

LA IMPOSICIÓN SOBRE HIDROCARBUROS EN ESPAÑA DESDE UNA PERSPECTIVA MULTIJURISDICCIONAL

JORGE GARCÍA-INÉS, Marta
Departamento de Economía
Universidad de León
correo-e: deemjg@unileon.es

RESUMEN

Los impuestos ecológicos persiguen en la actualidad dos de los objetivos prioritarios del sector público español, la protección del medio ambiente y la recaudación, fundamentalmente en el contexto de la financiación autonómica. Dadas estas prioridades, la imposición sobre hidrocarburos podría desempeñar un papel importante. La valoración de esta figura se realiza considerando distintos aspectos: la existencia de dos figuras impositivas, el impuesto sobre Hidrocarburos y el impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; los distintos niveles de gobierno con competencia para establecer tributos; y el marco europeo que es simultáneamente una restricción y un estímulo a la iniciativa fiscal medioambiental.

Palabras clave: imposición ambiental, financiación autonómica, transporte, carburantes.

1. Introducción

Dentro de la Teoría de la hacienda pública, el federalismo fiscal plantea la asignación de funciones por niveles de gobierno. Musgrave, que es una referencia obligada en esta área de la economía pública, afirma que las funciones de estabilización y de distribución de recursos¹ han de corresponder al nivel central, a diferencia de la asignación² que ha de ser compartida por los distintos niveles de gobierno.

En los impuestos ecológicos se integran dos tipos de competencias, ambiental y fiscal, derivadas de los dos objetivos perseguidos, ser una fuente de recursos y contribuir a la corrección de la externalidad medioambiental. Estas dos competencias han de ser valoradas en el caso español teniendo presente la existencia de tres niveles de gobierno³ y la pertenencia de nuestro país al ente supranacional UE.

El gobierno central y el regional comparten las competencias sobre la protección del medio ambiente. El artículo 149 de la Constitución es la piedra angular de la separación de las fuentes de financiación según niveles de gobierno, mediante el cual la potestad legislativa de las CC.AA. está determinada por la legislación básica estatal. La falta de cobertura de la legislación básica estatal ha conducido a una cierta heterogeneidad en las legislaciones regionales, que puede ser causa de ineficiencias y problemas de desigualdad entre los territorios.

El proceso iniciado hace más de 25 años ha conducido a que España sea uno de los países más descentralizados tanto en la UE como en la OCDE. Este largo camino que ha profundizado en las competencias de gasto e ingreso de los distintos niveles, ha ido acompañado de un cambio en las circunstancias económicas, sociales y políticas del país. En la actualidad se están planteando varios fenómenos con gran incidencia en la imposición ecológica: los problemas ambientales globales, la búsqueda de un marco comunitario armonizado, y el sistema de financiación autonómica vigente desde 2002.

¹ Existe una opinión unánime de los autores sobre el desarrollo de la función de estabilización por el nivel superior de gobierno, a diferencia de lo que sucede con la función distributiva.

² La política comunitaria ambiental se basa en el principio de marco espacial adecuado, según el cual las medidas necesarias deberán ser adoptadas por las autoridades competentes, según afecten al ámbito local, regional, estatal o internacional.

³ En este trabajo se hará referencia fundamentalmente al nivel superior e intermedio, dada la escasa relevancia de las Corporaciones Locales en este campo.

Estos hechos repercuten en las competencias tanto ambientales como fiscales asumidas por los gobiernos central y regional.

La degradación del medio ambiente, y en concreto, el problema del cambio climático, es uno de los grandes problemas de los países desarrollados. La actuación española ha sido escasa⁴ en este campo, como demuestra el hecho de que España en cumplimiento del Protocolo de Kioto se comprometió a no aumentar las emisiones de gases de efecto invernadero en más de un 15% para el periodo 2008-2012 sobre los niveles de 1990, año base, y en 2002 el aumento de estas emisiones era de un 29 %. En un futuro y de acuerdo con este escenario las emisiones podrían ser superiores en un 60% a las del año base entre 2008-2012 (Anuario Fungesma del Medio Ambiente en España, 2002 y 2003). El sector transporte es responsable de una cuarta parte de estas emisiones. Hasta el momento los compromisos adoptados por el gobierno respecto a las emisiones causadas por este sector han sido mínimos. Algunas de las medidas desarrolladas han sido consecuencia de la presión ejercida por el marco comunitario.

Asumida la necesidad de implementar medidas para combatir o al menos mitigar el problema de la contaminación, la fiscalidad medioambiental constituye una perfecta alternativa⁵. Esta opción se remite a la década de los setenta en que ya era aceptado a nivel teórico que el impuesto pigouviano era uno de los instrumentos más adecuados⁶ para interiorizar la externalidad ambiental. A pesar de ello, la presencia de impuestos ecológicos en las políticas medioambientales data de los años 90. Esta divergencia entre la teoría y la práctica es consecuencia de que la política ambiental se enfrenta a las

⁴ La Comisión Europea (diciembre de 2003) califica el Protocolo de Kioto como el único mecanismo internacional para combatir el cambio climático, como refleja la Decisión adoptada por el Parlamento y el Consejo sobre la supervisión de las emisiones de gases de efecto invernadero. Y afirma que España es actualmente el EM con una peor actuación en este campo.

⁵ Opinión compartida tanto por el nivel supranacional (la Comisión Europea) como por el nacional (Ministerio de Medio Ambiente, 2001). En la práctica a nivel europeo y de la OCDE, existe una tendencia al uso de este instrumento, a la cual España de momento ha permanecido ajena. Las principales ventajas de este instrumento son su eficiencia estática, dinámica, ser una fuente de ingresos, aplicación del principio de quien contamina paga y posibilidad de obtener el doble dividendo.

⁶ Si bien posteriormente ha sido objeto de críticas, basadas fundamentalmente en que los supuestos implícitos en que se apoyan las conclusiones obtenidas por Pigou (competencia perfecta, ausencia de incertidumbre, e información perfecta) no suelen estar presentes en el mundo real. A raíz de ello se ha desarrollado una extensa literatura económica sobre la conveniencia de utilizar los impuestos pigouvianos para corregir la externalidad cuando estos supuestos no se cumplen.

expectativas de distintos grupos (ecologistas, contaminadores, economistas⁷, políticos) cada uno de los cuales otorga una mayor o menor importancia a los aspectos de eficiencia, efectividad, equidad, aceptabilidad, costes administrativos... Como Barde (2000) afirma la elección de los instrumentos de las políticas ambientales se apoya en los siguientes criterios: aspectos ambientales (efectividad ambiental), aspectos económicos (eficiencia y aspectos administrativos) y aspectos políticos (cuestiones distributivas, aceptabilidad y simplicidad).

El otorgamiento de un cierto carácter ambiental al sistema fiscal español no tiene porqué basarse exclusivamente en la implementación de impuestos verdes, sino que puede realizarse mediante la modificación de figuras impositivas ya existentes en función de objetivos medioambientales. En particular, para prevenir o solventar el problema de la emisión de gases de efecto invernadero causados por el sector transporte el impuesto sobre hidrocarburos⁸ podría constituir una opción a considerar. En esta línea Baena (2001) afirma que si esta figura impositiva se utilizase para aumentar de forma progresiva y continuada el precio de los combustibles fósiles su eficacia ambiental podría ser elevada. Incluso en el supuesto⁹ caso de que, a similitud de otros EM, se llevara a cabo una Reforma Fiscal Verde en España el Impuesto sobre Hidrocarburos sería su elemento vertebral, puesto que su elevada recaudación permitiría financiar la reducción de otros impuestos propuesta por este esquema de modificación del sistema tributario. Sí bien hasta el momento y a pesar de que en la Exposición de Motivos de la vigente Ley 38/92, de 28 de diciembre se establece que el impuesto de los consumos especiales además de la función recaudatoria, cumple una finalidad extrafiscal “*como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.*” y de ciertos matices ambientales integrados en el diseño del mismo, este tributo tiene un carácter fundamentalmente recaudatorio.

Por otra parte, no se puede olvidar la faceta recaudatoria de estos dos impuestos y en particular, sus efectos sobre la financiación autonómica pues son impuestos

⁷ En este sentido, Tinggaard Svendesen *et al.* (2001) afirman que, en general, los economistas no han considerado los factores políticos en el análisis tradicional de los instrumentos económicos.

⁸ Existen otras figuras impositivas, como el impuesto sobre matriculación, que pueden contribuir también a reducir las emisiones de CO₂ de los turismos.

⁹ En la actualidad este supuesto no parece que sea factible. Dada la escasez de impuestos ecológicos en el sistema fiscal español, difícilmente se implementará una Reforma Fiscal Verde, al menos en un futuro cercano.

cedidos, total o parcialmente. Las CC.AA. disponen de dos tipos de impuestos los propios y los cedidos, con un peso recaudatorio muy desigual. Dentro de los primeros los impuestos ecológicos están adquiriendo gran importancia, debido a las fuertes restricciones establecidas en la LOFCA¹⁰ para el establecimiento de impuestos por las Haciendas Autonómicas, a la profundización de los principios de autonomía financiera¹¹ y corresponsabilidad fiscal, y al atractivo político de la “etiqueta ecológica”¹². El distinto uso que haga este nivel de gobierno de los impuestos ambientales puede llevar a una situación de heterogeneidad similar a la existente entre los EM en la UE.

La influencia del marco comunitario se manifiesta en las dos facetas del impuesto verde, la ambiental y la recaudatoria. En relación a la primera, España ha dado escasos pasos por sí misma y se ve obligada a cumplir con la normativa comunitaria, y respecto a la recaudación, la pertenencia de España a la UE ha determinado la forma de ceder a las haciendas autonómicas un impuesto con gran potencialidad medioambiental. Por otra parte, y de forma indirecta influirá en la financiación de los niveles intermedios de gobierno al determinar las accisas mínimas del impuesto sobre hidrocarburos cedido parcialmente.

2. El nivel intermedio de gobierno

En este trabajo nos referimos fundamentalmente a las CC.AA. por ser el nivel de gobierno que ha mostrado una cierta decisión en el ámbito de la fiscalidad medioambiental. Iniciativa que ha sido posible por el hecho de que las CC.AA., según la Constitución y la LOFCA, disponen de competencias tanto en la esfera tributaria

¹⁰ Estas restricciones son dos. El artículo 6.2. de la LOFCA que establece: “*Los tributos que establecen las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado*” y la creación de tributos autonómicos sobre materias impositivas reservadas a las Corporaciones Locales (artículo 6.3. LOFCA). Aunque esta restricción ha sido limitada por la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, del Tribunal Constitucional que establece que el artículo 6.2. de la LOFCA prohíbe la duplicidad de hechos impositivos estrictamente, y no así la posibilidad de que las CC.AA. establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado.

¹¹ Principio establecido inicialmente en el artículo 156.1. de la Constitución y posteriormente en el artículo 1 de la LOFCA.

¹² Aunque en ocasiones este tipo de figura impositiva ha sido declarada inconstitucional por ser calificada de ecológica cuando en realidad no lo es. Ejemplo de ello es la declaración de inconstitucionalidad de 30 de noviembre de 2000 del Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de Baleares.

como en la ambiental¹³. Sin embargo, la Hacienda Central a pesar de presentar competencias para ello, de momento no ha hecho uso de las mismas; y las Haciendas Locales no disfrutaban casi de capacidad en este ámbito.

La Constitución de 1978 constituyó el punto de partida de un proceso de descentralización inicialmente orientado a la vertiente del gasto¹⁴ y posteriormente encaminado a la del ingreso. Respecto a los recursos de los que disponen las Haciendas Autonómicas para hacer frente a las competencias asumidas y permitir el cumplimiento del principio de suficiencia nos remitimos al artículo 157 del texto constitucional. A raíz del cual se concluye que el sistema de financiación autonómico es mixto, pues está integrado por ingresos propios e ingreso de Estado. Asimismo la LOFCA en su artículo 4.1 enumera los recursos de los que disponen las CC.AA., estableciendo en el artículo 9 las restricciones para el establecimiento de impuestos propios autonómicos y refiriéndose en los artículos 10 y 11 (entre otros) a los tributos cedidos.

Conforme el proceso descentralizador ha ido avanzando, y concluido en lo sustancial la cesión de competencias de gasto, se ha profundizado en la descentralización fiscal en el que se distinguen varias etapas. Cada una de las cuales ha concedido distinta relevancia a los principios de suficiencia, autonomía y corresponsabilidad fiscal. Hasta el momento este proceso ha culminado en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. El nuevo modelo de financiación de las CC.AA. de régimen común que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2002 con una duración en principio indefinida plantea entre otros los siguientes objetivos, la autonomía y la suficiencia, de modo que el nuevo sistema permita que los niveles intermedios de gobierno dispongan de un volumen de recursos suficientes y decidan las políticas de gasto e ingreso, respetando a su vez el principio de coordinación fiscal.

La profundización en el principio de corresponsabilidad fiscal y de autonomía financiera ha supuesto un avance en el proceso de descentralización del ingreso,

¹³ En opinión de Herrera (2002), “*esta doble competencia no es requerida si la regla fiscal tiene efectos indirectos sobre el medio ambiente, o si la provisión medioambiental afecta la sistema fiscal*”.

¹⁴ Proceso que ha concluido en lo sustancial en el año 2002 con la descentralización de las competencias sanitarias a las CC.AA.

incrementándose notablemente las figuras impositivas cedidas total o parcialmente a las Haciendas Autonómicas. Como ejemplo podemos tomar la cesión del 40% de la recaudación estatal del impuesto especial sobre Hidrocarburos mediante la fórmula de la participación territorializada, y el impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, cedido en su totalidad.

Aunque el sistema vigente a partir de 2002 presenta entre otras restricciones para hacer efectivo el principio de corresponsabilidad fiscal, la escasa capacidad normativa de los niveles intermedios de gobierno que limita la capacidad de actuación de los mismos. En el impuesto especial sobre Hidrocarburos no se atribuyen competencias normativas a las CC.AA. y las competencias de gestión corresponden al Estado. Esta situación ha conducido a que sus posibilidades de actuación en el ámbito medioambiental estén restringidas. Este mecanismo de cesión es consecuencia de que los impuestos especiales están armonizados a nivel europeo y por tanto la asunción de ambas competencias podría resultar incompatible con la normativa vigente sobre armonización fiscal en el marco comunitario. Sin embargo, mediante el establecimiento del impuesto sobre Venta Minorista de determinados Hidrocarburos (IVMH) sí se han cedido ambos tipos de competencias, ahondando en el principio de autonomía fiscal. En concreto, este nivel de gobierno puede decidir el tipo de gravamen autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos entre determinadas bandas y destinarlo a financiar actuaciones de carácter medioambiental.

3. El marco comunitario

Inicialmente en el derecho originario europeo no se hace referencia a la política ambiental, debido a que el objetivo prioritario en ese momento era la constitución de un mercado común, mediante la libre circulación de bienes, servicios, personas y capital; y la política ambiental no parecía directamente relacionada con el mercado común. Será a partir del Acta Única Europea cuando se establezcan disposiciones que concedan competencias para actuar en materia ambiental a las instituciones europeas. Profundizándose en esta dirección en los Tratados de la Unión Europea y de Ámsterdam. En el derecho derivado comunitario en materia ambiental se ha optado

fundamentalmente por las directivas¹⁵. Este instrumento jurídico sólo obliga a los EM destinatarios de la misma en cuanto al resultado que persiguen.

En la política comunitaria ambiental se distinguen principalmente dos tipos de actuaciones, las derivadas de medidas adoptadas con el fin de armonizar las legislaciones de los EM y de abolir obstáculos comerciales entre los EM (Directiva 70/220 referida a las medidas adoptadas contra la contaminación del aire, causada por la emisión de gases de automóviles); y aquellas con un perfil ambiental más claro (programas de Acción Ambiental). Aunque esta línea de separación es difusa, pues uno de los principios que inspiran la legislación comunitaria ambiental es la integración de las políticas ambientales con las demás políticas de la comunidad.¹⁶

Según la Agencia Europea de Medio Ambiente (2003) el sector transporte es en Europa Occidental una de las principales fuentes de emisiones de gases de efecto invernadero, dado que es el segundo mayor consumidor de energía (el 30% del consumo total). La demanda creciente de transporte por aire y carretera ha supuesto que en la agenda medioambiental los problemas relacionados con el transporte ocupen una posición destacada.

En la UE con el objetivo de combatir la degradación del medio ambiente causada por este sector se han implementado las tres categorías de instrumentos de protección medioambiental (OCDE, 1989): instrumentos de regulación, instrumentos económicos y acuerdos voluntarios.

La Directiva 98/70/CE mediante la cual se ha prohibido la venta de gasolina con plomo a partir del 1 de enero de 2000¹⁷ es una de las distintas muestras de instrumento

¹⁵ En el ámbito de los carburantes citamos, entre otras, la Directiva 98/70/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre, relativa a la calidad de la gasolina y del gasóleo de automoción; la Directiva 2003/17/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de marzo de 2003 que modifica la anterior; y la Directiva 2003/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de mayo de 2003, relativa a fomento del uso de los biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte y la Directiva.

¹⁶ En el caso de los impuestos ecológicos en los que se integran aspectos de política comercial, fiscal y ambiental, esto puede ser origen de problemas en el sentido de que los objetivos perseguidos por cada una de ellas pueden resultar incompatibles con el resto.

¹⁷ España solicitó una moratoria para su aplicación y la obtuvo, aplicándose a partir del 1 de agosto de 2001.

de regulación comunitario para reducir los efectos nocivos del sector transporte sobre el medio ambiente¹⁸.

Además la UE es partidaria del uso de instrumentos económicos para la protección del medio ambiente¹⁹, como reflejan la nueva Directiva sobre el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003) y la nueva Directiva²⁰ de reestructuración del marco de fiscalidad energética por la que se amplía el ámbito de aplicación del régimen de tipos mínimos, previamente restringida a los hidrocarburos, a todos los productos energéticos (como por ejemplo, el carbón, el gas natural y la electricidad) y se aumentan los tipos mínimos. Por tanto, los impuestos sobre los combustibles son calificados como un instrumento para internalizar la externalidad del transporte²¹ en la sociedad (aunque, a pesar de las subidas constantes de los impuestos, el combustible para el transporte por carretera sigue siendo más barato en términos reales que hace veinte o treinta años). En un estudio realizado por la Dirección General de Medio Ambiente de la Comisión Europea (2002) sobre las emisiones de CO₂ de los nuevos turismos se sostiene que la elevación de los impuestos sobre carburantes puede ser un medio efectivo de reducir las emisiones de CO₂ atribuidas al transporte de automóviles de viajeros, aunque de menor importancia que los impuestos sobre vehículos.

¹⁸ Hasta el momento las normativas ambientales sobre vehículos y combustibles han tenido efectos favorables sobre la contaminación del aire, pero no han sido suficientes. Siendo necesario además promover planes estratégicos de transporte y medio ambiente mejor integrados para limitar el aumento del tráfico y fomentar el uso de sistemas más respetuosos con el medio ambiente.

¹⁹ En las Comunicaciones de la Comisión “El medio ambiente en Europa: Hacia dónde encauzar el futuro: Evaluación del Programa Comunitario de Política y Actuación” (COM (1999) 543 final) y “Conjugar nuestras necesidades y nuestras responsabilidades: integración de las cuestiones medioambientales en la política comunitaria” (COM (2000) 576 final) los instrumentos de mercado se proponen como un instrumento adecuado para el tratamiento de los problemas ambientales.

²⁰ Mediante esta Directiva se pretende además de incentivar un uso más eficiente de la energía para reducir la dependencia de las importaciones y las emisiones de gases de efecto invernadero, reducir el falseamiento de la competencia entre EM derivado de la disparidad de tipos e impuestos y el falseamiento de la competencia entre hidrocarburos y los demás productos energéticos que previamente no estaban sujetos a ninguna legislación de la UE en materia fiscal y permitir a los EM conceder incentivos fiscales a las empresas a cambio de la adopción por parte de esta últimas de medidas específicas para reducir las emisiones.

²¹ En 1999 la Comisión Europea afirma que menos de la mitad de los costes externos del transporte por ferrocarril y por carretera son internalizados. Esto supone que el sector transporte recibe sustanciales subsidios que fomentan unos modelos de demanda de transporte insostenibles en la UE, y en particular en el transporte por carretera (SEC (1999) 1942 final).

Como ejemplo de la tercera categoría el acuerdo voluntario suscrito entre los fabricantes de coches y la Comisión Europea, que pretende reducir las emisiones de CO₂ de los nuevos vehículos que se vendan en el mercado de la UE.

En la UE desde principios de la década de los noventa hasta la actualidad son destacables dos hechos: la modificación de los patrones de consumo de carburantes y los distintos tipos de gravamen aplicables a su consumo por los EM. Respecto al primero de los fenómenos, se ha producido un crecimiento muy acentuado del gasóleo auto en los EM, aunque heterogéneo entre ellos; y un incremento mucho menor de las gasolinas, en los que se observa la sustitución de la gasolina con plomo por la sin plomo. Esto ha significado que en este periodo se ha modificado la estructura de consumo de los carburantes, siendo inicialmente el consumo de gasolina muy superior al del gasóleo e invirtiéndose al final del periodo. En la tabla 1 se refleja la modificación en la estructura en el consumo de carburantes en las últimas décadas. En 1970 el consumo de gasolina era superior al de diesel, en los treinta años siguientes, el crecimiento experimentado en el consumo de gasolina ha sido inferior al del diesel (salvo en Grecia).

País	Diesel				Gasolina			
	1970	1980	1990	2000	1970	1980	1990	2000
Austria	0.9	1.5	2.1	3.9	1.7	2.6	2.7	2.1
Bélgica	1.0	1.9	3.6	5.4	2.4	3.1	2.9	2.4
Dinamarca	0.5	0.7	1.5	1.7	1.5	1.6	1.7	2.1
Finlandia	0.8	1.1	1.6	1.9	1.0	1.4	2.1	1.9
Francia	4.4	9.4	17.6	28.5	13.1	18.7	19.2	14.6
Alemania	8.5	12.2	18.2	26.7	18.1	28.1	33.2	30.6
Grecia	0.4	0.9	1.4	2.0	0.7	1.4	2.5	3.5
Irlanda	0.2	0.4	0.6	1.6	0.7	1.1	0.9	1.6
Italia	4.0	9.2	16.0	17.7	9.5	12.4	13.8	17.8
Luxemburgo	-	0.1	0.4	0.9	0.1	0.3	0.4	0.6
Holanda	1.0	2.1	3.5	4.9	3.2	4.1	3.7	4.3
Portugal	0.3	1.1	1.6	3.4	0.5	0.8	1.5	2.3
España	2.2	4.7	9.3	17.4	3.0	5.8	8.7	9.1
Suecia	1.1	1.4	1.7	2.6	3.0	3.8	4.5	4.3
Reino Unido	5.2	6.1	11.0	16.2	15.2	20.5	26.0	22.9

Tabla 1: Consumo de carburantes de carretera en la UE 1970, 1980, 1990, 2000 (Millones de toneladas).

Fuente: Elaboración propia. OCDE (2002)

Asimismo es relevante los grandes diferenciales en las accisas sobre los carburantes entre los EM, en la tabla 2 se representa esta situación en enero de 2001. En cierta medida este escenario ha contribuido a la aprobación de la Directiva de fiscalidad energética. Dicha Directiva es el final de un largo camino iniciado hace más de diez años, que muestra la dificultad de adoptar acuerdos en cuestiones fiscales en la UE dada la heterogeneidad de los sistemas tributarios de los EM, y las características económicas, sociales y políticas de los países que lo integran. Simultáneamente constituye el resultado de una serie de circunstancias: la concienciación del problema medioambiental y el cumplimiento del compromiso del protocolo de Kyoto; la consideración de los impuestos ambientales, y en concreto de los energéticos como un instrumento adecuado para reflejar el coste externo generado por la contaminación²²; y la consecución del buen funcionamiento del mercado interior evitando las distorsiones generadas por los distintos tipos impositivos sobre los hidrocarburos de los EM, situación a la que había conducido los más de diez años transcurridos hasta la actualización de los tipos mínimos de las accisas energéticas establecidos en la Directiva 92/82/CEE.

País	Gas c/Pb	Gas s/Pb	Gasóleo A	Tipo IVA %
Bélgica	551,81	493,56	290,04	21,00
Dinamarca	610,60	524,08	404,29	25,00
Alemania	644,23	593,10	409,03	16,00
Grecia	337,41	297,63	244,59	18,00
España	404,79	371,69	269,86	16,00
Francia	-	570,95	373,52	19,60
Irlanda	458,83	348,47	249,05	20,00
Italia	556,72	520,32	381,69	20,00
Luxemburgo	424,15	372,09	252,85	15,00
Holanda	658,80	590,37	339,75	19,00
Austria	479,64	407,69	282,70	20,00
Portugal	548,68	289,30	245,91	17,00
Finlandia	636,25	560,57	325,44	22,00
Suecia	605,14	527,74	383,02	25,00
Reino Unido	912,70	764,81	864,96	17,50
Mínimo	337,00	287,00	245,00	

Tabla 2: Tipos impositivos sobre hidrocarburos en la UE el 1 de enero de 2001. Expresados en Euros por 1.000 litros.

Fuente: Impuesto sobre hidrocarburos 2001. AEAT

²² COM (2001) 260 final.

En los últimos años han sido propuestos distintos mecanismos para internalizar los costes externos del transporte, y en particular para reducir las emisiones de CO₂ de los turismos nuevos comercializados en este marco: Acuerdos por los que los fabricantes de automóviles se comprometen a reducir las emisiones de CO₂ de los turismos principalmente gracias al empleo de tecnologías más eficaces, medidas comerciales para incitar a los conductores a elegir coches menos contaminantes y mejora de la información al consumidor sobre el consumo de combustible de los coches. En la tabla 3 se resumen las medidas de política fiscal relativas al sector transporte adoptadas por los EM en 2003-2004.

PAÍS	MEDIDAS
Bélgica	<p>Incremento de las accisas sobre la gasolina y el diesel (0.028 €/año-0.014 €/año en 2003).</p> <p>Incremento del “impuesto energético” sobre las gasolinas (+0.018€/l).</p> <p>Reducción de la “compensación fiscal” sobre los coches de diesel (-25% por año desde 2004- 100% en 2008).</p> <p>Reducción del impuesto de matriculación (-50% en 2004;-100% en 2005).</p> <p>El gobierno afirma que estas medidas han sido establecidas para contribuir a alcanzar los objetivos de Kyoto.</p>
Dinamarca	<p>Modificación del esquema fiscal sobre automóviles. Incentivos fiscales a los vehículos que cumplan determinados requisitos.</p>
Alemania	<p>Incremento de los tipos de gravamen sobre circulación.</p> <p>Como parte de la modificación del impuesto sobre la renta: Reducción de la deducción por kilómetro para el viaje entre el lugar de residencia y el lugar de trabajo (0.30 €/km son deducibles actualmente frente a los 0.36 €/km para los primeros diez kilómetros y 0.40 para los restantes).</p> <p>Frente a años anteriores no se han aumentado los tipos de gravamen sobre la gasolina ni se han establecido impuestos ecológicos como se había previsto.</p> <p>La Agencia Ambiental Federal está trabajando en un concepto para introducir el CO₂ en el impuesto sobre circulación.</p>
España	<p>Establecimiento en Galicia de la tarifa autonómica del impuesto sobre venta minorista de determinados hidrocarburos (24 €/l). También en Madrid (17€/l).</p> <p>El Plan Prever se ha ampliado desde el 1 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2006 con las siguientes medidas:</p> <p>Deducción de 480.81 € en el impuesto sobre matriculación para ser utilizado en la compra de un nuevo turismo o vehículo industrial ligero con menos de 6 Tm. cuando un vehículo antiguo con más de diez años sí es un turismo y más de siete años sí es un vehículo industrial ligero es dado de baja para el desguace.</p> <p>Deducción de 721.21 € en el impuesto de matriculación por la compra de un nuevo automóvil, incluyendo coches de diesel, sí el vehículo que se desguaza tiene motor de gasolina no apto para emplear gasolina sin plomo de más de diez años.</p> <p>La misma cantidad 480.81 o 721.21 para vehículos dependiendo de sí el automóvil dado de baja para el desguace usa o no gasolina sin plomo y 480.81 para vehículos comerciales) es reducida del precio del turismo de segunda mano con menos de cinco años y de un vehículo industrial ligero de segunda mano con menos de tres años.</p>
Finlandia	<p>Reducción de impuesto sobre vehículos en el 5%.</p> <p>Establecimiento de una excepción en el impuesto sobre vehículos de motor:</p>

PAÍS	MEDIDAS
	Aquellos vehículos que utilicen un carburante distinto del petróleo no pagarán el impuesto sobre vehículos de motor.
Francia	Aumento de la accisa sobre el diesel (0.03€/l). Los beneficios serán destinados a la Autoridad de la Red Ferroviaria que adeuda 23 billones de €. Las principales federaciones de transporte por carretera renovaron su oposición al impuesto basado en los kilómetros sobre camiones pesados previsto por el gobierno para financiar programas de construcción de carreteras.
Grecia	Reducción del impuesto sobre matriculación.
Irlanda	Aumento del tipo de gravamen del IVA aplicable a las reparaciones del vehículo. Incremento del impuesto sobre carreteras. Aumento de las accisas sobre carburantes (5€/l).
Italia	Aumento de la accisa sobre la gasolina (558,64€/1000l), los recursos se destinarán a financiar la renovación del contrato de trabajo en el Sector Público del Transporte.
Holanda	Moderación del impuesto sobre matriculación.
Portugal	Es el único país en la UE donde el impuesto sobre vehículos depende exclusivamente de su cilindrada. Además es uno de los que más fuertemente grava los vehículos.
Suecia	Aumento de los impuestos sobre la gasolina y el diesel. Se está desarrollando una propuesta relativa a la fiscalidad de los automóviles, impuestos sobre carburantes e introducción de un impuesto sobre los vehículos pesados.
Austria, Reino Unido, Dinamarca	No se dispone de información.

Tabla 3: Medidas de política fiscal relativas al sector transporte adoptadas en los EM en 2003-2004.

Fuente: ACEA (2004).

3.1. Efectos de la pertenencia a la UE

La pertenencia de España a la UE tiene repercusiones sobre el establecimiento de impuestos ecológicos en los gobiernos central y regional. Por una parte, dado que la iniciativa del gobierno central es mínima es el nivel supranacional el que actúa como motor. Sin embargo, en relación a las haciendas autonómicas, el objetivo de la armonización fiscal limita en cierta medida su empuje²³.

La influencia del marco comunitario en el Impuesto sobre Hidrocarburos nos remite a dos hechos fundamentalmente, el nuevo Sistema de Financiación Autonómica

²³ Se traduce, por ejemplo, en el artículo 19.3. de la LOFCA (redactado conforme a la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre): "...Las competencias que se atribuyen a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea".

de las CC.AA. de Régimen Común y la aprobación de la Directiva de fiscalidad energética.

En cuanto al primero de los fenómenos, desde la reforma del sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común, esta figura impositiva es también una fuente de ingresos para las Haciendas autonómicas en los términos establecidos en los artículos 6, 12, 17, 18 (rendimiento cedido), 32 (alcance de la cesión) y 46 (delegación de competencias). La forma de llevar a cabo la cesión del impuesto sobre Hidrocarburos a las CC.AA. de Régimen Común ha estado condicionada por el marco comunitario. En el Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica (2002), se dio respuesta a la cuestión de si la cesión de los impuestos especiales a las CC.AA. de régimen común era compatible con la normativa europea. La Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea concluyó en relación a los impuestos armonizados a nivel comunitario y, en concreto, al impuesto sobre Hidrocarburos:

- La cesión de la totalidad o parte de la recaudación a las CC.AA. de los impuestos Especiales de Fabricación Armonizados obtenida en su territorio es compatible con la normativa europea.
- La cesión de competencias normativas para regular los tipos impositivos no es compatible con la normativa europea²⁴ porque daría lugar a la existencia de tipos distintos dentro de un EM para un mismo producto sujeto a accisas armonizadas en función del lugar donde se realizara la operación. Y esto sería contrario al principio de unidad de tipos dentro de un mismo estado. Además la Comisión afirma que esta cesión podría tener efectos perjudiciales para la libre circulación de mercancías y para el buen funcionamiento del mercado interior, y que su intención es avanzar hacia una mayor armonización de las accisas y *“la diversidad regional de impuestos no va, a priori, en esa dirección deseable”*.
- La cesión de capacidades de gestión (liquidación, recaudación, inspección y revisión) no es incompatible con la normativa comunitaria, pero la Comisión no lo aconseja si se quiere profundizar en la armonización.

²⁴ Artículos 3 y 8.4 de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial de Hidrocarburos.

Esta respuesta de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea implicó que se adoptara la primera de las alternativas, mediante la cesión parcial del 40 % de la recaudación a las CC.AA. de Régimen Común. Por tanto, no se ha cedido capacidad normativa sobre el impuesto sobre Hidrocarburos al nivel de gobierno que de momento ha manifestado una mayor iniciativa en fiscalidad ambiental.

Por otra parte, el IVMH²⁵ que entró en vigor el 1 de enero de 2002 es un medio de ceder a las CC.AA. una cierta capacidad normativa que en el caso del Impuesto sobre Hidrocarburos no era posible dado su establecimiento en fase de fabricación. Esta circunstancia lo originaba una disparidad entre la región en que se consumía el bien gravado (a la que debería corresponder la recaudación) y la región que lo recaudaba.

Este impuesto se crea afectado a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria, aunque parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podrán dedicarse al medio ambiente. Desde nuestro punto de vista la afectación no califica al impuesto de ecológico, más bien ha sido consecuencia de la aceptación social de la “etiqueta ecológica” y del cumplimiento de la normativa comunitaria. En este sentido, la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea afirma que *“España podría crear nuevos impuestos nacionales sobre...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 en consumo”* (Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica, 2002). De lo que se deduce que tendría que configurarse como un impuesto afectado, destinando su financiación a determinados servicios de competencia de las CC.AA., como la sanidad o el medio ambiente.

Labandeira y López (2002) realizan la microsimulación de los efectos derivados de la tarifa estatal y autonómica del IVMH, y concluyen que a pesar de la rigidez de la demanda, los beneficios ambientales son significativos, la recaudación obtenida es poco relevante y los efectos distributivos son poco importantes.

²⁵ Establecido en el artículo 9 de la Ley 24/ 2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social establece el impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

Hasta el momento tres son las CC.AA. que han establecido el tipo de gravamen autonómico, Madrid²⁶, Galicia²⁷ y Asturias.

En relación a la entrada en vigor el 1 de enero de 2004 de la Directiva de Fiscalidad Energética, el hecho de que España se haya refugiado en los argumentos de la competitividad, efectos regresivos y la baja elasticidad de demanda de los productos gravados por los impuestos ambientales y, en concreto, los energéticos, ha llevado a que sea uno de los países que va a tener que realizar un mayor esfuerzo para aplicarla, como se comprueba en la tabla 4. En cierto modo, también podría ser una de las causas de la no reducción de las emisiones, si bien esto no es del todo correcto porque existe una multitud de instrumentos de protección del medio ambiente, además de los tributos verdes.

Productos	España*	UE mínimo 2004	UE mínimo 2010
Gasolina con plomo (€/1000l.)	428,79 - 438,79	421	421
Gasolina sin plomo (€/1000l.)	395,69 - 405,69	359	359
Gasóleo auto (€/1000l.)	293,86 - 303,86	302**	330**
Gasóleo profesional	84,71 - 87,21	21	-
Gasóleo calefacción	84,71 - 87,21	21	-

* El extremo inferior de la banda es la suma del Impuesto sobre Hidrocarburos (establecido por la Ley 23/2001 de PGE para 2002) y de los tipos estatales del Impuesto sobre Venta Minoristas (Ley 21/2001, de 27 de diciembre y ley 24/2001 de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social para 2002); y el superior integra los tipos autonómicos que podrán aprobarse.

**España tiene hasta el 1 de 2007 para ajustar el tipo de 302€y hasta el 1 de enero de 2012 para alcanzar la de 330 €

Tabla 4: Tipos impositivos aplicables por el impuesto sobre hidrocarburos en España en 2002 y niveles mínimos en la UE a partir de 1 de enero de 2004.

Fuente: Elaboración propia.

Su aprobación²⁸ puede ser el impulso necesario para otorgar carácter ambiental al impuesto. Aunque éste sólo sea uno de sus cuatro principales cometidos:

²⁶ Ver Ley 7/2002, de 25 de julio, por la que se regula el tipo de gravamen autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en la Comunidad de Madrid.

²⁷ Consultar Ley 9 /2003, de 23 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas.

- Reducir las distorsiones de competencia que existen entre EM como resultado de los distintos tipos de gravamen.
- Reducir las distorsiones de competencia que existen entre productos energéticos gravados y no gravados hasta la actualidad.
- Incentivar a un uso más eficiente de la energía.
- Permitir a los EM ofrecer a las empresas compensaciones por llevar a cabo determinadas reducciones de emisiones.

4. La imposición sobre hidrocarburos

Desde una perspectiva teórica el uso del impuesto sobre hidrocarburos, y en concreto sobre los carburantes, como instrumento de política medioambiental se justifica, entre otros motivos²⁹, por los daños locales, regionales y globales producidos a la calidad del aire (emisión de CO₂, NO₂...) mediante el uso de vehículos³⁰. Desde la perspectiva de la eficiencia se identifica con un impuesto pigouviano que permite corregir la externalidad medioambiental³¹ de forma que el precio del carburante incluya el daño ambiental generado por su consumo y además incentiva a los individuos a conducir menos o a adquirir vehículos más eficientes en su consumo. En un mundo óptimo³² el tipo pigouviano³³ coincide con el coste marginal externo en el nivel óptimo de contaminación, y en este caso lo más adecuado sería un impuesto sobre las emisiones de vehículos, pero dado que el daño ambiental es difícil de valorar y que en estos tiempos la tecnología existente lo hace casi inviable, una alternativa factible es la

²⁸ Según el comisario europeo de Fiscalidad, Frits Bolkestein: “Esta Directiva proporciona un sistema más real de niveles mínimos de accisas entre todas las fuentes de energía” y “la Directiva mejorará el funcionamiento del mercado interior y ayudará a lograr los objetivos medioambientales de la Comunidad y el Protocolo de Kyoto. Aunque haya un número de derogaciones y periodos transitorios antes de que la Directiva entre en vigor, la Directiva es el mayor paso adelante”.

²⁹ También genera otro tipo de problemas, ruido, tráfico, accidentes...En este trabajo dada la importancia actual del protocolo de Kyoto, nos centraremos en la emisión de CO₂.

³⁰ Como Mayres, I. y Proost, S. (2001) afirman la fiscalidad relativa sobre los coches de gasolina y diesel es una de las variables políticas más importantes en el transporte de pasajeros.

³¹ Se justifica también el impuesto ecológico recurriendo al principio de quien contamina paga.

³² Parry y Small (2002) desarrollan un marco analítico para valorar el nivel subóptimo de los impuestos sobre la gasolina integrando en el análisis los distintos efectos externos (contaminación, congestión y accidentes) y sus interacciones con el sistema fiscal en dos escenarios, USA y Reino Unido.

³³ Para un análisis detallado consultar Pearce, D.W. y Turner, R.K. (1990): Economics of Natural Resource and the Environment. Harvester Wheatsheaf, Londres.

imposición sobre hidrocarburos³⁴, siempre que el diseño del impuesto se corresponda con los objetivos medioambientales establecidos. Además el gravamen sobre carburantes presenta como ventaja que sí el objetivo establecido es mitigar el problema del cambio climático, existe una relación proporcional entre las emisiones de carbono y el uso de carburante.

En principio este impuesto es eficiente económicamente, en el sentido de que obliga al conductor a tener presente el coste total de su decisión de conducir. Sin embargo, la mayoría de los estudios demuestran la baja elasticidad precio de la demanda de los carburantes (Goodwin, P.B. 1992; Espey, M.1996; Dahl y Sterner, 1991) y por tanto, sugieren su escasa influencia sobre el comportamiento del conductor. Es preciso matizar que en el largo plazo sería más elástica dada las posibilidades de ajuste, pero aún así implicaría mínimos cambios en el comportamiento del consumidor como respuesta al impuesto. Lo que no ha impedido que este mecanismo de intervención pública sea calificado como medio adecuado para interiorizar la externalidad generada por el sector transporte. Así West (2004) afirma que los estudios previos demuestran que los impuestos sobre la gasolina o sobre los kilómetros recorridos reducen eficientemente la contaminación. Y Sipes y Mendelsohn (2001) también se manifiestan a favor de elevar los impuestos sobre la gasolina para mitigar la contaminación atmosférica producida por los vehículos. Aunque concluyen que las bajas elasticidades-precio de la demanda de gasolina tanto en el corto (-0,4 a -0,6) como en el largo plazo (-0,5 a -0,7) conllevan una pequeña mejora medioambiental. En esta misma línea Comeau y Chapman (2002) son defensores³⁵ del uso de impuestos sobre la gasolina pero no de forma exclusiva sino en combinación con estándares como mecanismo eficiente y eficaz para alcanzar los objetivos de Kyoto.

Los efectos distributivos del impuesto sobre hidrocarburos es otro de sus inconvenientes. Dado que se espera que su elasticidad-renta sea inferior a 1, el impuesto será regresivo. En este sentido West (2004) sostiene que el impuesto sobre la gasolina es regresivo sólo en los grupos con mayor renta.

³⁴ No es la única opción posible, también se podría gravar en función de las características del vehículo (por ejemplo, la posibilidad de las CC.LL. para establecer una deducción en el impuesto sobre matriculación de vehículos por motivos ecológicos), conceder ayudas para la adquisición de vehículos nuevos (el plan PREVER).

³⁵ Mendelsohn, R. y Sipes, K. (2002) se muestran críticos con esta medida porque la consideran muy costosa en relación a los resultados que se obtendrían.

La aceptabilidad política de este instrumento de intervención pública es también un factor de gran relevancia a tener en cuenta. La baja elasticidad de la demanda de carburantes contribuirá a que el gravamen sea repercutido en mayor demanda a los conductores, los cuales por ende se opondrán a la medida³⁶.

A pesar de los resultados teóricos sobre la elasticidad de la demanda de consumo de carburantes, un hecho que es innegable es la modificación en la estructura de consumos de carburantes, tanto en el ámbito nacional como en el europeo en la última década. En la tabla 5 se refleja la estructura de consumos anuales de gasolinas y gasóleos en España en el periodo 1994-2000. Se observa una tendencia decreciente en el consumo de gasolinas debido al drástico descenso en el consumo de gasolina con plomo que no ha podido ser compensado por el aumento en la gasolina sin plomo; en contrapartida el consumo de gasóleo se ha incrementado y el de gasóleo bonificado ha permanecido casi estable.

Período	Gna. C/Pb	Gna. S/Pb	Total Gnas.	Gasóleo A	Gasóleo bonif.
1994	305,04	88,16	393,20	401,47	205,33
1995	270,34	109,66	379,99	419,37	200,63
1996	238,19	122,51	360,71	425,67	213,62
1997	203,48	145,19	348,68	450,01	201,31
1998	166,46	151,89	318,35	464,14	217,51
1999	136,62	160,31	296,93	484,31	218,77
2000	101,94	176,53	278,47	511,72	209,81
2001	42,97	220,73	263,70	525,85	210,45

Tabla 5: Estructura de los consumos anuales de carburantes en España en 1994-2001. (Cesta de 1.000 litros).

Fuente: Elaboración propia. Impuesto sobre hidrocarburos 2001. AEAT.

Al mismo tiempo que se han modificado los patrones de consumo de carburantes, también han evolucionado los tipos de gravamen sobre los mismos, como se puede comprobar en la tabla 6. Se observa como los tipos de gravamen sobre las gasolinas son superiores a los aplicables al gasóleo y además se han incrementado en una mayor cuantía.

³⁶ Aunque sí el grupo es amplio y desorganizado su capacidad de resistencia es menor que sí establece sobre un grupo reducido y organizado (la industria).

Período	Gas c/Pb	Gas s/Pb ¹	Gas s/Pb ²	Gasóleo A	Gasóleo B y C
1994	60.500	55.500	55.500	40.300	11.800
1995	62.600	57.500	57.500	41.700	12.200
1996	64.800	59.500	59.500	43.200	12.600
1997	64.800	64.500	59.500	43.200	12.600
1998	66.161	65.855	60.750	44.107	12.865
1999	67.352	67.040	61.844	44.901	13.097
2000	67.352	67.040	61.844	44.901	13.097
2001	67.352	67.040	61.844	44.901	13.097

Tabla 6: Tipos impositivos del Impuesto sobre Hidrocarburos entre 1994-2001

¹: Gasolina automoción sin plomo ≥ 97 I.O.

²: Gasolina automoción sin plomo < 97 I.O.

Fuente: elaboración propia. Impuesto sobre hidrocarburos 2001/200071999. AEAT

Un instrumento³⁷ a tener en cuenta como mecanismo para interiorizar la externalidad originada por el sector transporte es la modificación del actual impuesto sobre hidrocarburos incorporando el argumento medioambiental³⁸. Este tributo se caracteriza por su importancia recaudatoria respecto a las demás figuras impositivas establecidas sobre los vehículos (reflejada en la tabla 7). Respecto a su función extrafiscal la Comisión Europea (2002) considera los impuestos sobre consumos específicos aplicables a los carburantes como un instrumento fiscal eficaz para recaudar ingresos, influir sobre el grado de utilización de los vehículos o incorporar los costes medioambientales y sociales vinculados a la utilización de los turismos. Además afirma que es un medio particularmente efectivo para incorporar los costes externos de las emisiones de CO₂ dada la relación directa existente entre estas emisiones y el consumo de carburante.

³⁷ El impuesto sobre emisiones se presenta como una de las alternativas más adecuadas. La Comisión (2002) con el objetivo de garantizar el buen funcionamiento del mercado interior y, simultáneamente lograr objetivos de otras políticas, en particular, los medioambientales previstos en Kioto propuso una serie de medidas en el ámbito de la fiscalidad de los turismos. En concreto, presentó una propuesta de impuesto para los vehículos particulares, en la que recomendaba que el consejo adoptase una legislación en que la fiscalidad de los automóviles se estableciera en función de sus emisiones de CO₂. El Parlamento europeo reaccionó favorablemente a esta propuesta, que llegó al consejo en 2003, pero cuyas negociaciones aún no han concluido. La Comisión deberá presentar en 2004 una propuesta sobre la fiscalidad de los vehículos particulares.

³⁸ A este mecanismo hacen referencia Gago, Labandeira y Rodríguez (2002) como uno de los pasos iniciales para el desarrollo de una Reforma Fiscal Verde.

Millones euros	2001	2002
Por adquisición de vehículos	3.506	3.207
IVA	2.479	2.270
IE	1.027	937
Por consumo de carburante	13.244	14.490
IVA	3.094	3.385
IE	10.151	11.105
Por impuestos de Circulación	1.604	1.684
Por transferencias de vehículos usados	176	176
ITP	11	113
IVA	65	64
Por tasa de matriculación	93	88
Por permiso de circulación	50	51
Por tasa de cambio de titularidad	67	9
Total	18.740	19.765

Tabla 7: Recaudación de impuestos sobre el sector transporte en España en 2002 y 2001.

Fuente: ANFAC (2004)

Esta medida presenta a su favor en relación a su implementación que contará con una mayor aceptación por parte de los contribuyentes que aquellas figuras impositivas creadas “ex novo”³⁹. Así como su mayor viabilidad administrativa respecto a aquellos tributos en los que aunque el vínculo medioambiental esté más claramente definido presentan mayores dificultades para su implementación (como los impuestos sobre emisiones).

Hasta la entrada en vigor de la Directiva de fiscalidad energética, España era uno de los EM con menores tipos de gravamen en el impuesto sobre hidrocarburos. Dos de las razones que justificaban esta situación eran la baja elasticidad de demanda de los productos energéticos y el temor a la pérdida de competitividad de las empresas españolas dada la importancia de la energía en el sistema productivo. En relación a la primera y aún en el caso de que sea cierto no es razón suficiente para oponerse a la “ecologización” del impuesto sobre hidrocarburos porque aunque el carácter incentivador del impuesto sería reducido, permitiría aplicar el principio de “quien contamina paga”. Asimismo gravar en mayor medida a los productos más contaminantes, sería un factor que contribuiría modificar el comportamiento de los

³⁹ Un estudio reciente realizado por Armin Rolfink (1998) sobre las preferencias fiscales revela que uno de los mayores niveles de aceptación fiscal de los ciudadanos es la relativa a las accisas sobre los carburantes, por motivos ambientales.

agentes económicos. El cambio en los patrones de consumo de carburantes en las últimas décadas en España y en la UE es ejemplo de ello.

La afirmación anterior no implica que la fiscalidad haya sido el único factor en el que descansa este cambio. Pues es innegable la importancia que ha tenido la tecnología en la evolución del parque automovilístico⁴⁰. En esta dirección Mayeres y Proost (2001) señalan que el crecimiento en el porcentaje de vehículos diesel, y por tanto del consumo de gasóleo de automoción puede ser debido al cambio tecnológico, en particular, la aparición de este tipo de motor. Pero ello no invalida el papel que ha podido desempeñar la fiscalidad sobre los carburantes, estimulando el desarrollo de vehículos que sean más eficientes, es decir, que consuman menos; o que sean menos contaminantes y utilicen otras energías⁴¹. Así como la importancia de distintos factores: la normativa que prohíbe el uso de gasolina con plomo, las diferencias en el coste de uso entre un coche de gasolinas y uno de diesel, las preferencias, los incentivos al cambio de automóvil...

Respecto al temor a la pérdida de competitividad como principal obstáculo para oponerse a la modificación del impuesto sobre hidrocarburos, Baranzini *et al.*, (2000) afirma que los estudios empíricos sobre pérdidas de competitividad parecen indicar que los impuestos sobre la energía no tienen un significativo impacto. Asimismo la OCDE (1996) considera que los impactos sobre el comercio que han sido medidos empíricamente son casi despreciables. Ekins (1999) considera que a pesar de la indudable importancia de la cuestión de la competitividad para algunos sectores, fundamentalmente aquellos intensivos en energía, se ha exagerado el efecto sobre la misma derivado de los impuestos ambientales. Otro argumento que reduce en cierta medida la importancia de este obstáculo es que existen mecanismos para afrontar sus consecuencias (exenciones, reciclaje del ingreso, tipos impositivos reducidos). Por otra parte, a la hora de valorar los efectos perjudiciales sobre la competitividad de algunas empresas debemos tener presente que éstos son el resultado de una decisión política de utilizar los impuestos para asegurar que los costes sociales de la degradación ambiental

⁴⁰ Según el 4^o Informe anual sobre emisiones de dióxido de carbono de los coches nuevos de la Comisión Europea (2004), éstas se han reducido en un 10% entre 1995 y 2002 en la UE mediante la fabricación de coches menos contaminantes.

⁴¹ Una de las principales ventajas de los impuestos medioambientales frente a los instrumentos administrativos es su eficiencia dinámica.

se reflejan en los precios de mercado. Además sí la elaboración de un determinado producto no resulta beneficiosa como resultado del establecimiento de un impuesto ambiental, se producirán sustitutivos cercanos que sufrirán un aumento de su demanda (OCDE, 2002).

Existen varias opciones para rediseñar el impuesto, como la diferenciación impositiva sobre los carburantes que promueva el consumo de los menos contaminantes⁴². La diferenciación entre gasolina con y sin plomo⁴³ es un claro ejemplo de que esta medida puede resultar exitosa⁴⁴ (Button, 1993; Comisión Europea, 1995; Labandeira y López, 2002; Impuesto sobre Hidrocarburos 2001, 2000). Sin embargo, los diferenciales impositivos a favor del diesel, que han contribuido al crecimiento de un significativo mercado de turismos de diesel en la mayoría de los EM, no pueden ser justificados desde una perspectiva medioambiental. Eso es debido, entre otros motivos, a que las emisiones de los motores de los vehículos son directamente proporcionales a la cantidad de combustible consumido y al contenido de carbono. Y los motores de diesel aunque son más eficientes en el combustible, tienen un mayor contenido de carbono por litro que la gasolina (COM (95) 691). En el pasado esta diferencia de imposición entre gasolina y gasóleo se argumentaba porque el gasóleo era destinado a fines comerciales mayoritariamente. Una vez que la imposición de gasóleo utilizado con fines comerciales se ha desligado de la imposición del mismo para uso privado, esta diferenciación carece de sentido. Mayeres y Proost (2001) concluyen que existe otra justificación además de la ambiental para suprimir el tratamiento fiscal favorable del diesel respecto a la gasolina, la ganancia de bienestar generada por reducir las distorsiones creadas por los elevados impuestos sobre la gasolina.

El aumento de los tipos impositivos sobre el diesel, fruto de la Directiva, podría tener efectos positivos sobre el medio ambiente al reducir el consumo de este carburante. En este caso y dado el posible trade-off entre el objetivo recaudatorio y el

⁴² Button (1993a) afirma que hay evidencia de algún grado de sensibilidad en la eficiencia de los vehículos al precio del carburante.

⁴³ Establecida en las Directivas 92/81/CEE y 92/82/CEE. Las accisas mínimas sobre los carburantes eran: gasolina con plomo 0,337 ecu por litro; gasolina sin plomo 0,287 ecu por litro; diesel 0,245 ecu por litro. Aunque en la mayoría de los EM las accisas aplicadas son mayores.

⁴⁴ Es preciso matizar que al éxito de esta medida ha contribuido la prohibición (con ciertas excepciones) de comercialización de las gasolinas con plomo en los EM, a partir del 1 de enero de 2000 establecida en el Real Decreto 4037/2000, de 24 de marzo.

incentivador del impuesto, los ingresos impositivos podrían reducirse sí el incremento en los tipos fuera compensado por la reducción en el consumo.

Tanto desde la perspectiva recaudatoria como desde la ambiental la tributación sobre un determinado carburante, el diesel, parece tener una importancia prioritaria en España en la actualidad. Como fuente de ingresos representa más de la mitad de la recaudación del IH, y como instrumento con pretensiones medioambientales sus efectos son nocivos, pues hasta la entrada en vigor de la Directiva sobre fiscalidad energética los diferenciales fiscales en relación a la gasolina incentivaban su consumo, a pesar de sus efectos perjudiciales sobre el medio ambiente.

5. Conclusiones y perspectivas futuras

Aunque existan distintos niveles de gobierno en España, al referirnos a la imposición sobre hidrocarburos y, en concreto, sobre carburantes como instrumento para corregir la externalidad medioambiental generada por el sector transporte nos remitimos casi exclusivamente al ente supranacional UE. Esto es debido a que a nivel de la Hacienda Central la imposición ecológica todavía no ha sido considerada como alternativa de política medioambiental, y a nivel subcentral a las CC.AA. no se les han cedido capacidades normativas sobre este tributo dado el proceso armonizador comunitario en el ámbito de la imposición indirecta, aunque esto vaya en contra de la profundización en el principio de autonomía financiera perseguido por el nuevo sistema de financiación.

Los impuestos sobre carburantes de automoción desempeñan un papel importante como fuente de recursos pero además puede contribuir a la corrección de la externalidad medioambiental generada por el sector transporte. Para ello será necesario rediseñar la estructura impositiva. Algunos pasos ya se están dando en esta dirección, aunque no haya sido por iniciativa del nivel superior de gobierno, sino del nivel supranacional.

En los últimos años el consumo de carburantes ha aumentado y se espera que siga en el futuro dado el progresivo incremento del parque automovilístico español. También se espera que el consumo de gasolina súper desaparezca a medida que se retiren los vehículos que la emplean y que el gasóleo de automoción continúe ganando cuota de mercado. Por otra parte, dada la imperante necesidad de cumplir con el protocolo de kyoto y el previsible aumento del consumo de gasóleo con sus efectos

perjudiciales sobre el medio ambiente, el aumento de la fiscalidad sobre este carburante de automoción se presenta como una alternativa a tener en cuenta, en cierta medida obligada por la nueva directiva de fiscalidad energética.

La aplicación de la nueva directiva comunitaria sobre fiscalidad energética va a suponer por tanto un mayor esfuerzo para España que para otros socios comunitarios, a pesar de los periodos transitorios que se le han concedido para implementar las medidas. No obstante, constituye también una oportunidad para modificar el impuesto sobre hidrocarburos en un sentido favorable al medio ambiente, entre otras formas mediante el aumento de los tipos de gravamen sobre el diesel que es más contaminante que la gasolina y sin embargo, está menos gravado. Y desde otra perspectiva, la recaudatoria, conllevará una modificación de los ingresos de las Haciendas Autonómicas, pues el 40 % de la recaudación del IH se ha cedido a las mismas tras la entrada en vigor del nuevo sistema de financiación autonómica de las CC.AA. de Régimen Común y se ha creado el IVMH.

El marco comunitario se caracteriza por una heterogeneidad en los regímenes fiscales de los EM en relación al argumento medioambiental, lo que se traduce en un obstáculo al mercado interior y ha supuesto que se adopten medidas, como la directiva de fiscalidad energética o la propuesta sobre fiscalidad de los turismos de la UE, de forma que se aproximen las posiciones de los EM más avanzados en la fiscalidad medioambiental con los más rezagados. No siendo ni el único ni tal vez el objetivo prioritario de estas medidas la protección del medio ambiente. Por otra parte, y dado que España es uno de los países con menor iniciativa en este sentido en la UE, estas medidas tienen efectos positivos sobre el medio ambiente y se convierten en un estímulo indirecto para el desarrollo, sino el inicio, de medidas fiscales con objetivos medioambientales a nivel de la Hacienda Central.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACEA (2004): *European Union Economic Report*.
2. ACEA (2003): *European Union Economic Report*.
3. Agencia Europea de Medio Ambiente (2003): *El medio ambiente en Europa: tercera evaluación*. Copenhague.

4. AEAT (2001): *Impuestos Especiales. Estudio relativo a 1999*. Madrid.
5. AEAT (2002): *Impuestos Especiales. Estudio relativo a 2000*. Madrid.
6. AEAT (2003): *Impuestos Especiales. Estudio relativo a 2001*. Madrid.
7. Baena, A. (2002): “La protección tributaria del medio ambiente en España”. *La protección fiscal del medio ambiente*. Marcial Pons. pp. 214-215.
8. Baranzini, A., Goldemberg, J. Y Speck, S. (2000): “A future for carbon taxes”. *Ecological Economics*, 32, pp. 395-412.
9. Barde, J-P. (2000): “Environmental policy and policy instruments”, en *Principles of Environmental and Resource Economics*. Edward Elgar, Cheltenham-Northampton.
10. Button, Kenneth (1993a) *Transport, the Environment and Economic Policy*. Edward Elgar. USA.
11. Button, Kenneth (1993) *Transport Economics*. Edward Elgar. USA.
12. Christi G. Rancel Guerrero (2003) *Economía Pública Multijurisdiccional: Modelos teóricos y el caso español como experiencia práctica*, CES España
13. Comisión Europea (2002) “Study on vehicle taxation in the member states of the European Union” final report.
14. Comisión Europea (2002) “La fiscalidad de los turismos en la Unión Europea. Opciones a escala nacional y comunitaria”. COM (2002) 431 final.
15. Comisión Europea (2001): “Medio Ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos”. COM (2001) 31 final.
16. Comisión Europea (2001): “Política fiscal en la Unión Europea-Prioridades para los próximos años”. Bruselas
17. Comisión Europea (1999): “Report on Environment and Integration Indicators to Helsinki Summit”. SEC (1999) 1942 final.
18. Comisión Europea (1995): “Towards fair and efficient pricing in transport”. Policy options for internalising the external costs of transport in the European Union. COM (95) 691.
19. Consejo de la Unión Europea (2003): “Reestructuración del marco comunitario de la fiscalidad de productos energéticos y electricidad”. Directiva 2003/96/EC.

20. Dahl, C. y Sterner, T. (1991): "Analyzing gasoline demand elasticities: a survey", *Energy Economics*, 13, pp. 203-210.
21. Dirección General de Medio Ambiente de la Comisión Europea (2002): *Fiscal Measures to reduce CO₂ Emissions from New Passenger Cars. Main Report*.
22. Ekins, P. (1999): "European environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends", *Ecological Economics*, 31, pp. 39-62.
23. Espey, M. (1996): "Explaining the variation in elasticity estimates of gasoline demand in the United States: a meta-analysis", *Energy J.*, 17, pp. 49-60.
24. Fungesma (2003): *Anuario del Medio Ambiente en España*. Madrid.
25. Fungesma (2002): *Anuario del Medio Ambiente en España*. Madrid.
26. Herrera, P. M. (2002): "Legals limits on the competence of Governments in Spain", presentado en el Third Annual Global Conference on Environmental Taxation, Woodstock, Vermont, USA.
27. Instituto de Estudios Fiscales (2002): *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades autónomas aplicable a partir de 2002.
28. Labandeira Villot, X. y López Nicolás, A. (2002): "La imposición de los carburantes de automoción en España: Algunas observaciones teóricas y empíricas", *Hacienda Pública Española/ Revista de Economía Pública* 160-(1/2002), pp. 177-210.
29. Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC.AA.
30. Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.
31. Mayeres, I. y Proost, S. (2001): "Should diesel cars in Europe be discouraged?", *Regional Science and Urban Economics*, 31, pp. 453-470.
32. Ministerio de Medio Ambiente (2001): *Medio Ambiente en España 2001*.
33. OCDE (2002): *Environmental Data. Compendium 2002. Transport*.
34. Parry, I.W.H. y Small, K.A. (2002) "Does Britain or the United States have the right gasoline tax?" *Resources for the future, Discussion Paper 02-12*

35. Parry, I.W.H (2001): Comparing the marginal excess burden of labour, petrol, cigarette, and alcohol taxes. An application to the United Kingdom?, Discussion paper 00-33, Resources for the future.

36. Sipes, K.N. y Mendelsohn, R. (2002): "Letter to the editor". *Ecological Economics*, 40, pp. 317-320.

37. Sipes, K.N. y Mendelsohn, R. (2001): "The effectiveness of gasoline taxation to manage air pollution". *Ecological Economics*, 36, pp. 299-309.

38. Tinggaard, G., Daugbjerg, C., Hjollund, L. y Pedersen, A. B. (2001): "Consumers, industrialists and the political economy of green taxation: CO₂ taxation in OCDE" *Energy Policy* 29 pp. 489-497.

39. West, S. (2004): "Distributional effects of alternative vehicle pollution control policies", *Journal of Public Economics*, 88, pp. 735-757.