

# **Tesis Doctoral: LA FISCALIDAD DE LOS HIDROCARBUROS EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LA UNIÓN EUROPEA**

**Autor: Javier Rodríguez Luengo**

**Director: Prof. Dr. D. Andrés Fernández Díaz, Catedrático Emérito de la UCM y  
Consejero Emérito del Tribunal de Cuentas**

## **RESUMEN DESCRIPTIVO**

El petróleo es un recurso natural no renovable, está formado principalmente por hidrocarburos, y es la principal fuente de energía, tanto desde la perspectiva de la producción como del consumo, en los países desarrollados. La fiscalidad de los hidrocarburos existe en la mayoría de los sistemas tributarios de los países importadores de petróleo, y es un instrumento fundamental de la política económica, energética y medioambiental. La importación de estos productos suele estar sujeta a derechos arancelarios; la fabricación y la venta en fase mayorista y minorista a tipos de gravamen *ad quantum*; el consumo a tipos de gravamen *ad valorem*; e incluso, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, en este caso al margen de la fiscalidad indirecta, los beneficios de las empresas petroleras y del monopolio estatal de petróleos a tipos de gravamen superiores al tipo general.

La fiscalidad de los hidrocarburos puede internalizar los beneficios y los costes derivados de la construcción y el mantenimiento de la red viaria, la congestión, la siniestralidad, y los daños en el medio ambiente, y disminuir consumos excesivos (incrementando el precio de estos productos), mejorar la distribución de la renta y la riqueza (gravando bienes de lujo), aportar un volumen de recursos importante a un bajo coste administrativo (ayudando a financiar las necesidades de gasto de los agentes económicos públicos), mantener el tipo de cambio y garantizar el suministro de energía (controlando la balanza de pagos), y para los países exportadores de petróleo, gravar el coste de oportunidad de la exportación de las ventas domésticas de los hidrocarburos (gravando las divisas que dejan de obtenerse cuando se destinan al consumo interior en lugar de la exportación).

La imposición indirecta sobre el consumo de los hidrocarburos es un fenómeno reciente en los sistemas tributarios, y anterior a la imposición general. Las razones que justifican económicamente la imposición indirecta sobre los consumos específicos son, además de obtener ingresos, lograr una asignación de costes sociales, fomentar una diferenciación impositiva óptima, intentar redistribuir la renta, y proteger la producción nacional frente al exterior. En España, la imposición indirecta sobre el consumo de los hidrocarburos existe desde la Segunda República con la creación en 1932 del impuesto sobre el petróleo y sus derivados. Al finalizar la Guerra Civil, la Ley 16/1940, de reforma tributaria, integra el impuesto sobre el petróleo y sus derivados en la contribución de usos y consumos. Un año después del Primer Plan de Desarrollo, la Ley 41/1964, de reforma del sistema tributario, integra el impuesto sobre el petróleo y sus derivados en los impuestos especiales.

Dos años después de los Pactos de la Moncloa, la Ley 39/1979, de impuestos especiales, lo deroga y crea el impuesto sobre el petróleo, sus derivados y similares. Y un año antes de la adhesión a la Comunidad Económica Europea, La Ley 45/1985, de impuestos especiales, lo deroga y crea el impuesto especial sobre los hidrocarburos, armonizado a nivel comunitario.

La Ley 45/1985, de impuestos especiales, sustituye el principio de delimitación por exclusión con el impuesto general sobre el consumo por el principio de complementariedad (gravando doblemente estos productos con el impuesto especial sobre los hidrocarburos y el impuesto sobre el valor añadido, y no excluyendo su gravamen, como ocurría con el impuesto general sobre el tráfico de empresas desde 1964), y justifica la imposición indirecta sobre el consumo de los hidrocarburos por su finalidad extrafiscal como instrumento de la política energética (posiblemente, debido a la influencia de la espectacular subida de los precios del petróleo de 1973 y 1979, que puso de manifiesto la fuerte dependencia energética de la economía española con el exterior). Un año antes de la creación del mercado interior, la Ley 38/1992, de impuestos especiales, modifica el impuesto especial sobre los hidrocarburos y justifica su imposición por su finalidad extrafiscal como instrumento de la política energética, de transporte, y de medio ambiente.

De acuerdo con las clasificaciones elaboradas por la Oficina de Estadísticas de las Comunidades Europeas (EUROSTAT) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la fiscalidad de los hidrocarburos está integrada en la fiscalidad de los productos energéticos, y ésta, a su vez, en la fiscalidad medioambiental.

El consumo de los hidrocarburos, su combustión, genera un efecto externo negativo: la emisión de dióxido de carbono a la atmósfera, el principal gas antropogénico responsable del efecto invernadero, y del cambio climático. El precio de mercado de los hidrocarburos no incluye las valoraciones marginales de los perjudicados, y deja de ser para los consumidores una señal de orientación eficiente, lo que se traduce en un consumo en exceso. Para corregir o internalizar el efecto externo el precio de los hidrocarburos tiene que reflejar todos los costes y beneficios marginales que se deriven de su consumo (principio de internalización de costes). A través de un impuesto, el precio aumentará, el consumo disminuirá, y mejorará la eficiencia.

En la Unión Europea, se ha suscitado un debate en torno a la fiscalidad de los hidrocarburos, planteándose, por un lado, el incremento de los tipos de gravamen del impuesto especial sobre los hidrocarburos que reduciría el consumo de los hidrocarburos, y las emisiones de dióxido de carbono que se derivan de su combustión, hasta niveles socialmente aceptables; y por otro, la definición de una estructura de tipos de gravamen, que atienda a los resultados medioambientales de los carburantes y de los motores que abastecen, y que promueva, a través de la diferenciación fiscal, la sustitución de los combustibles fósiles de contenido carbónico mayor por los de contenido menor.

En nuestra hipótesis de trabajo se plantea si a través del impuesto especial sobre los hidrocarburos, es posible reducir o no el riesgo de cambio climático, originado por las emisiones de dióxido de carbono, que se derivan de la combustión de la gasolina sin plomo y del gasóleo de automoción (promoviendo la eficiencia y el ahorro energético, la sustitución de los combustibles fósiles de mayor contenido carbónico por los de contenido menor, y la sustitución de los combustibles fósiles por fuentes energéticas renovables); lo que le convierte en una pieza clave de la política medioambiental (finalidad extrafiscal), complementando la función recaudadora del impuesto sobre el valor añadido (finalidad fiscal), y refuerza su presencia en los sistemas tributarios.

La Tesis Doctoral se estructura en cinco capítulos:

En el **capítulo primero** (La fiscalidad de los hidrocarburos en el marco de la política energética y medioambiental), se analiza la importancia del petróleo en la producción y el consumo de energía y se describe el uso de la fiscalidad de los hidrocarburos en la internalización del efecto externo que se deriva del consumo de estos productos, en el marco de la reforma fiscal verde.

En el **capítulo segundo** (La fiscalidad de los hidrocarburos en el ordenamiento jurídico tributario), se estudian el impuesto especial sobre los hidrocarburos en la Unión Europea y en España, analizando el proceso de armonización de la fiscalidad de los productos energéticos en la Unión Europea y la fiscalidad de la energía en España.

En el **capítulo tercero** (La recaudación del impuesto especial sobre los hidrocarburos en la Unión Europea y en España), se realiza una revisión de las principales fuentes estadísticas relacionadas con la recaudación de los ingresos fiscales totales, las cotizaciones sociales, los impuestos directos e indirectos, el impuesto sobre el valor añadido, los impuestos sobre consumos específicos, los impuestos medioambientales, los impuestos sobre la energía y el impuesto especial sobre los hidrocarburos y se analiza su potencia recaudadora y posibilidades de incremento (efectos en la recaudación): a partir de la recaudación (UE-15, 1986-2013), se calculan el peso en los ingresos fiscales totales (cotizaciones sociales e impuestos) y en el total de impuestos (directos e indirectos), la presión fiscal, la recaudación per cápita y el esfuerzo fiscal (incluyendo un análisis con datos expresados en Paridad del Poder Adquisitivo, PPA). En el período analizado (1986-2013), estudiamos con detalle los años 1986 (fecha de la adhesión de España a la entonces Comunidad Económica Europea), 1993 (fecha de la creación del mercado interior), 1997 (fecha de la Propuesta de Directiva de del Consejo, por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos), 2003 (10 años después de la creación del mercado interior) y 2013 (último dato disponible, 20 años después de la creación del mercado interior).

En el **capítulo cuarto** (El impuesto especial sobre los hidrocarburos en la Unión Europea y en España y su impacto en los precios), se analiza la evolución de la ecuación por la que se calcula el precio de venta al público de los productos sujetos al impuesto especial sobre los hidrocarburos, se realiza una revisión de las principales fuentes estadísticas relacionadas con los precios de los productos energéticos derivados del petróleo y se analiza, para los productos sujetos al impuesto especial sobre los hidrocarburos (UE-15, 1986-2014), la relación entre precios e impuestos (se muestran el precio antes de

impuestos, el tipo de gravamen *ad quantum* del impuesto especial sobre los hidrocarburos y el tipo de gravamen *ad valorem* del impuesto sobre el valor añadido) y se calculan el precio de venta al público (incluye un análisis con datos expresados en Paridad del Poder Adquisitivo), el tipo de gravamen medio y el peso del tipo de gravamen *ad quantum* del impuesto especial sobre los hidrocarburos en el precio de venta al público; y con el fin de apreciar las diferencias en la carga fiscal entre países se igualan los precios antes de impuestos y posteriormente se aplica la legislación tributaria vigente en cada Estado miembro (UE-15, 1986-2014) y se calculan el precio de venta al público, el tipo de gravamen medio y el peso del tipo de gravamen *ad quantum* del impuesto especial sobre los hidrocarburos en el precio de venta al público, calculados a partir del precio medio antes de impuestos. En el período analizado (1986-2014), estudiamos con detalle los años 1986 (fecha de la adhesión de España a la entonces Comunidad Económica Europea), 1993 (fecha de la creación del mercado interior), 2003 (10 años después de la creación del mercado interior) y 2014 (último dato disponible).

Y en el **capítulo 5** (El impuesto especial sobre los hidrocarburos en la Unión Europea desde la perspectiva del medio ambiente y sus efectos en la economía en general y en la política económica en particular), se estudia la posibilidad de definir para el impuesto especial sobre los hidrocarburos una estructura de tipos de gravamen óptima desde la perspectiva de la eficiencia, que permita la internalización del efecto externo que se deriva del consumo de estos productos (la emisión de dióxido de carbono a la atmósfera que se genera en su combustión y que constituye el principal gas antropogénico responsable del efecto invernadero y del cambio climático), analizando sus efectos en los precios de los productos sujetos al impuesto, en la recaudación, en el bienestar y en la balanza de pagos.

Una vez redactadas las principales conclusiones, que se extraen de los cinco capítulos anteriormente descritos, se presenta la bibliografía utilizada y por último, en el Tomo II, se añade un anexo estadístico, en el que figuran aquellos cuadros que son citados y no están incorporados en el texto, y un compendio legislativo, donde se referencia detalladamente la normativa de la fiscalidad de los hidrocarburos, tanto en el ámbito de la Unión Europea (1986-2014), como de España (1932-2014).