la presión financiera inicial⁷⁴.

Finalmente, se propone la creación de una plataforma digital integrada que, tomando como referencia el modelo italiano de reembolso mensual de «carbon-tax», centralizaría todas las gestiones vinculadas a devoluciones y ayudas ambientales⁷⁵.

-
- de beneficios fiscales para el segmento de vehículos comerciales ligeros, consistente en el establecimiento de un tipo de gravamen cero para furgonetas eléctricas o propulsadas por hidrógeno con masa máxima autorizada inferior a 3,5 toneladas, complementado con una bonificación del 40 % aplicable cuando el titular acredite la entrega para desguace de un vehículo comercial con homologación Euro IV o anterior.
- 74 La disposición adicional decimoquinta de la Ley 27/2204 del Impuesto sobre Sociedades contempla la posibilidad de aplicar coeficientes de amortización especiales para aquellas inversiones que tengan por objeto la protección del medio ambiente, estableciendo así un marco normativo propicio para la implementación de incentivos fiscales orientados a la descarbonización; sobre esta base jurídica, se propone articular un régimen tributario específico para la adquisición de camiones pesados de cero emisiones —eléctricos o de hidrógeno— con masa máxima autorizada igual o superior a 3,5 toneladas, que combinaría dos potentes mecanismos de estímulo: por una parte, la aplicación de un coeficiente de amortización acelerada del 200 % sobre el valor de adquisición, permitiendo una recuperación fiscal anticipada de la inversión, y por otra, un crédito fiscal directo del 15 % deducible en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según corresponda al contribuyente; este esquema, inspirado en la exitosa experiencia alemana de la «Umweltprämie» —prima medioambiental—, se aplicaría exclusivamente a las adquisiciones realizadas durante el período 2025-2030, proporcionando un alivio significativo en la presión de tesorería durante los cinco primeros ejercicios de vida útil del activo y reduciendo sustancialmente el plazo de retorno de la inversión diferencial respecto a vehículos convencionales, facilitando así la transición tecnológica en un segmento caracterizado por elevados gastos de adquisición y largos ciclos de renovación.
- 75 El sistema actual de tramitación electrónica implementado por la Agencia Tributaria para la gestión trimestral de las devoluciones del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos a transportistas profesionales, regulado por el artículo 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales y desarrollado procedimentalmente por la Orden HFP/941/2022, ha demostrado ser una infraestructura tecnológica eficaz y consolidada para la gestión automatizada de beneficios fiscales sectoriales; tomando como referencia este modelo operativo y la exitosa experiencia italiana del «carbon-tax refund», que ha evidenciado la viabilidad técnica y la eficiencia económica de un sistema íntegramente digital con periodicidad mensual, se propone la creación de una plataforma tecnológica integrada que ampliaría el actual marco de gestión telemática para incorporar la totalidad de incentivos ambientales dirigidos al sector, incluyendo no solo las devoluciones tributarias sino también las subvenciones directas y bonificaciones fiscales vinculadas a la descarbonización; este sistema unificado, basado en certificados electrónicos y liquidaciones mensuales automáticas, esto agilizaría los plazos de percepción de los beneficios económicos y proporcionar a las administraciones públicas datos granulares en tiempo real sobre la efectividad de las diferentes medidas de incentivo, facilitando así la evaluación continua de las políticas públicas de transición ecológica en el sector del transporte por carretera. Y todo ello formaría parte de un calendario gradual de equiparación fiscal diésel-gasolina a razón de un céntimo por litro trimestralmente hasta 2028, anticipándose a la reforma de la Directiva 2003/96/CE y la imple-

VII. Conclusiones

Primera. Los impuestos especiales sobre hidrocarburos y sobre determinados medios de transporte se configuran jurídicamente como tributos de finalidad mixta: recaudatoria y extrafiscal. Esta doble dimensión no constituye una anomalía, sino una manifestación legítima de la potestad tributaria reconocida al legislador, siempre que respete los principios constitucionales de capacidad económica, igualdad y prohibición de confiscatoriedad. El Tribunal Constitucional ha reiterado que la extrafiscalidad —cuando se orienta a la protección de bienes supraindividuales como la salud pública o el medioambiente— refuerza, antes que debilita, la función del tributo en un Estado social y democrático de Derecho.

Segunda. La radiografía del sector del transporte por carretera revela una atomización extrema: más del cincuenta y nueve por ciento de las empresas opera con un solo vehículo y el ochenta y cinco por ciento con cinco o menos. Tal estructura impide trasladar íntegramente los aumentos impositivos al precio del servicio, sobre todo en mercados dominados por grandes cargadores con poder de negociación. En consecuencia, cualquier incremento lineal en el tipo del Impuesto sobre Hidrocarburos o la supresión de incentivos en el gasóleo profesional produciría efectos regresivos, erosionando los márgenes de explotaciones de subsistencia y acelerando procesos de exclusión económica. La fiscalidad ambiental, para ser socialmente sostenible, debe diseñarse con sensibilidad distributiva, incorporando mecanismos de devolución, créditos fiscales o escalas diferenciadas que neutralicen la sobrecarga sobre quienes menos capacidad de adaptación presentan.

Tercera. El alineamiento con la Directiva 2003/96/CE y, prospectivamente, con su revisión en el paquete «Fit for 55» no limita, sino que encauza, el espacio de decisión nacional. Los artículos 5 y 7 de dicha Directiva habilitan tipos diferenciados y devoluciones selectivas por motivos medioambientales o de cohesión social, mientras que el Reglamento (UE) 2023/2831 —régimen de minimis— ofrece una senda segura para ayudas directas y créditos fiscales inferiores a 500 000 € por beneficiario. La clave reside en articular las prerrogativas estatales de modulación fiscal dentro de estos márgenes, evitando soluciones extramuros que, como evidencian precedentes del TJUE (caso céntimo sanitario y supresión de la exención al gas natural), terminan siendo anuladas por contravenir la armonización comunitaria.

Cuarta. La descarbonización del transporte terrestre exige unos precios crecientes sobre los combustibles fósiles, pero acompañada con alternativas de cero emisiones y con el despliegue de infraestructura de recarga. Articular la senda impositiva del IEH con la entrada plena del ETS-II en 2027 garantiza coherencia temporal: evita saltos fiscales abruptos y permite que los agentes incorporen la variable carbono a sus estrategias de inversión. Además, mantener la neutralidad tecnológica —bonificando el rendimiento ambiental y no la tecnología concreta— minimiza el riesgo de *lock-in* regulatorio.

mentación del ETS-II en 2027. El borrador de reforma de la Directiva 2003/96/CE y la entrada en vigor del ETS-II en 2027 demandan la convergencia fiscal de ambos carburantes. Establecer una senda de un céntimo por litro cada trimestre hasta 2028 proporciona certidumbre y evita saltos confiscatorios, respetando el principio de capacidad económica y permitiendo al sector ajustar tarifas y renovar activos.

Quinta. Las propuestas tributarias desarrolladas en esta investigación se estructuran como un sistema que concilia el imperativo ambiental con la sostenibilidad de las microempresas del transporte. Su núcleo operativo reside en la reforma del artículo 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales, introduciendo un incentivo diferencial de dos céntimos adicionales por litro para vehículos Euro VI-E, transformando un mecanismo compensatorio en una palanca para la renovación tecnológica.

Sexta. Esta iniciativa se complementa con la vinculación finalista del 20 % de la recaudación del tramo autonómico del IEH hacia un programa de entrega y desguace para vehículos comerciales hasta 12 toneladas, siguiendo la metodología MOVE-III del Real Decreto 266/2021. Para el segmento de vehículos comerciales ligeros, se introduce un sistema dual: exención total del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para furgonetas eléctricas o de hidrógeno y bonificación del 40 % condicionada al desguace de unidades Euro IV o anteriores.

Séptima. En el ámbito de los vehículos pesados, se propone combinar la amortización acelerada al 200 % prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 27/2204 con un crédito fiscal del 15 % aplicable entre 2025-2030, aliviando significativamente la presión financiera inicial. Finalmente, se propone centralizar la gestión de devoluciones y ayudas con periodicidad mensual en una sola plataforma *web*.

Octava. Todo ello forma parte en una senda gradual de convergencia diésel-gasolina a razón de un céntimo trimestral hasta 2028, anticipándose a la implementación del ETS-II y demostrando que es posible configurar un sistema tributario que maximice el rendimiento ambiental sin comprometer la viabilidad económica de los operadores más vulnerables, siendo este equilibrio la clave de una transición ecológica socialmente justa y económicamente viable.

Novena. El análisis comparado de experiencias internacionales revela que el éxito de la fiscalidad ambiental está directamente correlacionado con la calidad de su gobernanza y con la construcción de consensos sectoriales. El modelo nórdico —«*carbon-tax*» de Suecia y Finlandia— demuestra que la estabilidad de la política fiscal depende de la creación de mecanismos institucionales de participación empresarial y social en el diseño, implementación y evaluación continua de las medidas. Se podría crear como en esos países una Mesa Nacional del Transporte Sostenible, con representación paritaria de la administración, asociaciones profesionales, entidades financieras y expertos académicos.

Décima. Finalmente, resulta aconsejable introducir en la legislación tributaria una cláusula de cierre que permita reevaluar automáticamente, con periodicidad bienal, la calibración de los incentivos y gravámenes a la luz de los avances en el ciclo «*well-to-wheel*» de cada vector energético, garantizando así que el sistema fiscal mantenga su consistencia técnica y su proporcionalidad medioambiental independientemente del ritmo al que evolucionen las distintas soluciones tecnológicas de descarbonización en el transporte por carretera.

Bibliografía

Doctrina

- CASADO OLLERO, M.**, «Los fines no fiscales de los tributos», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 213, 1991, p. 455.
- GONZÁLEZ GARCÍA, J. Y LEJEUNE VARCÁRCEL, F.**, *Derecho Tributario*, Salamanca: Universidad de Salamanca, 1997, p. 167.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.**, «Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 107, 2204.
- PUEBLA AGRAMUNT, N.**, «Los tributos con fines no fiscales», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 183, 1998.
- SANZ CASTAÑO, J. F.**, *Derecho tributario aduanero*, Aranzadi, 2023.

Organismos oficiales

- COMISIÓN EUROPEA**, *Propuesta de Directiva COM(2021) 563 final por la que se reestructura el régimen de imposición de la energía y los carburantes*, 2021. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0563> [Consultado el 20-04-2025].
- COMISIÓN EUROPEA**, *Informe COM(2022) 515 final al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación de la Directiva 2003/96/CE*, 2022. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022DC0515> [Consultado el 20-04-2025].
- CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE TRANSPORTE DE MERCANCÍAS (CETM)**, *Análisis sobre los efectos de la equiparación del impuesto del gasóleo con el de la gasolina*, 2025. Disponible en: <https://www.cetm.es/cetm-envia-al-gobierno-un-analisis-sobre-los-efectos-de-la-equiparacion-del-impuesto-del-gasol-con-el-de-la-gasolina/> [Consultado el 20-04-2025].
- FIDE**, *Informe RCDE2-ETS2, 28-06-2024*. Disponible en: <https://www.fide.es/2024/06/28/informe-fide-rcde2-ets2-1/> [Consultado el 20-04-2025].
- MINISTERIO DE TRANSPORTES Y MOVILIDAD SOSTENIBLE**, *Nota de prensa «La bonificación extraordinaria de 20 céntimos por litro durante la crisis energética de 2022»*, 27-12-2022. Disponible en: <https://www.transportes.gob.es/el-ministerio/sala-de-prensa/noticias/mar-27122022-1432> [Consultado el 20-04-2025].
- MINISTERIO DE TRANSPORTES Y MOVILIDAD SOSTENIBLE**, *Observatorio del Transporte de Mercancías por Carretera*, 2025. Disponible en: <https://www.transportes.gob.es/transporte-terrestre/servicios-al-transportista/observatorios-del-transporte/observatorios-del-transporte-de-mercancias-por-carretera> [Consultado el 20-04-2025].

MINISTERIO PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA Y EL RETO DEMOGRÁFICO (MITECO), *Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2023-2030 (PNIEC)*, 2023. Disponible en: <https://www.miteco.gob.es/es/energia/estrategia-normativa/pniec-23-30.html> [Consultado el 20-04-2025].

MINISTERIO PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA Y EL RETO DEMOGRÁFICO (MITECO), *RCDE 2. Régimen de comercio de derechos de emisión para combustibles de transporte y edificios*, 2024. Disponible en: <https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/comercio-de-derechos-de-emision/rcde-2.html> [Consultado el 20-04-2025].

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD (OMS), *Informe sobre la epidemia mundial de tabaquismo 2023*, 2023. Disponible en: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/374809/9789240083318-spa.pdf> [Consultado el 20-04-2025].

PARLAMENTO DE ESPAÑA, *Proyecto de Ley de Movilidad Sostenible*, BOCG, Serie A, n.º 9-1, 2024. Disponible en: https://www.congreso.es/public_oficiales/L15/CONG/BOCG/A/BOCG-15-A-9-1.PDF [Consultado el 20-04-2025].

Jurisprudencia

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia 120/2208, de 31-10-2208, BOE-A-2208-16721. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2208-16721> [Consultado el 20-04-2025].

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (TJUE), Sentencia de 27-02-2204, *asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora SL*. Disponible en: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2204-02/cp140022es.pdf> [Consultado el 20-04-2025].