

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma

Capítulo XI

Algunas consideraciones sobre los impuestos especiales armonizados

Javier Lasarte Álvarez y Francisco Adame Martínez

(apartados 1 y 3)

José Antonio Sánchez Galiana y Carlos María López Espadafor

(apartado 2)¹

1. Principales problemas planteados

Desde la perspectiva general que ahora nos interesa, estos tributos plantean dos problemas principales que son los mismos que antes hemos expuesto en relación con el IVA:

- 1º) La acentuada disparidad de sus tipos impositivos, que mal colaboran a la construcción del mercado interior.
- 2º) El régimen de las operaciones intracomunitarias, que además en estos impuestos armonizados no ha sido concebido como transitorio, lo que, a nuestro entender, hace aún más necesaria la conveniencia de su revisión.

Las exageradas diferencias de tipos impositivos son bien conocidas. Están claramente expuestas en los documentos que ha elaborado la Comisión Europea, actualizados a enero de 2009, publicados en la página web de la Dirección de Fiscalidad y Unión Aduanera bajo el título *Excise Duty Tables*,

¹ Javier Lasarte Álvarez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide.

Francisco Adame Martínez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Sevilla.

José Antonio Sánchez Galiana, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Granada.

Carlos María López Espadafor, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Jaén.

Estudios Tributarios Europeos

Estudios y documentos

© Copyright Seast – Todos los derechos reservados

Parte I: Bebidas Alcohólicas, Parte II: Productos Energéticos y Electricidad y Parte III: Tabaco Manufacturado. Nos limitamos por ello a reproducir como anexo varios gráficos comparativos seleccionados en los que pueden observarse con toda claridad esas diferencias. Sólo añadiremos que, como en el caso del IVA, vemos la acuciante conveniencia de proceder a la aproximación de tales tipos impositivos.

En cuanto al régimen de las operaciones intracomunitarias, se reproducen los problemas básicos a que nos hemos referido en el IVA, con el inconveniente añadido de una regulación jurídica que cae en un elevado tecnicismo, lo que dificulta su aplicación por parte de muchas de las empresas que intervienen en dichas operaciones. Además, como hemos advertido, se deduce de los textos actuales que no está previsto un cambio sustancial de esta regulación en el caso de que se acceda, por fin, al período definitivo. Desde nuestro punto de vista las características de los bienes sometidos a dichos impuestos especiales armonizados no conducen necesariamente a este planteamiento; por el contrario, consideramos conveniente su revisión para el mejor funcionamiento del mercado común y la lucha contra el fraude.

2. La necesaria consideración de la imposición de los productos energéticos desde una perspectiva medioambiental

Como se ha expuesto, los Impuestos Especiales presentan dos problemas desde la perspectiva de su armonización fiscal: de un lado, la gran disparidad en sus tipos impositivos y, de otro, el complejo régimen de las operaciones intracomunitarias sobre los productos sometidos a estos Impuestos. Pero, desde el punto de vista recaudatorio, el ámbito impositivo más importante dentro de los referidos impuestos está representado por el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, armonizado a través de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, donde se establecen una serie de tipos mínimos comunes para todos los Estados miembros de la Unión Europea, aunque con bastantes excepciones. Pues bien, tomando en consideración este campo impositivo, un tercer problema a tener en cuenta sería la consecución de un

objetivo de protección medioambiental en los impuestos que recaen sobre los carburantes y la electricidad. Nuestro Impuesto sobre la Electricidad y nuestro Impuesto sobre Hidrocarburos suelen presentarse como impuestos extrafiscales, en cuanto que la finalidad esencial de los mismos sería reducir el consumo de los productos energéticos más contaminantes. No obstante, esta finalidad a veces parece desdibujarse dentro de las grandes pretensiones recaudatorias en estos impuestos, especialmente en sede del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Si nos fijamos en la Ley española de Impuestos Especiales (Ley 38/1992, de 28 de diciembre), dentro de su exposición de motivos encontramos la referencia a ese corte extrafiscal de estos tributos. En concreto, en esa exposición de motivos se puede leer lo siguiente:

«... los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón de que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.».

De otro lado, en el apartado 7 del preámbulo de la Directiva 2003/96/CE se dice:

«Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto».

Obviamente, el establecimiento de los beneficios fiscales para los biocarburos y productos menos contaminantes es esencial para alcanzar

las exigencias de Kioto. Pero lo que sería más cuestionable en la práctica es si los niveles mínimos de imposición establecidos en la citada Directiva han servido para frenar el consumo de derivados del petróleo. Las subidas impositivas en el Impuesto sobre Hidrocarburos no han conseguido frenar el consumo de carburantes. Una reducción en la demanda de carburantes derivados del petróleo no se produjo hasta 2008, produciéndose como consecuencia de la crisis económica mundial, especialmente en lo que afecta a la crisis industrial.

Un importante problema procedería de que en un determinado momento los biocarburantes comenzarán a soportar una fuerte tributación, con lo cual se deja en evidencia la pretendida finalidad extrafiscal del Impuesto sobre Hidrocarburos, pues los carburantes menos contaminantes pasarán a gravarse como los carburantes procedentes del petróleo.

Fijémonos en que en el Epígrafe 1.13 de la Tarifa 1ª del apartado 1 del artículo 50 de la referida Ley de Impuestos Especiales se establece la siguiente (no) tributación: «Bioetanol y biometanol para uso como carburante: 0 euros por 1.000 litros. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 50 bis, a partir del 1 de enero de 2013 será de aplicación el tipo fijado en el epígrafe 1.2.2». Ese Epígrafe 1.2.2 es el que establece el tipo de gravamen para la gasolina sin plomo de 95. Al mismo tiempo, en el Epígrafe 1.14 de esa misma Tarifa 1ª se establece lo siguiente: «Biodiesel para uso como carburante: 0 euros por 1.000 litros. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 50 bis, a partir del 1 de enero de 2013 será de aplicación el tipo fijado en el epígrafe 1.3». Ese Epígrafe 1.3 es el que establece el tipo de gravamen para el gasóleo de uso general.

El referido apartado 2 del artículo 50 bis de la Ley de Impuestos Especiales establece que «siempre que la evolución comparativa de los costes de producción de los productos petrolíferos y de los biocarburantes y biocombustibles así lo aconseje, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán fijar el importe de los tipos impositivos previstos en los epígrafes 1.13 a 1.15 en atención a las referidas circunstancias estableciendo, en su caso, tipos de gravamen de importe positivo». Con ello, en un determinado momento, su baja capacidad contaminante no los

librará de tributación. Así, la finalidad del Impuesto sobre Hidrocarburos parece estar más centrada en recaudar, que en impedir la contaminación.

Al hilo de este precepto, sobre la tributación de los biocarburantes, hay que recordar, no obstante, lo establecido en el apartado 1 de ese mismo artículo 50 bis, donde se dispone que «los biocarburantes y biocombustibles tributarán por este impuesto a los tipos impositivos establecidos en los epígrafes 1.13 a 1.15 de la tarifa 1ª establecida en el apartado 1 del artículo 50 de esta Ley. Dichos tipos se aplicarán exclusivamente sobre el volumen de biocarburante o biocombustible sin que puedan aplicarse sobre el volumen de otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados». De esta forma, a pesar de los nombres comerciales que se utilicen, debemos tener en cuenta que si no todo el producto es biocarburante, sino que éste está mezclado con otro producto que sí tributa, la no tributación se dará sólo por el porcentaje de volumen de biocarburante.

Sirva todo esto para destacar la falta de coherencia que supone que en relación a un impuesto que debe perseguir una finalidad medioambiental, buscando unas menores emisiones de CO₂, exista una previsión de asimilar el tratamiento tributario de los biocarburantes, como productos cuyo consumo prácticamente no emitiría CO₂, a la tributación de los carburantes derivados del petróleo, como productos con mayores emisiones de CO₂.

Recientemente, ante la necesidad de mayores ingresos públicos en función del déficit en tiempos de crisis económica, se han incrementado los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos en España a través del Real Decreto-Ley 8/2009, de 12 de junio. Ante tal subida, se ha debido reconocer expresamente la finalidad esencialmente recaudatoria de este tributo. Así, en el quinto párrafo del apartado II del preámbulo de este Real Decreto-Ley se señala que «la imposición sobre hidrocarburos constituye una fuente relevante de ingresos tributarios para las Haciendas Territoriales españolas», destacándose expresamente a continuación que «siendo la finalidad de esta imposición esencialmente recaudatoria, puede constituirse también en un instrumento al servicio de la política de protección del medio ambiente».

Ante lo expuesto, debemos defender como guía principal en la imposición de los productos energéticos, armonizada a través de directivas

comunitarias, la exigencia de que deba perseguirse en todo momento un objetivo de protección medioambiental, más allá de pretensiones recaudatorias.

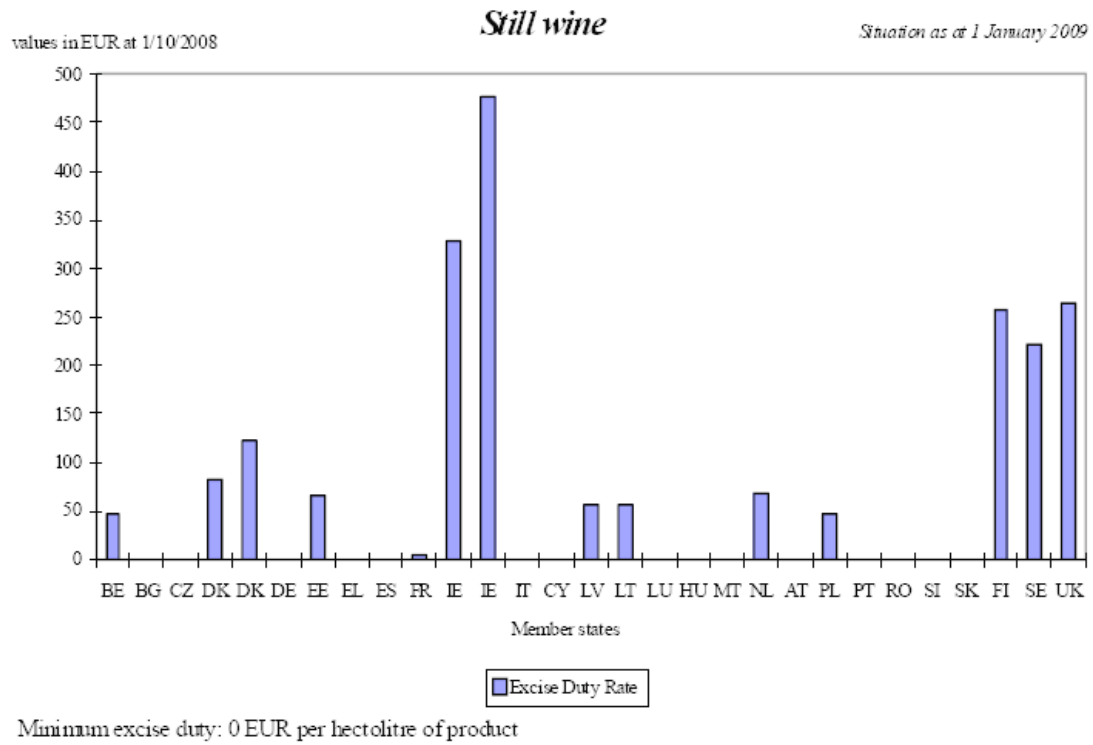
3. ¿Los impuestos especiales como tributos de la Unión Europea?

Los planteamientos y la situación del IVA y de los Impuestos Especiales como tributos armonizados, ciertamente, no son iguales pero son similares, especialmente en lo que se refiere al régimen del comercio intracomunitario de los productos gravados por estos últimos y al elevado nivel de fraude, como decíamos en nuestro breve comentario anterior. Por tanto nos remitimos a lo expuesto sobre la alternativa teórica (o, si se prefiere, académica) de configurar el IVA como un impuesto de la Unión Europea. No obstante, se debe señalar una importante diferencia: la recaudación de los impuestos sobre alcohol y tabaco sólo es el 0,9% del PIB de los Estados miembros; la recaudación de los impuestos relacionados con el medio ambiente ha alcanzado una cifra más elevada pero no supera el 2,5% de dicho PIB. De modo que la posibilidad teórica de convertirlos en tributos comunitarios no debería encontrar los obstáculos referidos al tratar del IVA. Por supuesto, los Estados miembros se opondrán a tal planteamiento; además de los elementales argumentos a que hacíamos referencia, hay que recordar que estos tributos son habitualmente utilizados como instrumentos de política social, dadas las características y efectos del consumo de los bienes gravados. El hecho de que se trate de operaciones de mucha menor cuantía que producen una recaudación muy inferior, no va a modificar las posiciones a favor de su mantenimiento como impuestos nacionales armonizados. Pero precisamente por esto último y por la convergencia de esas políticas sociales de los Estados miembros aparecen en principio como un interesante campo de pruebas de un nuevo enfoque, aunque tampoco en este caso tiene probabilidades de éxito.

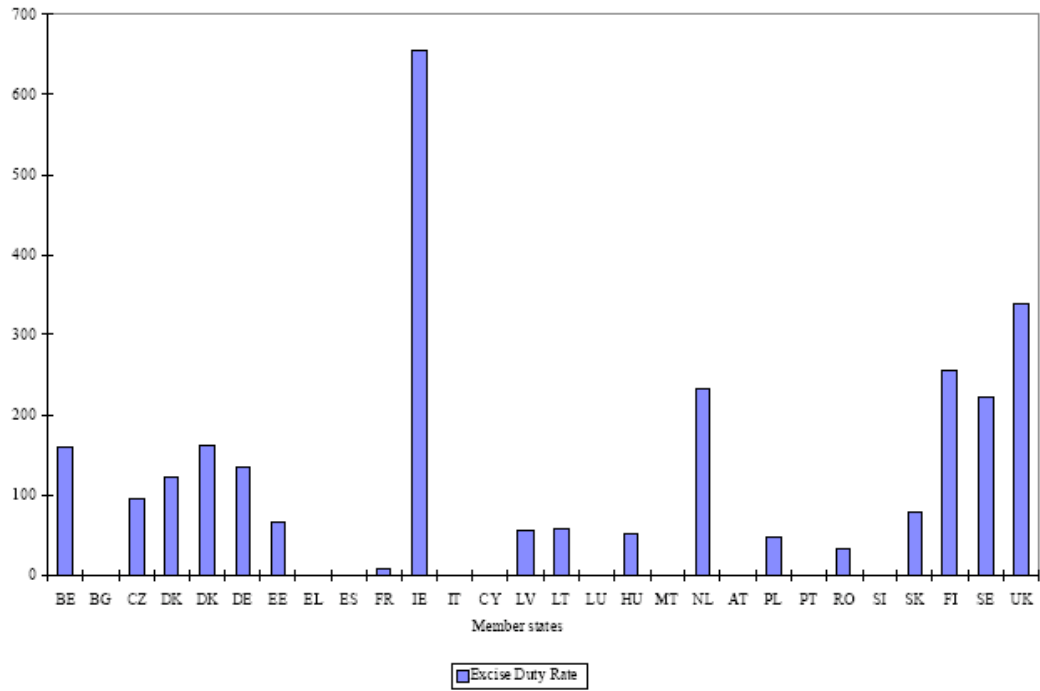
Pero insistimos en nuestro convencimiento de que también el simple planteamiento teórico de esta gran cuestión ayudará a la revisión crítica de la situación actual y expresa nuestro decidido apoyo a la construcción sólida de la Unión Europea, puesto que antes de tal solución fiscal sería necesario

igualmente dar grandes pasos en su integración económica y, lo que es más difícil, en su concepción y articulación polític

ANEXO



Sparkling wine

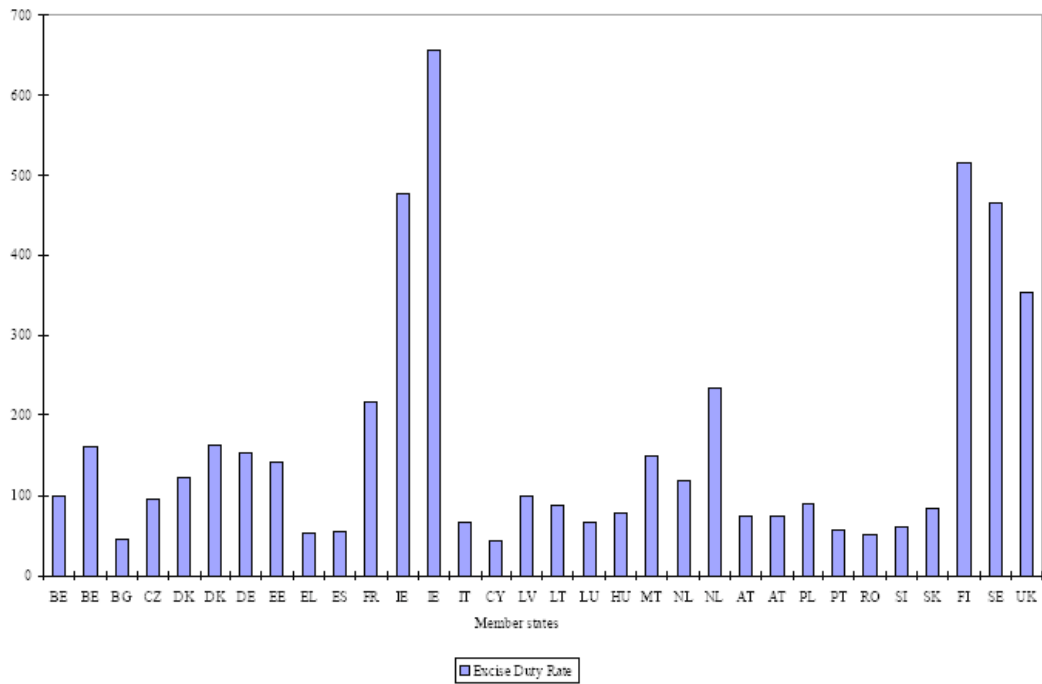


Minimum excise duty: 0 EUR per hectolitre of product

values in EUR at 1/10/2008

Intermediate Products

Situation as at 1 January 2009

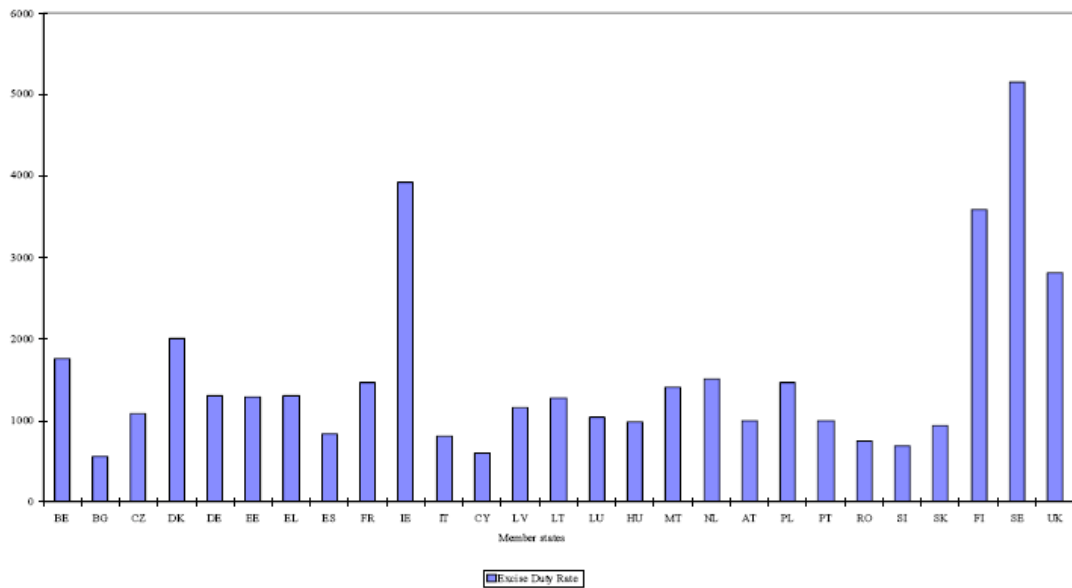


Minimum excise duty: 45 EUR per hectolitre of product

values in EUR at 1/10/2008

Ethyl Alcohol

Situation as at 1 January 2009

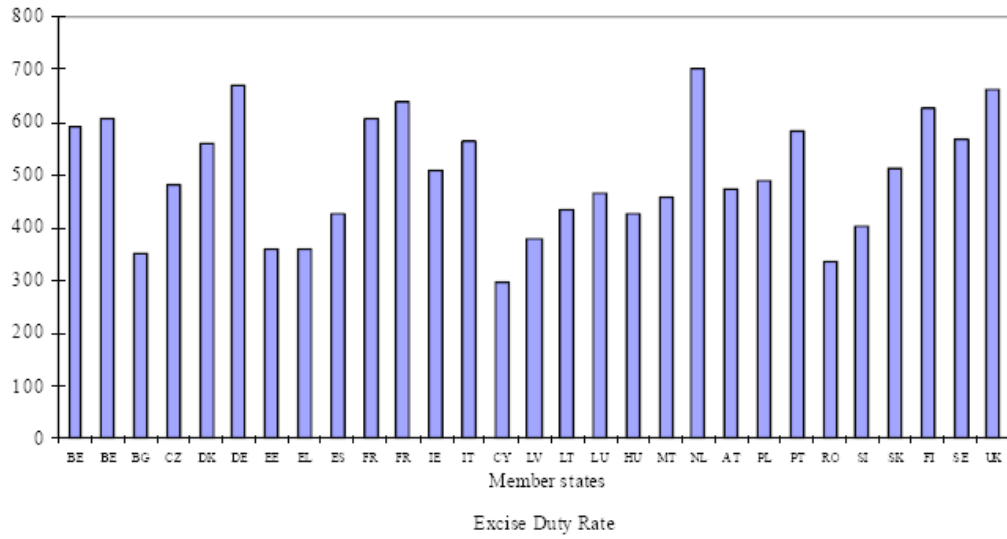


Minimum excise duty: 550 EUR per hectolitre of pure alcohol

values in EUR at
1/10/2008

Unleaded Petrol

Situation as at 1 January 2009

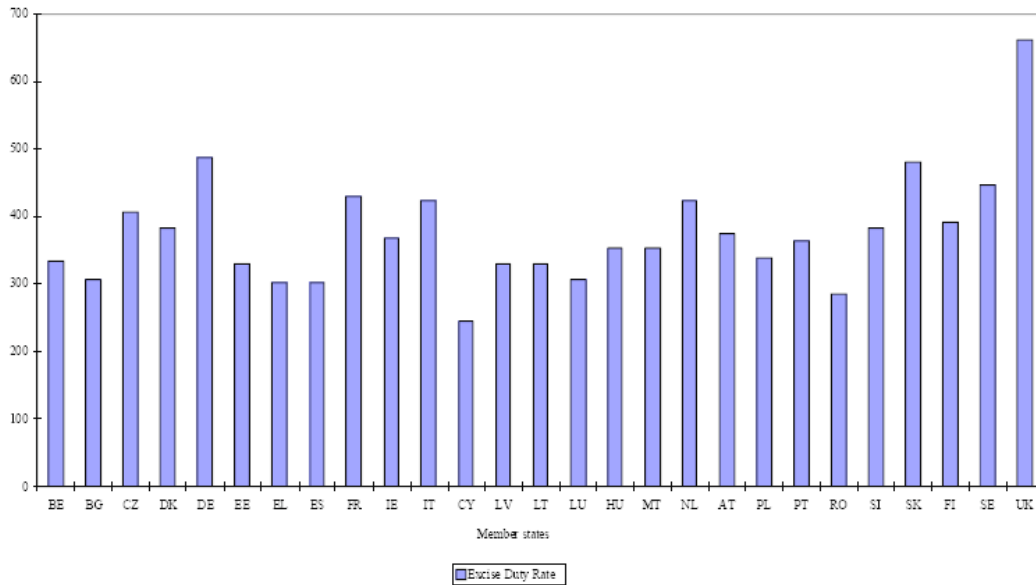


Minimum excise duty: 359 EUR per 1000 litres

Gas Oil (propellant)

Situation as at 1 January 2009

Values in EUR at 1/10/2008

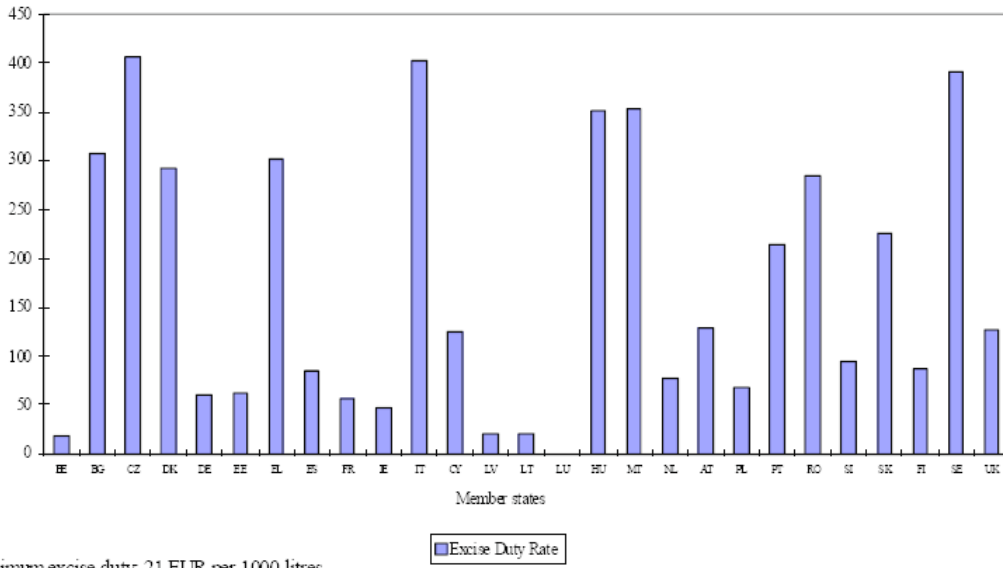


Minimum excise duty: 302 EUR per 1000 litres

Gas Oil
(heating "business use")

Situation as at 1 January 2009

values in EUR at 1/10/2008

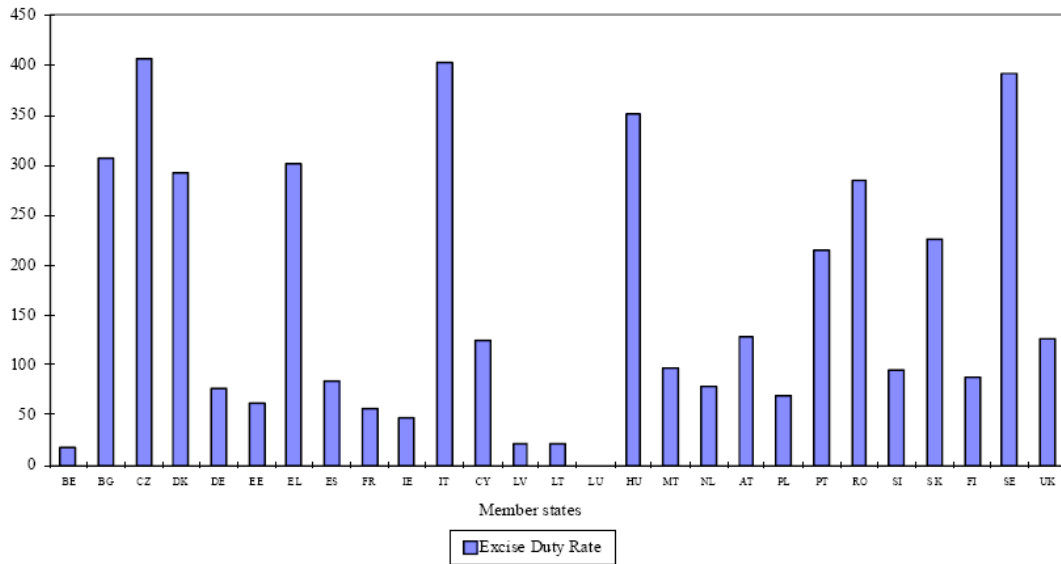


Minimum excise duty: 21 EUR per 1000 litres

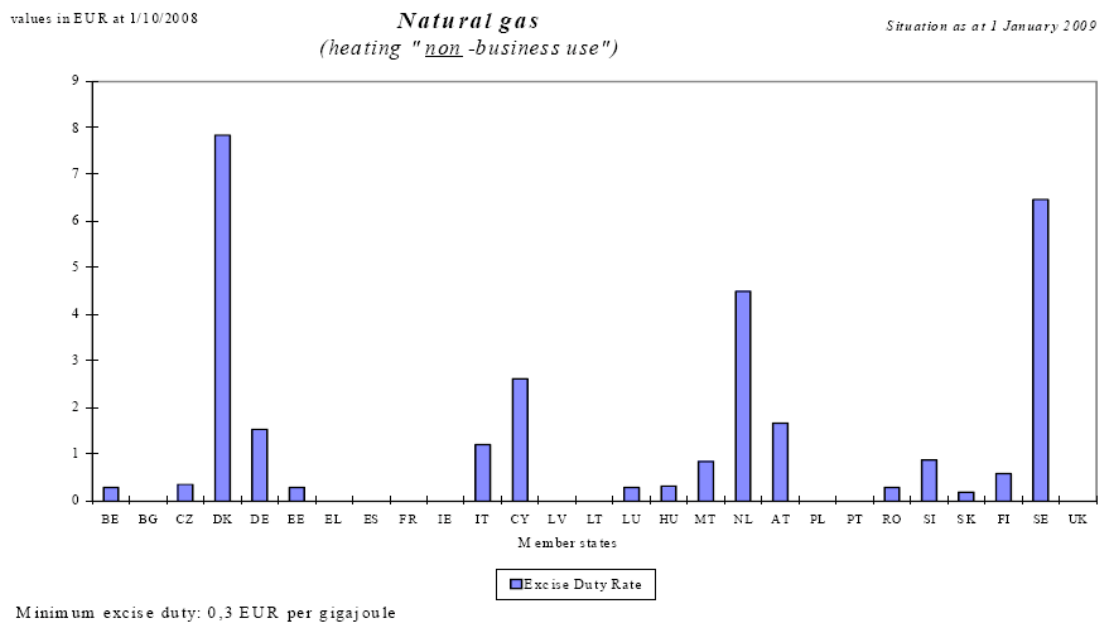
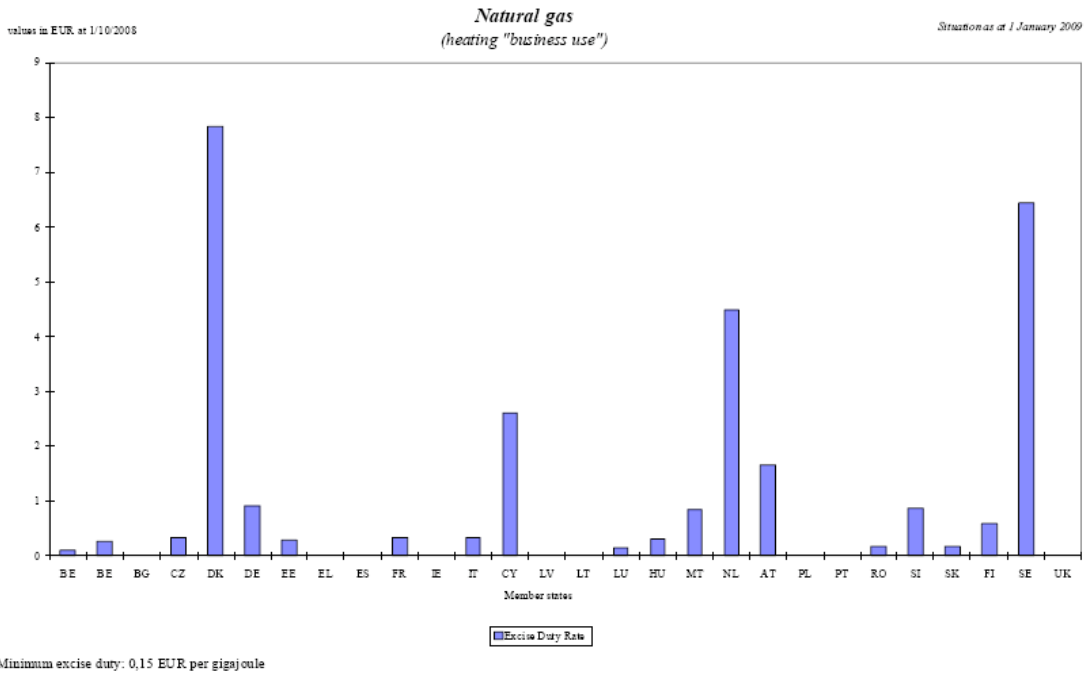
Gas Oil
(heating "non-business use")

Situation as at 1 January 2009

values in EUR at 1/10/2008



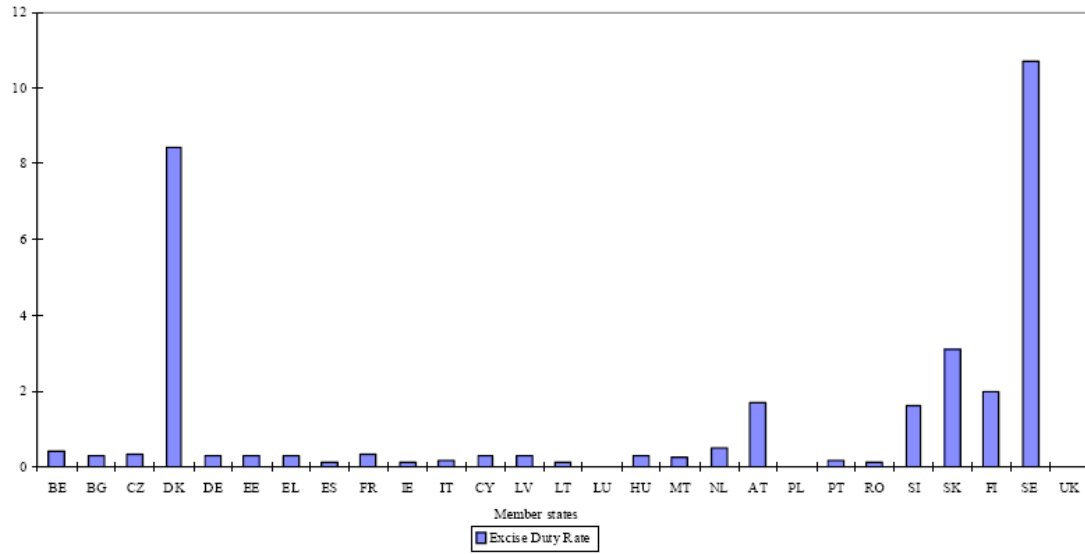
Minimum excise duty: 21 EUR per 1000 litres



values in EUR at 1/10/2008

Cole and Coke (heating "business use")

Situation as at 1 January 2009

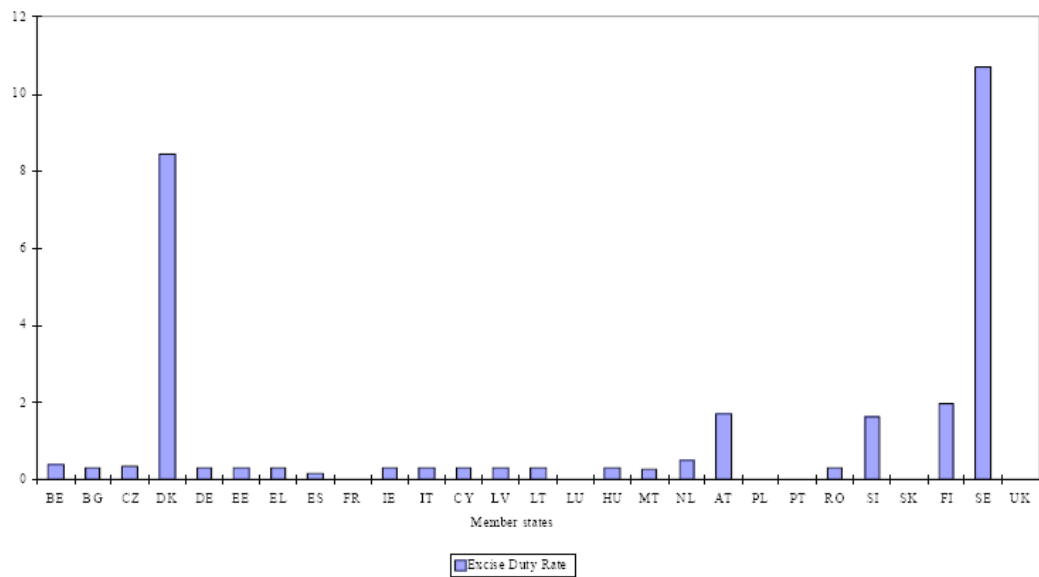


Minimum excise duty: 0,15 EUR per gigajoule

values in EUR at 1/10/2008

Cole and Coke (heating "non-business use")

Situation as at 1 January 2009

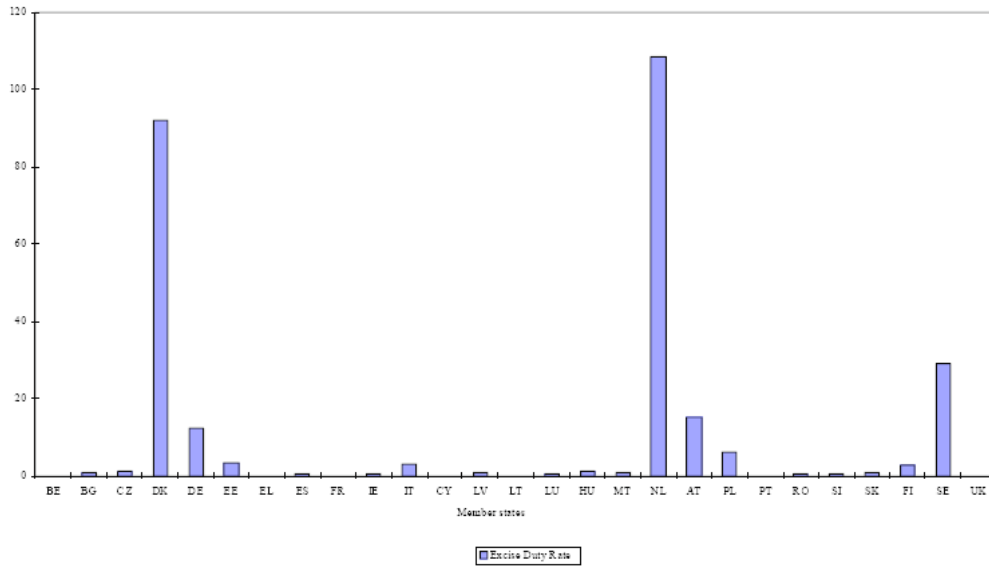


Minimum excise duty: 0,3 EUR per gigajoule

values in EUR at 1/10/2008

Electricity ("business use")

Situation as at 1 January 2009

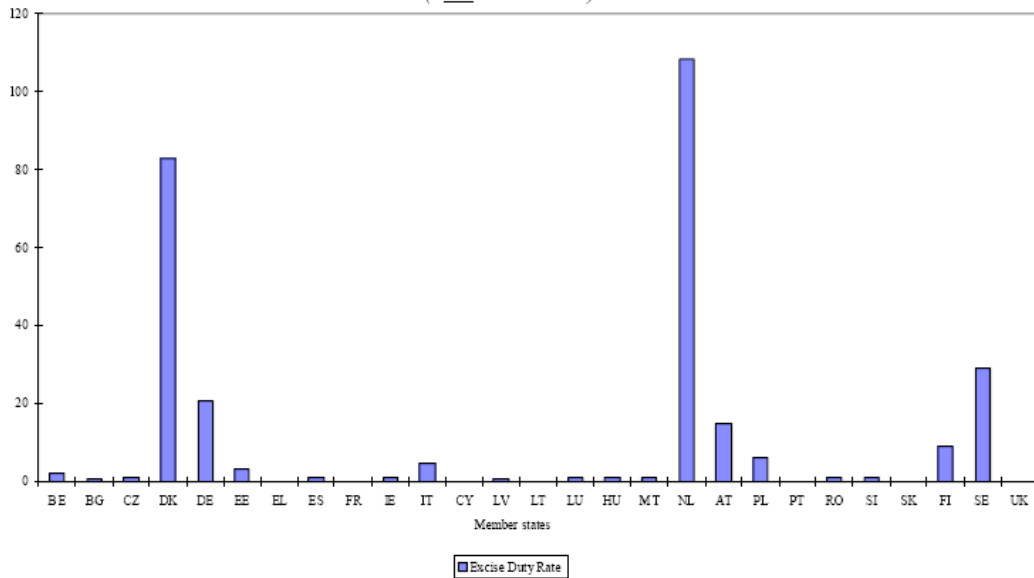


Minimum excise duty: 0.5 EUR per MWh

values in EUR at 1/10/2008

Electricity ("non-business use")

Situation as at 1 January 2009



Minimum excise duty: 1,00 EUR per MWh