



---

# **Universidad de Valladolid**

Facultad de Ciencias Económicas  
y Empresariales

Trabajo de Fin de Grado

Grado en Economía

## **Los Impuestos Especiales en la Unión Europea: Los Impuestos sobre los Hidrocarburos**

Presentado por:

*Jon Múgica Izaguirre*

Tutelado por:

*Dra. María José Prieto Jano*

*Valladolid, 20 de julio de 2018*

### **Agradecimientos:**

En la realización de este Trabajo he contado con la colaboración de personas que me han brindado su ayuda, sus conocimientos y su apoyo. Quiero expresar mi agradecimiento a todas las personas que, de alguna manera, me han ayudado en la realización de esta tarea, su colaboración ha sido para mí muy valiosa.

Me gustaría empezar dando las gracias a mi familia, porque en todo momento me han mostrado confianza y seguridad, especialmente a mi madre, porque ha sido mi apoyo a lo largo de toda mi carrera, ella me ha animado a conseguir mi sueño y me ha guiado todos los días sin importarla las circunstancias y el tiempo. Por otro lado, a M<sup>a</sup> Ángeles, que siempre sabe cómo sacar lo mejor de mí y me ayuda a centrarme siempre en mis objetivos, escuchándome y apoyándome activamente.

Además quiero expresar mi agradecimiento en especial a mi tutora D<sup>a</sup>. M<sup>a</sup> José Prieto Jano que me ha orientado en todo momento, también ha revisado de forma minuciosa este trabajo, facilitando la posibilidad de mejorarlo, quiero agradecer los comentarios, orientaciones y consejos con los que elaborado un correcto TFG.

Finalmente, no puedo dejar de manifestar mi agradecimiento a otras personas que forman parte de la Facultad de Ciencias Empresariales y Económicas ya que gracias a su experiencia como docentes han ayudado, orientado y ayudado en todo momento.

## **RESUMEN**

El objetivo de este trabajo es estudiar la aplicación de la imposición de los Impuestos especiales sobre los Hidrocarburos en todos los países pertenecientes a la Unión Europea. Se tratará desde un punto de vista general la normativa europea para los Países miembros, y de forma más específica, sobre España, que será ubicada dentro del contexto europeo.

En primer lugar se procede a analizar la reglamentación de los Impuestos especiales de la Unión Europea sobre los Hidrocarburos, para posteriormente hacer un análisis de cómo ha sido su evolución.

El análisis empírico de este trabajo aborda, desde el punto de vista comparativo, el gravamen de estos impuestos sobre algunos productos derivados del petróleo, como son las gasolinas y los gasóleos, a la vez que se pretende dilucidar la incidencia económica de estos impuestos para los países de la Unión Europea. Sucesivamente, se propone un análisis comparativo en dos países, que por sus características económicas nos permiten observar de forma más nítida estos efectos económicos.

Para terminar este trabajo, se exponen las principales conclusiones del estudio.

**PALABRAS CLAVE:** Impuestos especiales, hidrocarburos, Unión Europea,

**CÓDIGOS JEL:** H2, Q4, K2

### **ABSTRACT:**

The main objective of this work is to expose the presence of harmonized excises on fossil fuels in the European Union. We will also see further information about Spain, which will be set in the European environment.

In the central stage of this document, the origin and evolution of the excises on fossil fuels in the EU will be analysed.

In the final stage of this document, we will study the different tax rates existing in the EU concerning to the excises on fossil fuels so that we can see how different the member countries are at the time of taxing them. Then, a comparative analysis will be done about Spain and Sweden, since their taxes on oil excises

will allow us to observe the contrasts between these two countries. Spain will be known for its low taxes, whereas Sweden emphasises the utility of higher taxes.

The data collected will be reflected on graphs and charts and its appropriate comments so we will be able to understand the whole point of this work.

**KEY WORDS:** excise, fossil fuels, European Union, indirect taxes

## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>6</b>
1.1. Interés del tema .....	6
1.2. Objetivos.....	7
1.2.1. Objetivo general .....	7
1.2.3. Objetivos específicos .....	7
<b>2. REVISIÓN DEL ESTADO ACTUAL DEL TEMA</b> .....	<b>9</b>
2.1. Historia y origen de los Impuestos Especiales en la UE .....	9
2.2. Impuestos sobre los Hidrocarburos en la Unión Europea y análisis del caso español .....	12
2.2.1. Impuestos Especiales sobre los hidrocarburos en la UE.....	12
2.2.2. Impuestos Especiales sobre los hidrocarburos en España .....	15
<b>3. DESARROLLO Y PLANTEAMIENTO DEL ANÁLISIS EMPÍRICO</b> .....	<b>19</b>
3.1. Análisis comparativo de los Impuestos sobre Hidrocarburos para los casos de España y Suecia.....	26
<b>4. CONCLUSIONES</b> .....	<b>29</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>31</b>
Referencias bibliográfica .....	31
Referencias normativas .....	33
<b>ANEXOS</b> .....	<b>35</b>
Anexo 1: Emisiones de gases de efecto invernadero en la UE .....	35
Anexo 2: El precio del crudo Brent a dólares constantes del 2016 desde 1984 hasta 2016.....	36

## ÍNDICE CUADROS

<i>Cuadro 2.1: tipos impositivos sobre hidrocarburos en España desde 2006 hasta 2015.....</i>	<i>6</i>
---	----------

## ÍNDICE TABLAS

<i>Tabla 3.1: Tipos impositivos Gasolinas, gasóleos e IVA en la UE (2015) .....</i>	<i>20</i>
<i>Tabla 3.2: Tipos impositivos fuelóleos, querosenos y GLP en la UE (2015). ...</i>	<i>22</i>

## INDICE GRÁFICOS

<i>Gráfico 1: Evolución del IVA en Suecia (1986-2012) .....</i>	<i>27</i>
<i>Gráfico 2: Evolución del IVA en España (1986-2012) .....</i>	<i>28</i>
<i>Gráfico 3: Porcentaje sobre consumo energético de combustibles fósiles en el periodo 1960-2014 .....</i>	<i>28</i>

## **1. INTRODUCCIÓN**

La decisión de realizar un análisis más profundo desde el punto de vista jurídico y económico de la imposición especial de la Unión Europea fue la que me condujo a llevar a cabo este trabajo. Por ello este trabajo se centra en Impuestos Especiales sobre los hidrocarburos que deben soportar todos los países comunitarios, y analizaremos cómo ha sido su aplicación legislativa en España.

Seguidamente se formulan la presentación del interés del tema y la justificación. Los objetivos a que se pretenden alcanzar con la elaboración de este Trabajo Fin de Grado, que a partir de ahora mencionaré como TFG, tienen en cuenta las competencias tanto generales como específicas establecidas para el Título de Grado en Economía en la Guía docente.

El análisis teórico previo se fundamenta en el estudio de reglamentos y directivas de la UE que regulan el gravamen de dichos impuestos, además de los datos recogidos por el Ministerio de Hacienda.

Por otro lado, el análisis empírico ha consistido en un estudio comparativo entre las tarifas impositivas de los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos en el conjunto de la UE y más específicamente, para España y Suecia como representativos de tarifas impositivas muy dispares y dos formas de poner en práctica el régimen fiscal muy dispares.

Con todo lo expuesto, cabe añadir que el objeto de estudio y análisis de este TFG deja la puerta abierta para mejoras y propuestas que se puedan llevar a cabo en investigaciones posteriores, al igual que una posible ampliación de los contenidos.

### **1.1. Interés del tema**

El tema que se ha elegido para la realización de este TFG se corresponde con mi interés por los temas políticos, económicos y jurídicos de la Unión Europea. A pesar de los movimientos crecientemente detractores de la actuación supranacional de la Unión Europea, son innegables los beneficios que ha otorgado en cuestión de acercamiento de los distintos países europeos y su esfuerzo inversor para equiparar los países menos desarrollados a los más desarrollados. En un esfuerzo por impulsar un trasfondo político común, y al observar que diferentes países miembros ya tenían legislaciones al respecto, se

decidió redactar un reglamento para regular el gravamen a los productos especiales de manera que no se distorsionara la competencia entre empresas de distintos países.

## **1.2. Objetivos**

El objetivo fundamental de este trabajo es contextualizar la presencia de los Impuestos Especiales sobre los Hidrocarburos en todos los países pertenecientes a la Unión Europea. Hablaremos de forma especialmente profunda sobre España, que será ubicada en el contexto europeo.

### **1.2.1. Objetivo general**

El objetivo de este trabajo es analizar los impuestos indirectos sobre consumos especiales, en especial los Impuestos sobre Hidrocarburos, y mostrar cuáles son los reglamentos referidos a los Impuestos Especiales a los que estamos sujetos por la Unión Europea y más en concreto, en España y Suecia.

### **1.2.3. Objetivos específicos**

Principalmente se señalan los siguientes objetivos:

- Valorar la importancia los impuestos especiales.
- Exponer los fundamentos teóricos e históricos de los mismos.
- Realizar un análisis comparativo sobre Impuestos Especiales en Hidrocarburos en dos países europeos, utilizando las bases de datos disponibles.
- A la luz del análisis, intentar realizar una propuesta de mejora en la aplicación de estos impuestos.

## **1.3. Justificación del trabajo**

Para la justificación de este trabajo deben establecerse tanto la relevancia de la temática elegida como la fundamentación teórica y los antecedentes, así como su vinculación de la propuesta con las competencias generales y específicas, concretadas en la Guía Docente en el Grado de Economía. A continuación se citan cuáles son las consideradas de mayor relevancia.

Las competencias generales que en mi opinión tienen importancia para el desarrollo del presente TFG son las siguientes:

- G1. Poseer y comprender conocimientos básicos de Economía que, partiendo de la base de la Educación Secundaria General, alcancen el nivel propio de los libros de texto avanzados e incluyan, también, algunos aspectos que se sitúan en la vanguardia de la Ciencia Económica.
- G2. Saber aplicar los conocimientos adquiridos a su trabajo de forma profesional, y poseer las competencias que suelen demostrarse mediante la elaboración y defensa de argumentos y la resolución de problemas de carácter económico.
- G3. Tener la capacidad de reunir e interpretar datos e información relevante desde el punto de vista económico para emitir juicios que incluyan una reflexión sobre temas de índole social, científica o ética.
- G4. Poder transmitir (oralmente y por escrito) información, ideas, problemas y soluciones de índole económica, a públicos especializados y no especializados de forma ordenada, concisa, clara, sin ambigüedades y siguiendo una secuencia lógica.

Además de las competencias generales anteriormente citadas, se han seleccionado otras específicas para así ayudar a desarrollar las capacidades humanas que están constituidas por distintos pensamientos, valores, habilidades... estas son las competencias específicas seleccionadas de la Guía Docente del propio grado.

- E6. Adquirir la formación básica para la actividad investigadora, siendo capaces de formular hipótesis, recoger e interpretar la información para la resolución de problemas de carácter económico siguiendo el método científico.
- E8. Analizar y comprender los hechos económicos en conexión con el entorno social, cultural, jurídico, empresarial, financiero y comercial en el que se desarrollan, teniendo en cuenta su dimensión histórica.
- E9. Identificar y argumentar las alternativas que facilitan la resolución de los problemas económicos.
- E11. Buscar, filtrar, procesar e interpretar económicamente diversas fuentes de información (bibliografías, estadísticas, etc.), mediante diferentes herramientas, incluyendo los recursos telemáticos.

- E13. Evaluar los resultados a los que conducen las diferentes opciones susceptibles de ser puestas en marcha para la resolución de problemas económicos.
- E15. Hacer diagnósticos sobre la situación económica a nivel internacional, nacional o regional.

## **2. REVISIÓN DEL ESTADO ACTUAL DEL TEMA**

Los Impuestos Especiales, también denominados accisas en la terminología hacendística, son impuestos indirectos que se utilizan para gravar la fabricación, venta o utilización de productos como el Alcohol, el Tabaco y los Productos Energéticos. En este TFG nos centraremos en los Impuestos sobre Hidrocarburos, que son combustibles para motores de máquinas y vehículos.

En 1993 se dejan de realizar controles fiscales en las fronteras entre países miembros de la UE, por lo que son necesarias normas comunes para reducir las distorsiones de la competencia en el comercio transfronterizo para productos sujetos a Impuestos Especiales. Algunas medidas son: establecer unos tipos mínimos, delimitar las exenciones y estandarizar las normas de producción, almacenamiento y traslado de estos productos.

Aun con esta armonización, siguen existiendo diferencias entre los Estados miembros en cuanto a estructura y tipos impositivos. Estas discrepancias pueden generar movimientos de bienes, alterando la competencia. El esfuerzo armonizador compartido por los Estados miembros demostró ser insuficiente.

La Directiva 2008/118/CE establece un régimen general para productos sujetos a Impuestos Especiales, mejorando el funcionamiento del mercado interior. Hubo intentos posteriores de impulsar más allá el gravamen de productos sujetos a accisas y actualizar su estructura impositiva, pero se retiraron por falta de apoyo por parte del Parlamento Europeo.

### **2.1. Historia y origen de los impuestos especiales en la UE**

El primer antecedente en cuanto a armonización de los Impuestos Especiales en la UE fue la Directiva 92/12/CEE<sup>1</sup>, actualmente no vigente. En el tema que nos

---

<sup>1</sup> DO L 76 de 23.3.1992, pp. 1-13

ocupa, la Directiva 92/81/CEE y la Directiva 92/82/CEE regulan de manera más específica los Impuestos sobre Hidrocarburos. Actualmente, la Directiva 2008/118/CE<sup>2</sup> es la norma vigente que derogó a la anterior.

La Directiva 92/12/CEE tuvo las siguientes modificaciones antes de ser derogada: Directiva 92/108/CEE<sup>3</sup>, Directiva 94/74/CE<sup>4</sup>, Directiva 96/99/CE<sup>5</sup>, Directiva 2000/44/CE<sup>6</sup>, Directiva 2000/47/CE<sup>7</sup>, Reglamento (CE) nº 807/2003<sup>8</sup> y Directiva 2004/106/CE<sup>9</sup>.

Según La Directiva 92/12/CEE, se entienden como Impuestos Especiales todos aquellos impuestos indirectos que gravan el consumo de productos al margen de otros gravámenes. Es decir, este impuesto se añade al coste final del producto aun si ya ha sido gravado por otros impuestos como el IVA.

El primer reto que me propuse fue la denominación de los productos que pasarían a estar sujetos a impuestos especiales: “Considerando que resulta necesario definir el concepto de productos objeto de Impuestos Especiales; que únicamente aquellas mercancías que sean consideradas como tales en todos los Estados miembros podrán ser objeto de disposiciones comunitarias; que dichos productos pueden ser objeto de otras imposiciones indirectas que persigan una finalidad concreta; que el mantenimiento o introducción de otras imposiciones indirectas no deben originar formalidades relacionadas con los cruces de fronteras”, tal y como sostienen las consideraciones preliminares de la Directiva 92/12/CEE.

Para armonizar estos impuestos sobre consumos específicos, solo se regularon los Impuestos sobre Alcohol, Hidrocarburos y Tabaco. Dada la diversidad y variedad de consumos específicos gravados alrededor de los Estados miembros, estos tres tipos de productos parecen ser una constante en este tipo de gravamen. Debido a ello, y para facilitar la armonización fiscal a lo largo de toda la UE, la legislación comunitaria no ha llegado a acotar demasiado los aspectos

---

<sup>2</sup> DO L 9 de 14.1.2009, pp. 12-30

<sup>3</sup> DO L 390 de 31.12.1992, pp. 124-126

<sup>4</sup> DO L 365 de 31.12.1994, pp. 46-51

<sup>5</sup> DO L 8 de 11.1.1997, pp. 12-13

<sup>6</sup> DO L 161 de 1.7.2000, pp. 82-83

<sup>7</sup> DO L 193 de 29.7.2000, pp. 73-74

<sup>8</sup> DO L 122 de 16.5.2003, pp. 36-62

<sup>9</sup> DO L 359 de 4.12.2004, pp. 30-31

legislativos que deben incorporar los diferentes Estados miembros a sus respectivos reglamentos. Las razones por las que se seleccionaron estos productos y no otros son, según criterios objetivos<sup>10</sup>:

1. La posibilidad de obtener una mayor recaudación
2. Desincentivar su consumo, el cual genera costes sociales
3. Muy consumidos pero sin ser de primera necesidad
4. Ya estaban sujetos a impuestos especiales en la gran mayoría de Estados miembros
5. No se modifican las condiciones de competencia ni se impide el desarrollo de políticas comunitarias.

Esta armonización sobre las accisas respondía a la necesidad para permitir la libre circulación de las mercancías gravadas de esta forma sin distorsionar la competencia. Antes de la armonización, se veía una clara diferencia entre los Impuestos Especiales en el Norte<sup>11</sup> y los del Sur, que gravaban con mayor fuerza los productos energéticos<sup>12</sup>. También existía competencia fiscal en cuanto a exenciones y devoluciones.

La directiva 92/12/CEE permitía otras figuras impositivas de carácter indirecto sobre los productos objeto de Impuestos Especiales. Esto fue así por las diferentes tradiciones fiscales en los Estados miembros y su empleo para políticas no presupuestarias. Sin embargo, esta facultad estaba sujeta al cumplimiento de las normas armonizadas de los Impuestos Especiales y del IVA.

También se reconoció la potestad para introducir o mantener otros gravámenes sobre otros productos siempre que no tuviera consecuencias sobre el cruce de fronteras del mercado interior. Esta facultad también se extendía a las prestaciones de servicios bajo las mismas condiciones.

El éxito de la Directiva 92/12/CEE radicó en la fijación de estructuras para los impuestos especiales, contribuyendo a formar el mercado interior. Esta directiva es todavía más admirable por el hecho de que no reguló todos los aspectos estructurales de dichos impuestos, sino los que afectaban al mercado común.

---

<sup>10</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: "La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea". *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1997, nº1, pp. 96-97.

<sup>11</sup>

<sup>12</sup> MOLINIER, J; GROVE-VALDEYRON, N.: *Droit du marché intérieur européen*, 2010, pp. 44-45

Cabe destacar que se fijó el hecho imponible en la fabricación e importación. A partir de ese momento, los intercambios entre Estados miembros dejaron de considerarse importaciones y la fabricación se gravaría para cualquier empresa localizada en cualquier Estado miembro.

Se introdujo la imposición en el Estado miembro de destino, lo cual supuso el establecimiento de un sistema de circulación apropiado que tuviese en cuenta la diversidad de los Impuestos Especiales. Con este fin se instituyó el régimen suspensivo, que consiste en permitir que no se produzca el devengo y no se haga exigible el impuesto en aquellos productos que se hallen sujetos a impuestos especiales. Este régimen permitió la circulación intracomunitaria sin controles fiscales fronterizos.

## **2.2. Impuestos sobre los Hidrocarburos en la Unión Europea y análisis del caso español**

A continuación, se analizarán algunos artículos y reglamentos comunes a todos los Estados miembros, expuestos en el TFUE, desde los cuales se extraen las legislaciones nacionales referentes a regular los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos. Se empezará analizando su fundamentación jurídica en la Unión Europea para más adelante observar cómo se ha desarrollado la adaptación de la legislación comunitaria en España.

### **2.2.1. Impuestos Especiales sobre los Hidrocarburos en la UE**

La fiscalidad común en la Unión Europea se fundamenta en los artículos 110 a 113 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE). El reglamento comunitario se centra principalmente en el buen funcionamiento del mercado único, es decir, en evitar en la medida de lo posible que los ciudadanos y las empresas tengan complicaciones relacionadas con las actividades económicas transfronterizas.

Refiriéndonos al tema principal de este trabajo, encontramos que las medidas fiscales a escala de la UE para apoyar políticas medioambientales y energéticas se encuentran en los artículos 192 y 194, respectivamente, del TFUE.

Mientras no se obstaculice el establecimiento y el funcionamiento del mercado único, la Comisión Europea no considera que la armonización generalizada de los regímenes fiscales de los países de la UE sea necesaria. Por lo tanto, se

contempla que los países elijan el régimen que consideren más adecuado para sí mismos.

Los esfuerzos de armonización de la UE se centran principalmente en la legislación de la fiscalidad aplicable a bienes y servicios. De esta manera, se hace especial hincapié sobre los impuestos indirectos (como el impuesto sobre el valor añadido (IVA)) e Impuestos Especiales que gravan productos energéticos, electricidad, alcohol y labores del Tabaco tras comprobar cómo se distorsionaba el mercado debido a las diferencias fiscales.

A continuación se procede a analizar los datos que se recogen de los tipos impositivos aplicados, en los distintos Estados miembros de la Unión Europea, a los principales hidrocarburos.

Los tipos impositivos que gravan el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos se expresan en euros por mil litros o, en el caso, del fuelóleo y de los gases licuados de petróleo, por tonelada. Para efectuar su conversión en euros se han utilizado los tipos irrevocables establecidos desde el 01/01/1999 para el caso de los Estados miembros de la Unión Monetaria y para el resto, los tipos medios de cambio a 01/10/2014, que se han empleado, también, para los tipos mínimos por corresponder al tipo de cambio del euro vigente el primer día hábil del mes de octubre de 2014, tal como se establece en la Directiva 92/82/CEE en relación con la fijación de los niveles mínimos de imposición en las monedas de cada Estado miembro.

La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (D.O.U.E. L-283 del 31), que se encarga de reformular la imposición comunitaria de la electricidad y de los productos energéticos, añade nuevos productos sujetos a la armonización, fijando y actualizando los niveles mínimos de imposición que deben respetar los Estados miembros, desde el 1 de enero de 2004 hasta el 1 de enero de 2010.

La misma Directiva establece períodos transitorios para ciertos Estados miembros durante los cuales éstos deberán reducir gradualmente la diferencia existente respecto a los nuevos tipos mínimos de imposición, en vez de imponer un cambio brusco de golpe, lo que perjudicaría a las empresas nacionales que dedicaran su actividad a este tipo de productos. Aun así, cuando la diferencia

entre el tipo nacional y el tipo mínimo no exceda del 3% del tipo mínimo, el Estado miembro podrá esperar hasta el final del período para ajustar su tipo nacional. Además, aparte de estas disposiciones transitorias específicas, los Estados miembros que experimenten dificultades para aplicar los tipos mínimos de imposición podrán acogerse a un período transitorio que ha finalizado el 1 de enero de 2007, con objeto de no perjudicar la estabilidad de los precios.

Al año siguiente se aprobó la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril (D.O.U.E. L-195, de 2 de junio), por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE. Las modificaciones que añade esta directiva atañen a las exenciones o reducciones temporales del nivel impositivo en la electricidad y en los productos energéticos que pueden instaurar los Estados miembros.

También se introduce un nuevo régimen transitorio en relación con dichas disposiciones y señala los períodos concedidos a los nuevos Estados miembros para que ajusten el nivel impositivo nacional a dichos mínimos. Los tipos impositivos del Impuesto sobre Hidrocarburos en España incluyen también los tipos del nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, en su tramo estatal, en vigor en el año 2013. Apoyados en las tablas y gráficos, podemos analizar los datos referentes a los tipos impositivos:

En todos los países la gasolina sin plomo se encuentra por debajo de las gasolinas con plomo, pero se debe tener en cuenta las normas acordadas por las instituciones comunitarias en las que acordaban conservar un diferencial de 50 euros por 1.000 litros para favorecer a la gasolina sin plomo.

En la mayoría de los Estados que forman parte de la Unión Europea no se comercializa este tipo de gasolinas para la automoción, excepto Francia que hará uso de este para la aviación. Desde el año 1997 en España, un tipo diferenciado para las gasolinas sin plomo con un índice de octano igual o superior a 97; este tipo se encuentra muy próximo al de las gasolinas con plomo y tiende a penalizar el consumo de estas gasolinas, esto fue establecido con la autorización del Consejo de la UE. Pero no fue hasta el 1 de agosto de 2001 cuando se prohíbe la comercialización en España de las gasolinas con plomo para la automoción.

Según la autorización concedida en la Directiva 92/81/CEE que establece los tipos reducidos al gasóleo, queroseno y gases licuados de petróleo para uso

industrial, siempre y cuando se empleen en motores fijos, vehículos de uso externos a las vías públicas y maquinaria de obras públicas.

El tipo establecido en España para los G.L.P. utilizados como carburante hasta el año 2004 puede calificarse de teórico, ya que no se emplea este carburante más que en automóviles de servicio público, carretillas transportadoras y motores en bancos de pruebas, aplicándose entonces un tipo de 57,47 euros por tonelada. La (Ley 22/2005, de 18 de noviembre (BOE del 19)) se empezó a aplicar a todos los G.L.P. a partir del 20 de noviembre de 2005.

Los niveles de imposición aplicables a los GLP destinados a usos distintos a los carburantes, con efectos desde 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida, que se elevan a 15 euros por tonelada, que aparecía reflejado en la Ley 17/2012, de 27 de diciembre (BOE del 28), de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, en su artículo 71 modifica el epígrafe 1.8 de la tarifa 1ª del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

### **2.2.2. Impuestos Especiales sobre los Hidrocarburos en España**

Desde el punto de vista español, la norma que regula la tributación de las accisas es la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Por supuesto, esta ley ha sufrido varias modificaciones, pero continua vigente.

El volumen de productos objeto del impuesto constituye la base del impuesto. El volumen será expresado en miles de litros a la temperatura de 15 Cº. No obstante, la base estará compuesta por el peso del producto indicado en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulios (GJ) para todos los productos que el tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía.

La determinación del volumen en función de la temperatura se efectuará mediante las tablas de la Organización Internacional de Nomenclatura con la referencia ISO 91/1-1982.

A continuación, realizaremos un análisis sobre el cuadro expuesto más adelante en este documento:

Y es a partir de 1995 cuando se aumentó un 3,5% anual en casi todos los productos sujetos a Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos. Fue aplicado

desde 1997 de un tipo impositivo diferenciado a la gasolina sin plomo con un índice de octano igual o superior a 97.

Fue en 1998 cuando se incrementó en un 2,1% y del 1,8% en 1999 de los tipos de todos los hidrocarburos con la finalidad de mantenerlos invariables en términos reales, han perseverado inalterados desde dicho año, exceptuando los G.L.P., usados como combustible, que desde el 3 octubre de 1999 fueron de tipo cero y en los que también se comenzó a designar a éstos el tipo impositivo reducido del IVA del 7 por 100 que, hasta el 31/12/2001, había estado en vigor (Disposición derogatoria tres de la Ley 24/2001); los incrementos, en 2007, del 3,01% en el gasóleo uso común y del 4,24% en el fuelóleo, para adecuarlos a los tipos mínimos determinados en la Unión Europea los incrementos, desde el 13/06/2009, en el entorno del 7,8% de las gasolinas sin plomo <97 I.O.; 7,2% gasolina sin plomo >97 I.O. y gasolinas con plomo y del 10,4% para el gasóleo uso general, persistiendo invariables el gasóleo bonificado, los fuelóleos, GLP y los querosenos.

Se observa en el cuadro 2.1 los tipos impositivos vigentes durante en el idéntico período del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, interpuesto en el año 2002 y que predominantemente ha pasado a formar parte con el Impuesto sobre Hidrocarburos a partir de 2013.

Estos tipos incluyen el tipo estatal que se corresponde con el extremo inferior de la banda (24 euros/1.000 litros para las gasolinas y gasóleos de uso general, 6 euros/1.000l para el gasóleo usos especiales y calefacción, 1 euro/t para el fuelóleo y 24 euros/1.000l en el caso del queroseno uso general) y el tipo de gravamen autonómico, en el que las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas sobre el mismo dentro de unas bandas que la disposición decimotercera de la Ley 21/2001, amplía para los años 2003, 2004 y 2005 y vuelve a ampliar en 2006.

En concreto las bandas autorizadas quedan fijadas para dichos años en las cantidades reflejadas en el Anexo 13; el queroseno calefacción ha quedado fuera del ámbito objetivo del impuesto a partir de 2003. En los años 2002 y 2003, únicamente la Comunidad de Madrid aplicó el tramo autonómico en sus límites máximos autorizados, a partir de 1 de agosto de 2002 (Ley 7/2002, de 25 de julio,

de la Comunidad Autónoma de Madrid), habiendo quedado sin efecto el relativo al queroseno calefacción.

Posteriormente, durante el mes de enero del año 2004, las Comunidades de Asturias y Galicia implantaron estos impuestos, y el 1 de agosto también lo hizo Cataluña. Más tarde, en 2006, los implantaron las Comunidades Valenciana y de Castilla La Mancha. Paulatinamente, en 2010 lo ha hecho Andalucía. En 2011 lo hacen Murcia y Extremadura; Castilla y León, Baleares, Cantabria y Navarra lo hacen en 2012, y, por último, el 30/12/2013, lo vuelven a incrementar Galicia, Andalucía y Baleares y a reducir en Cantabria, en los límites reflejados en el mencionado anexo. En el año 2013, se comienza a aplicar tipos positivos al Bioetanol y Biometanol (carburante) y al Biodiesel y Biometanol (combustible). Anteriormente habían tenido un tipo cero. En los años 2013 y 2014, con las modificaciones introducidas por la Ley 15/2012, establece un tipo general. En cuanto al tipo especial que se crea comprende únicamente el tramo estatal (Ley 24/2001 de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social para 2002).

*Cuadro 2.1: tipos impositivos sobre hidrocarburos en España desde 2006 hasta 2015*

TIPOS IMPOSITIVOS													
CONCEPTO	UNIDADES	2006			2007,2008 Y 2009			2009 (desde 13-06-09) 2010,2011 y 2012			2013, 2014 y 2015		
		I.E.	I.V.M. (1)	Total	I.E. (2)	I.V.M. (1)	Total	I.E. (3)	I.V.M. (1)	Total	Tipo gener al (4)	Tipo especi al (1)	Total
Gasolina automoción con plomo	1.000 litros	404,79	24,00	428,79	404,79	24,00	428,79	433,79	24,00	457,79	433,79	24,00	457,79
Gasolina automoción sin plomo > 97 I.O./98I.O.	1.000 litros	402,92	24,00	426,92	402,92	24,00	426,92	431,92	24,00	455,92	431,92	24,00	455,92
Gasolina automoción sin plomo < 97 I.O./98I.O.	1.000 litros	371,69	24,00	395,69	371,69	24,00	395,69	400,69	24,00	424,69	400,69	24,00	424,69
Gasóleo (uso general)	1.000 litros	269,86	24,00	293,86	278,00	24,00	302,00	307,00	24,00	331,00	307,00	24,00	331,00
Gasóleo bonificado/combustible	1.000 litros	78,71	6,00	84,71	78,71	6,00	84,71	78,71	6,00	84,71	78,71	6,00	84,71
Gasóleo producción energía eléctrica	1.000 litros										29,15		29,15
Fuelóleos	Tonelada	13,43	1,00	14,43	14,00	1,00	15,00	14,00	1,00	15,00	14,00	1,00	15,00
Fuelóleos producción energética eléctrica	tonelada										12,00		12,00
GLP uso general	Tonelada	57,47		57,47	57,47		57,47	57,47		57,47	57,47		57,47
GLP (automoción servicio público)	Tonelada	57,47		57,47	57,47		57,47	57,47		57,47			
GLP otros usos (combustible)	Tonelada	0		0	0		0	0		0	15,00		15,00
Gas natural (uso general)	Gigajulio	1,15		1,15	1,15		1,15	1,15		1,15	1,15		1,15
Gas natural (combustible)	Gigajulio	0		0	0		0	0		0	0,65		0,65
Gas natural (otros usos)	Gigajulio										0,15		0,15
Queroseno (aviación) uso general	1000 litros	291,79	24,00	315,79	291,79	24,00	315,79	291,79	24,00	315,79	306,00	24,00	330,00
Queroseno (combustible)	1.000 litros	79,71		78,71	78,71		78,71	78,71		78,71	78,71		78,71
Bioetanol y Biometanol (carburante)													
Con gasolina sin plomo > 98 I.O.	1.000litros	0		0	0		0	0		0	431,92	24,00	455,92
Con gasolina sin plomo < 98 I.O. sin mezclar	1.000 litros	0		0	0		0	0		0	400,69	24,00	424,69
Biodiesel (carburante)	1.000 litros	0		0	0		0	0		0	307,00	24,00	331,00
Biodiesel y Biometanol (combustible)	1.000 litros	0		0	0		0	0		0	78,71	6,00	84,71

*Fuente: Estudio de la Agencia Tributaria sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos (2015)*

Una vez visto y analizada la evolución del Impuesto sobre Hidrocarburos en España, se procederá a ver una breve explicación de la polémica en la fase minorista, ya que afecta tanto a España como a la Unión Europea y, sobre todo, a dicho impuesto ya mencionado o, mejor dicho, su aplicación legislativa en un país en concreto.

#### *2.2.2.1. Polémica fase sobre la fase minorista del Impuesto sobre Hidrocarburos*

El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos se aprobó por la Ley 24/2001. Era un impuesto finalista cuya recaudación se destinó a financiar la sanidad pública y el medio ambiente y recaía sobre el consumo de hidrocarburos, gravando únicamente las ventas minoristas.

Sin embargo, este impuesto ha sido una fuente de polémica debido a que entra en conflicto la recaudación de este impuesto con lo que había legislado previamente la Unión Europea sobre la materia. La cuestión clave era que la utilización de un céntimo por litro de carburante repostado en estaciones de servicios españolas iba destinado a financiar la sanidad y programas medioambientales. Además, era un impuesto cedido a las Comunidades autónomas, por lo que surgían diferencias impositivas dentro de las regiones del mismo país, distorsionando así la competencia entre minoristas.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 27 de febrero de 2014, dictaminó que, el Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos, también llamado “céntimo sanitario” desobedece a lo expuesto en la Directiva 92/12/CEE.

En concreto, se establece lo siguiente en el fallo de la sentencia:

Según el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, “debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar

el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente."

En las TS, Sala de lo Contencioso, nº 350/2016, de 18/02/2016, Rec. 12/2015 y TS, Sala de lo Contencioso, nº 351/2016, de 18/02/2016, Rec. 194/2015, el Supremo obligó a reembolsar a todos los minoristas que habían pagado este impuesto su cuantía por parte del ministerio de Hacienda.

El Supremo estableció que "las indemnizaciones por el céntimo sanitario que debe pagar la Administración General del Estado son la suma, en relación a cada perjudicado, de todas las cantidades que abonó durante la vigencia de dicho impuesto contrario al derecho de la Unión Europea, que entró en vigor en 2002, y que reclamó en su recurso contencioso-administrativo".

La Sala III del alto tribunal subrayó que en este caso, el plazo para reclamar se inició al dictarse la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de febrero de 2014, que declaró que la Ley española que creó el impuesto había vulnerado el Derecho de la UE.

Por todo ello, actualmente el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos se ha dejado de recaudar en la actualidad.

### **3. DESARROLLO Y PLANTEAMIENTO DEL ANÁLISIS EMPÍRICO**

El planteamiento de la metodología de este trabajo se basa en el estudio comparativo entre dos países de la Unión Europea cuyas políticas referentes a los impuestos especiales en general, y a las accisas sobre Hidrocarburos en particular son muy diferentes.

Primero, empezaremos ubicando sus gravámenes según su posición relativa en el contexto europeo, para así proceder a una comparación más exhaustiva de la situación en España y Suecia, dos países cuyas políticas fiscales difieren mucho. Esta diferencia resulta más evidente si nos fijamos en la presión fiscal a la que están sometidas ambas poblaciones tanto con el Impuesto sobre la Renta como con el IVA. Por un lado, España es uno de los países donde los impuestos sobre el consumo son de los más bajos en el conjunto de la Unión Europea. Por supuesto, los impuestos sobre consumos específicos, más en concreto sobre los hidrocarburos, van en la misma línea. En contraste, Suecia es un país cuyas

accisas se mantienen entre las posiciones más altas, y tiene el IVA más alto de la Unión Europea junto con Dinamarca.

La diferenciación mediante el IVA entre estos dos países pone en evidencia las diferencias en cuanto a presión fiscal, ya que un impuesto sobre bienes y servicios más altos suele significar un gravamen más elevado en el resto de figuras impositivas. En concreto, esto se refleja en el impuesto sobre hidrocarburos, con la excepción de Reino Unido.

La decisión de comparar estos dos países ha sido tomada dadas las diferencias existentes en el IVA, el cual podemos decir que es el impuesto indirecto por excelencia. Si bien España no es ningún caso extremo en cuanto a la cuantía tributaria del IVA general, se engloba dentro de los países europeos con un impuesto sobre el valor añadido más bajo, y a la hora de contextualizar los resultados, resultará más fácil a los posibles lectores de este trabajo hacerse una idea general del caso español. Aun así, si hubiera que agrupar a España en un conjunto de países teniendo en cuenta solamente el IVA, esta se englobaría con los países con un IVA más bajo.

Tabla 3.1: tipos impositivos Gasolinas, gasóleos e IVA en la UE (2015)

País	Gasolinas		Gasóleos			Tipo IVA %
	Con Pb	Sin Pb	Automoción	Industrial	Calefacción	
<b>Bélgica</b>	639,39	615,23	428,84 (9)	22,74	17,15 (9)	21
<b>Bulgaria</b>	424,38	363,02	329,79	329,79	25,56	20
<b>Croacia</b>	588,81	505,07	400,39	400,39	55,35	25
<b>Chipre</b>	421	479	450	450	124,73	19
<b>República Checa</b>	498,51	466,88	398,15	398,15	398,15	21
<b>Dinamarca (2)</b>	721,01	607,9	413,77	82,35	323,23	25
<b>Alemania (4)</b>	721	654,5 (9)	470,4 (9)		61,35 (9)	19
<b>Grecia</b>	681	670	330	330	330	23
<b>España (8)</b>	457,79	424,69 (7)	331	84,71	84,71	21
<b>Estonia</b>	422,77	422,77	392,92	392,92	110,95	20
<b>Francia (2)</b>	656,8	624,1 (7)	468,2	108,4	76,4	20
<b>Hungría</b>		397,36	365,95	365,95	365,95	17
<b>Irlanda (2)</b>	587,71	587,71	479,02	102,28	102,28	23 (5)
<b>Italia</b>	728,4	728,4	617,4	185,22	403,21	22
<b>Letonia</b>	455,32	411,21	332,95	56,91	56,91	21
<b>Lituania</b>	579,24	434,43	330,17	330,17	21,14	21
<b>Luxemburgo</b>	516,66	462,09 (9)	335 (9)	21	0 (1)	17
<b>Malta</b>	648,18	519,38	442,4	442,4	202,09	18
<b>Holanda</b>	853,12	766,07	482,06	482,06	482,06	21
<b>Austria</b>	554 (9)	482 (9)	425 (10)	425 (10)	98 (9)	20

<b>Polonia</b>		486,99 <b>(7)</b>	348,93	348,93	55,48	23
<b>Portugal (2)</b>		617,51	402,01	90,11	342,6	23 <b>(3)</b>
<b>Rumanía</b>	527,8	461,62	430,25	430,25	430,25	24
<b>Eslovaquia</b>		550,52	386,4	386,4	386,4	20
<b>Eslovenia (2)</b>		527,53	454,91	249,92	150,73	22
<b>Finlandia (2)</b>		681,3	506,1	187,4	187,4	24
<b>Suecia (2)</b>	733,52	643,34 <b>(7)</b>	586,26	240,38	447,37	25
<b>Reino Unido</b>	787,22	674,15	674,15	129,59	129,59	20 <b>(6)</b>
<b>Mínimo</b>	421	359	330	21	21	

Todos los tipos se expresan en Euros por 1.000 litros, utilizando el tipo de cambio irrevocable del Euro de los países de la UEM, excepto en los tipos mínimos y, en el resto de países, que se ha utilizado el cambio del Euro del día 1-10-2014.

(1) Aplican un canon de control de 10 Euros.

(2) Incluye Impuesto sobre CO2.

(3) 13% para el gasóleo industrial.

(4) Los tipos incluyen las tasas exigibles.

(5) 13,50% para el gasóleo industrial y calefacción.

(6) 5% para el gasóleo calefacción

(7) Para las gasolinas sin plomo  $\geq 98$  l.O.: España: 455,92 Francia: 639,60 Polonia: 399,24 Suecia: 646,64

(8) Incluye el tipo especial de 24 Euros para las gasolinas y el gasóleo automoción y de 6 Euros para el gasóleo industrial y calefacción.

(9) Con contenido de azufre  $>10$  mg/kg: Alemania: 669,8 Euros para la gasolina sin plomo y 485,7 Euros para el gasóleo automoción. Austria: 587 para la gasolina con plomo, 515 para la gasolina sin plomo y 128 para el gasóleo calefacción. Bélgica: 443,88 Euros para el gasóleo automoción y 18,54 Euros para el de calefacción. Luxemburgo: 464,58 Euros para la gasolina sin plomo y 338,35 Euros para el gasóleo automoción.

Con un contenido de azufre  $>50$  mg/kg: Alemania: 76,35 Euros para el gasóleo calefacción.

(10) Con un contenido mínimo de biodiesel de 66 l. y de azufre  $<10$  mg/kg: 397 Euros/mil litros.

*Fuente: Estudio de la Agencia Tributaria sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos (2015)*

Tabla 3.2: tipos impositivos fuelóleos, querosenos y GLP en la UE (2015).

País	Fuelóleo	Queroseno			GLP		
		Carburante	Industrial	Calefacción	Carburante	Industrial	Calefacción
Bélgica	16,24	628,57	22,74	19,44	0	44,4	18,52
Bulgaria	25,56	329,79	329,79	25,56	173,83	173,83	0
Croacia	20,94	348,05	348,05	229,24	13,08	13,08	13,08
Chipre	15	450	450	124,73	125	125	0
República Checa	17,16	398,15	398,15	398,15	143,01	46,91	0
Dinamarca (3)	369,98	463,21	81,75	323,23	516,28	96,05	516,28
Alemania	25	654,5	654,5	654,5	180,32	180,32	60,6
Grecia	38	330	330	330	330	120	60
<b>España (7)</b>	<b>15</b>	<b>330</b>	<b>330</b>	<b>78,71</b>	<b>57,47</b>	<b>57,47</b>	<b>15</b>
Estonia	15,01	330,1	330,1	330,1	125,26	125,26	
Francia (3)	45,3	436	436	75,7	130	69,2	0
Hungría	373,83 (2)	400,26	400,26	400,26	308,73	41,01	0
Irlanda (3)	77,68	479,02	50,73	50,73	176,33	60,07	60,07
Italia	64,24 (2)	337,49	101,25	337,49	267,77	80,33	189,94
Letonia	15,65	332,95	56,91	56,91	161	161	0
Lituania	15,06	330,17	330,17	330,17	304,1	304,1	0
Luxemburgo	15	330	21	(1)	101,64	37,18	10
Malta	36	422,4	422,4			125	38,94
Holanda	36,15	482,06	482,06	482,06	334,67	334,67	334,67
Austria	60	397	397	397	261	261	43
Polonia	15,31	345,81	435,73	435,73	198,42	198,42	0,31
Portugal (3)	31,41	350,08	350,08	125,67	265,65	265,65	22,76
Rumanía	16,12	479,15	479,15	403,93	137,82	137,82	121,97
Eslovaquia	111,5	481,31	481,31	481,31	182	182	0
Eslovenia (3)	70,32	330	165	62,47	127,5	63,75	50,11
Finlandia (3)	221,2	740,2	740,2	740,2	0	0	0
<b>Suecia (7)</b>	<b>470,91</b>	<b>555,47</b>	<b>240,38</b>	<b>447,37</b>	<b>372,26</b>	<b>259,38</b>	<b>492,35</b>
Reino Unido	124,47	674,15	129,59	0	367,72	0	0
<b>Mínimo</b>	<b>15</b>	<b>330</b>	<b>21</b>	<b>0</b>	<b>125</b>	<b>41</b>	<b>0</b>

Los tipos se expresan en Euros por 1.000 litros para el queroseno y por 1.000 kilos para el fuelóleo y G.L.P, utilizando el tipo de cambio irrevocable del Euro de los países de la UEM, excepto en los tipos mínimos y, en el resto de países, que se ha utilizado el cambio del Euro del día 1-10-2014.

(1) Aplica un canon de control de 10 Euros.

(2) Con un contenido de azufre >1%: Hungría: 128,91 Italia: 128,27

Con un contenido de azufre <1%: Hungría: 15

(3) Incluido Impuesto sobre CO2

- (4) Para el G.L.P.: Chipre 5% y Luxemburgo 8%.
- (5) Para el fuelóleo y queroseno calefacción: 13%.
- (6) Para fuelóleo y G.L.P. en usos de calefacción: 5%.
- (7) Incluye el tipo especial de 1 Euro por 1.000 kilos para el fuelóleo y de 24 Euros por 1.000 litros para el queroseno carburante e industrial.
- (8) Para el queroseno y el G.L.P. carburante: 23%.

*Fuente: Estudio de la Agencia Tributaria sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos (2015)*

Cuando se habla de Hidrocarburos, estos se suelen agrupar en cinco tipos. A saber: gasolinas, gasóleos, fuelóleos, querosenos y gases licuados del petróleo o GLP.

**Gasolinas:** Es una mezcla de Hidrocarburos alifáticos obtenida del petróleo por destilación fraccionada, que se utiliza como combustible en motores de combustión interna con encendido por chispa convencional o por compresión, así como en estufas, lámparas, limpieza con disolventes y otras aplicaciones. Como se observa en los cuadros, el Impuesto español para las gasolinas se encuentra en 457,79€ por cada 1000 litros si tienen plomo, y 424,69€ por cada 1000 litros en las que no lo tienen.

Además, tanto en España como en Suecia existe un Impuesto adicional para las gasolinas sin plomo de 98 octanos. En España la cifra exacta del gravamen es de 455,92€ por cada 1000 litros, solo dos unidades monetarias menos que su homónima con plomo. Se aprecia además que estas cifras corresponden a unas tasas impositivas que, en el caso de la gasolina con plomo, sitúan a España en el 5º puesto de países europeos con menor imposición, tan solo a 36€ por encima del mínimo establecido, el cual asciende a 421€ por cada 1000 litros.

Por parte de Suecia, sucede todo lo contrario. Se encuentra en el tercer puesto en cuanto a gravamen de gasolinas con plomo, con 733,52€ por cada 1000 litros. Mientras tanto, en cuanto a las gasolinas sin plomo, desciende al séptimo puesto con 643,34€ por cada 1000 litros. Antes se menciona un tipo impositivo adicional para el caso de las gasolinas sin plomo de 98 octanos, el cual asciende a 646,64€ por cada 1000 litros. Aquí se puede apreciar otro contraste con España, ya que el impuesto equivalente estaba mucho más cerca de la imposición sobre gasolinas con plomo.

**Gasóleos:** El gasóleo es una mezcla compleja de Hidrocarburos procedentes del refino del petróleo, utilizado principalmente como combustible. A pesar de ser ésta la aplicación más empleada, no sólo existe el gasóleo de los coches. Hoy en día encontramos tres tipos de gasóleo, A, B y C, cada uno de ellos con diferentes utilidades.

Para el caso que se está estudiando, se han desglosado los impuestos sobre el gasóleo para su uso en automoción, industrial y calefacción. Comparando con el resto de Estados miembros, España sitúa su imposición en el cuarto, quinto y décimo puestos más bajos respectivamente.

En el caso de Suecia, sus imposiciones se establecen en el segundo, dieciseisavo y segundo puestos más altos según el orden mencionado de dichas figuras impositivas. Llama la atención su caída de tributación en lo que respecta a gravar el gasóleo industrial, quizás para promover la actividad industrial en este país. Aun siendo relativamente más bajo de lo que Suecia nos tiene acostumbrados en términos relativos, sigue distando mucho de los mínimos establecidos por la Comisión Europea, siendo esta una situación que apenas se da en España.

**Fuelóleos:** Es una fracción del petróleo que se obtiene como residuo en la destilación fraccionada. De aquí se obtiene entre un 30 y un 50% de esta sustancia. Es el combustible más pesado de los que se pueden destilar a presión atmosférica. El fuelóleo se usa como combustible para plantas de energía eléctrica, calderas y hornos. Por otra parte, también se trata en procesos a menor presión para poder ser destilado y así obtener las fracciones más pesadas del petróleo, como los aceites lubricantes y el asfalto, entre otros.

En este caso, España se sitúa en el mínimo permitido, solo empatada con Luxemburgo. En mi opinión, 15€ por cada 1000 kilos de este tipo de hidrocarburo me parece un impuesto muy bajo para un compuesto tan potencialmente contaminante. Al ser destinado a procesos industriales y no al consumo final, se puede pensar en esto como un impulso a las fábricas europeas en ámbitos energéticos, el cual se entiende como un sector estratégico en cada país.

De forma totalmente opuesta, Suecia está situada en primera posición en cuanto a gravar este tipo de componentes se refiere, con una notable diferencia respecto al 2º puesto, con 100€ por cada 1000 kilos más que Dinamarca. Esto

solo es entendible dada la fuerte apuesta de Suecia por consumir energía procedente de fuentes renovables, castigando así a la industria energética que se nutre del fuelóleo.

**Querosenos:** Es un derivado del petróleo recuperado por destilación, considerado como un aceite ligero de color amarillento, su porcentaje de pureza varía dependiendo del crudo. De acuerdo a la composición del crudo y al proceso al que se someta, el queroseno contiene algunas impurezas que a su vez deben ser tratadas a fin de mejorar su calidad y utilidad.

El gravamen del queroseno se divide en tres tipos de impuestos: Impuesto sobre su uso como carburante, industrial o para calefacción. En el caso español, el uso del queroseno como carburante se vuelve a situar en el mínimo posible, con 330€ por cada 1000 litros, aunque esta vez hay varios países que optan por mantener esta cifra o muy cercanas a la misma. Se aprecia que Bulgaria grava por debajo de ese mínimo, aunque sea solo por una cantidad residual de 21 céntimos de euro. Para el uso industrial, España se mantiene en 330€ por cada 1000 litros, aunque esta vez el mínimo imponible sea tan solo de 21€ por cada 1000 litros. Esto deja a 9 países por debajo de España.

Por otro lado, en lo que respecta al uso como calefacción, ya desciende a 78,71€ por cada 1000 litros, siendo así el 8º país con este impuesto más bajo.

En lo que respecta a Suecia, sus impuestos sobre el queroseno para su uso como carburante está en el 5º puesto, con 555,47€ por cada 1000 litros. Sorprendentemente, para el uso industrial el impuesto es incluso más bajo que el de España, con 240,38€ por cada 1000 litros, lo que le relega al puesto 20 en cuanto a un orden de mayor a menor imposición. En el uso para calefacción vuelve a ocupar el 5º puesto.

**GLP:** GLP es la abreviatura de "gases licuados del petróleo", denominación aplicada a diversas mezclas de propano y butano que alcanzan el estado gaseoso a temperatura y presión atmosférica, y que tienen la propiedad de pasar a estado líquido a presiones relativamente bajas, propiedad que se aprovecha para su almacenamiento y transporte en recipientes a presión. Al igual que para el queroseno, podemos encontrar GLP con diferentes tipos impositivos para su uso como carburante, industrial y calefacción.

Mientras que el mínimo establecido para la Unión Europea está en los 125€, España se sitúa en una cifra muy inferior, en 57,47€ por cada 1000 litros. Suponemos que la Comisión Europea estará concediendo un periodo de tiempo adicional para que pueda adaptar la legislación de forma transitoria. Aun así, es el 4º país con el Impuesto más bajo, por lo que no es el único en esa situación. Para su uso industrial, es el país con el 8º Impuesto más bajo. Esta vez sin estar por debajo del mínimo, pero sigue habiendo países que sí que lo están.

Por último, para el GLP para calefacción, el gravamen español está en una posición media. Aun así, no difiere mucho del mínimo, el cual en este caso es cero.

Para Suecia, encontramos que está en el 2º puesto para el gravamen más alto para el GLP como carburante. Para el uso industrial, está en el 5º puesto y, por último, para su uso para calefacción vuelve al 2º puesto.

### **3.1. Análisis comparativo de los Impuestos sobre Hidrocarburos para los casos de España y Suecia**

A continuación realizaremos un análisis comparativo entre España y Suecia. Para que sirva como una presentación de ambos países, se han recogido algunos datos macroeconómicos para así poder dar una idea más clara del impacto de los datos que se van a exponer.

España es un país que cuenta con 46.659.302 habitantes repartidos en 505.940 km<sup>2</sup>, lo que resulta en una densidad de 92 habitantes por km<sup>2</sup>. En 2017, su PIB fue de 1.163.662 millones de euros, ocupando así el puesto número 13 en el ranking mundial por volumen de PIB. En cuanto a términos per cápita, el resultado son 25.000 € en 2017, lo cual sitúa a España en el puesto 32. Otras características son su alta tasa de desempleo y una deuda pública del 98% del PIB.

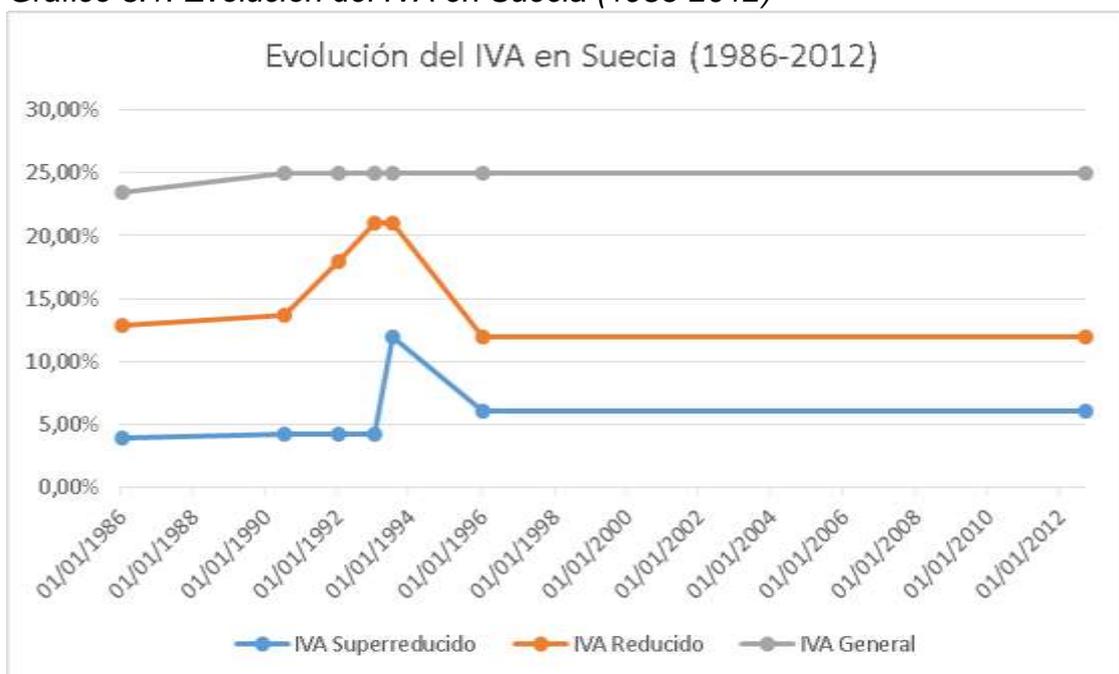
Por su parte, Suecia es una economía más pequeña en términos absolutos, ya que cuenta con 9.995.153 habitantes y 447.420 km<sup>2</sup>. Su PIB en 2017 ascendía a 477.383 millones de euros. Aun siendo menos de la mitad que el de España, ocupa el puesto 22 en el ranking mundial. Sin embargo, la economía sueca donde marca diferencias es en el PIB per cápita, el cual es de 47.400€, y su alto Índice de Desarrollo Humano, lo cual nos indica la gran calidad de vida de la que

disfrutaban en este país. También podemos decir que Suecia es uno de los países menos corruptos del mundo. Otra diferencia respecto a España, y volviendo a los impuestos, es que su tipo máximo es del 60,1%, mientras que en el caso español no supera el 43,5%.

Para comenzar este análisis, empezaremos comparando la evolución del IVA que, como ya se dijo anteriormente, es el impuesto indirecto por excelencia. Se puede observar que ya desde el principio del periodo analizado, Suecia ya tenía un IVA general muy superior a España. También se puede apreciar que las diferencias entre los diferentes tipos de IVA están más marcadas en Suecia, mientras que en España los tipos reducidos y superreducidos son muy próximos entre sí.

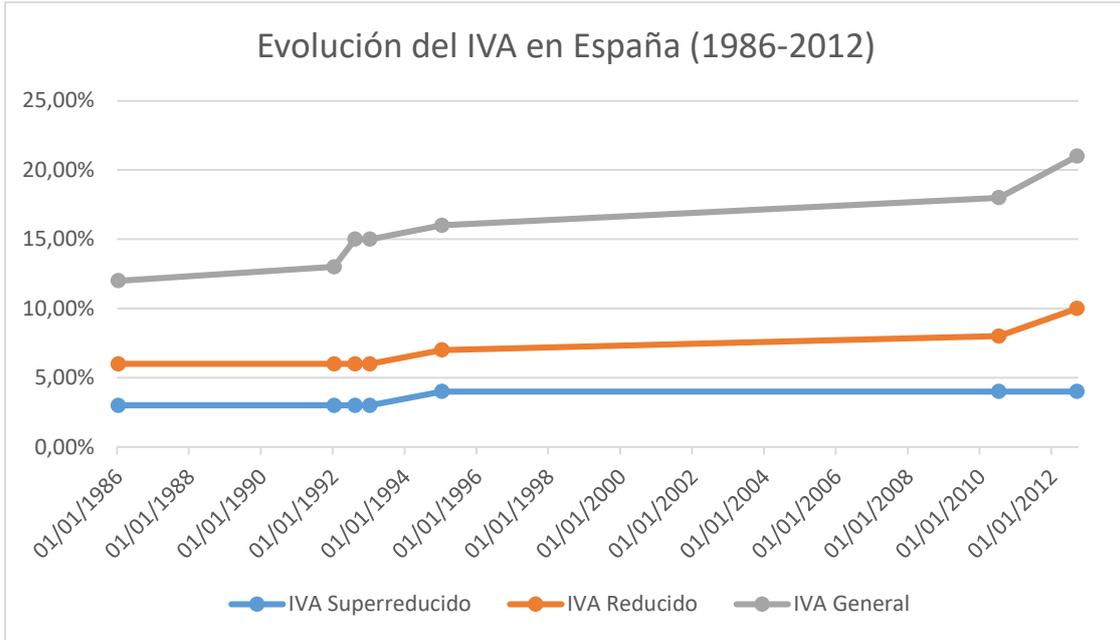
Otra característica reseñable en Suecia es que los tipos finales son muy parecidos a los iniciales, y no ha habido cambios desde 1996. Sin embargo, España ha sufrido cambios muy recientemente, por no hablar del crecimiento de casi 10 puntos porcentuales del IVA general. De aquí podemos concluir que los impuestos indirectos en Suecia ya estaban bien consolidados y estabilizados desde la década de los 90, mientras que España está sujeta a cambios en cualquier momento.

Gráfico 3.1: Evolución del IVA en Suecia (1986-2012)



Fuente: Datos Banco Mundial y elaboración propia

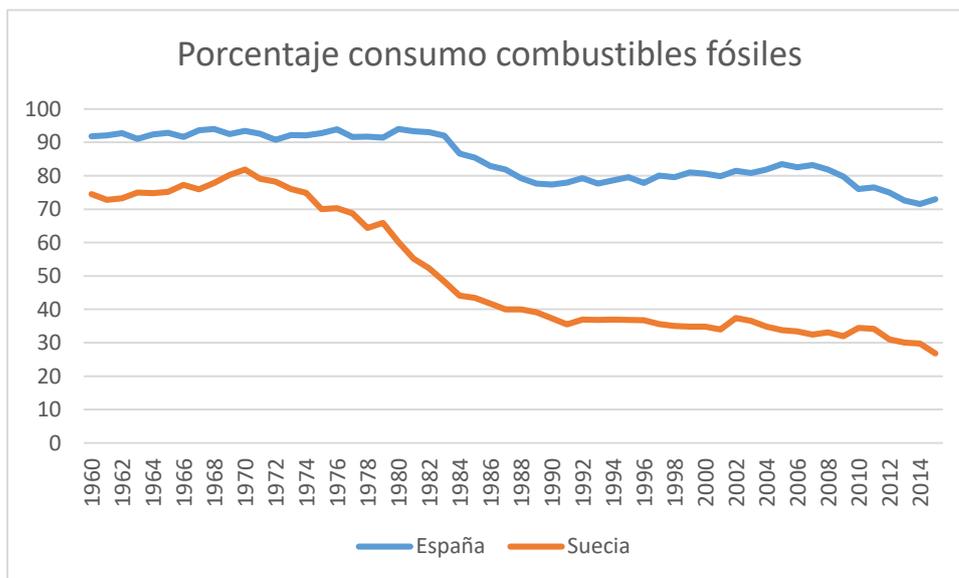
**Gráfico 3.2: Evolución del IVA en España (1986-2012)**



*Fuente: Datos Banco Mundial y elaboración propia*

Las diferencias de exacción serán la causa de una gran diferencia de consumo final de hidrocarburos. En el Gráfico 3.3 podemos observar la dependencia de cada economía respecto a los combustibles fósiles.

**Gráfico 3.3: Porcentaje sobre consumo energético de combustibles fósiles en el periodo 1960-2014**



*Fuente: Datos Banco Mundial y elaboración propia*

En el gráfico se muestra cómo España empezó el periodo analizado con un 90% de su energía procedente de combustibles fósiles, mientras que Suecia solo recurría a ellos en un 75% aproximadamente. En Suecia vemos un máximo del 80% hacia 1970, pero en años posteriores la tendencia es claramente descendente. Hay un repunte en 1979, pero después la bajada es mayor hasta estabilizarse progresivamente en torno al 30%. Por el lado de España, la bajada de consumo porcentual se da entre 1983 y 1990, siendo esta de poco más de 10 puntos porcentuales. Sin embargo, se nota una tendencia ascendente hasta el año 2008, cuando estalló la crisis y España se vio obligada a disminuir las importaciones, entre ellas las energéticas. Además, el precio del petróleo a partir de 2008 crece considerablemente<sup>13</sup>. Este aspecto apenas afecta a Suecia, ya que es productora de petróleo.

Llegados a este punto se da por concluido el análisis de este apartado y se expondrán las conclusiones en el siguiente

#### **4. CONCLUSIONES**

Este trabajo ha servido sobre todo para hacer una revisión y recopilación de lo que afecta a los Impuestos Especiales en Europa. Cabe destacar el gran esfuerzo unificador que se ha hecho desde la Comisión Europea, y también la buena voluntad por parte de los países para adaptar sus respectivos reglamentos (los cuales ya contemplaban la exacción de consumos especiales). El establecimiento de unos impuestos mínimos que todos los países miembros deben gravar sobre productos derivados de los hidrocarburos ha ayudado tanto a la recaudación como a hacer un esfuerzo por parte de los consumidores de evitar el uso de los mismos lo máximo posible.

Podemos observar que los países europeos más desarrollados<sup>14</sup> tienen accisas en general superiores a sus vecinos menos desarrollados, con la excepción de Luxemburgo, que es en general reacio a cualquier tipo de gravamen. También observamos que Reino Unido, a pesar de competir en imposición de accisas sobre Hidrocarburos con Suecia, tiene el segundo lugar en emisiones de CO<sub>2</sub>

---

<sup>13</sup> Anexo 2

<sup>14</sup> Se ha tomado el PIB per cápita como medida del desarrollo de los países

de la Unión Europea por detrás de Alemania<sup>15</sup> . Por tanto, los países nórdicos tienen una menor dependencia energética sobre los combustibles fósiles que los países mediterráneos o balcánicos. En este TFG esto se ve claramente con la comparación impositiva entre España y Suecia.

Como se ha comprobado en el análisis empírico, las situaciones de España y Suecia son casi opuestas a la hora de gravar los impuestos sobre el consumo específico de hidrocarburos. Mientras que Suecia suele tener tasas impositivas muy altas, con excepción de unas tasas para uso industrial relativamente más bajas, España no se aleja de los mínimos impuestos por la Comisión. Incluso en una ocasión se sitúa por debajo del mismo, aunque no es el caso más extremo, donde Bulgaria, por ejemplo, incumple este mínimo en varias ocasiones.

Las estructuras impositivas en ambos países y la aceptación social de los impuestos es completamente diferente debido a que los españoles tienen una tendencia cultural a la evasión fiscal, mientras que los suecos manifestaron recientemente su voluntad de pagar más impuestos si esto repercutía en obtener más servicios públicos. España debe tener en cuenta este tipo de imposición como una vía donde sí que se puede presionar más a los ciudadanos a la hora de recaudar, respaldada por su baja imposición relativa en el contexto europeo.

La comisión solo limita este gravamen mediante un mínimo, teniendo margen de maniobra por encima de este. Además, al estar los países del entorno igualmente obligados a cumplir estas condiciones, España no perdería competitividad. Teniendo todo esto en cuenta, no se trata de imitar a otros países cuyas realidades son diferentes, sino que simplemente se podría hacer un esfuerzo para acercarse a la media europea, la cual no es excesivamente alta tras la entrada de países balcánicos menos desarrollados.

---

<sup>15</sup> Anexo 1

## BIBLIOGRAFÍA

### Referencias bibliográfica

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2015). *Impuesto Especiales, Estudio relativo a 2015*, Madrid. Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

BECK, M.J., ROSE, J.M. Y HENSHER, D.A. (2013). "Environmental Attitudes and Emissions Charging: An example of Policy Implications for Vehicle Choice". *Transportation Research Part a-Policy and Practice*, 50: 171-182.

BERRY, S., LEVINSOHN, J. Y PAKES, A. (1995). "Automobile Prices in Market Equilibrium". *Econometrica*, 63(4): 841-890.

BORDLEY, R. Y MCDONALD, J. (1993). "Estimating Aggregate Automotive Income Elasticities from the Population" *Journal of Business & Economic Statistics*, Vol. 11, No. 2 (Apr., 1993), pp. 209-214.

BRONS M., NIJKAMP P., PELS E. AND RIETVELD P. 2008. A meta-analysis of the price elasticity of gasoline demand. A SUR approach. *Energy Economics* 30: 2105-2122.

CALVO, J. (2011). "El impuesto especial sobre hidrocarburos: obligaciones formales, régimen sancionado mecanismos de gestión aplicables". *Revista electrónica de Actum Fiscal*. [Recuperado el 15 de enero de 2018]. Disponible en: <http://blog.efl.es/articulo-doctrinal/el-impuesto-especial-sobre-hidrocarburos-obligaciones-formales-regimen-sancionador-y-mecanismos-de-gestion-aplicables/>

CHOW, G. C. (1957). "*Demand for Automobiles in the United States: A Study in Consumer Durables*". Amsterdam: North-Holland Publishing Company.

CORNEJO, A. (2008). "La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado", *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 302: 3-30.

CRAFT, E.D. Y SCHMIDT, R. M. (2005). "An Analysis of the Effects of Vehicle Property Taxes on Vehicle Demand". *National Tax Journal*, 697-720.

DAHL C. AND STERNER T. (1991). "A survey of econometric gasoline demand elasticities". *International Journal of Energy Systems* 11: 53-76.

ESPEY M. 1998. "Gasoline demand revisited: an international meta-analysis of elasticities". *Energy Economics* 20: 273-295.

GAGO, A. Y LABANDEIRA, X. (1999). La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales, Madrid: *Mundi-Prensa*

GAGO, A., LABANDEIRA, X. Y RODRÍGUEZ, M. (2001). "Tendencias en la fiscalidad del medio ambiente", en Seminario Internacional sobre Fiscalidad del Medio Ambiente y Desarrollo Energético, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

GRAHAM D. AND GLAISTER S. (2002). "The demand for automobile fuel: a survey of elasticities". *Journal of Transport Economics and Policy* 36: 1-26.

IRVINE, F. O. JR. (1983). "Demand Equations for Individual New Car Models Estimated Using Transaction Prices with Implications for Regulatory Issues". *Southern Economic Journal* 49(3): 764-782.

KNITTEL, C.R. (2011). "Automobiles on Steroids: Product Attribute Trade-Offs and Technological Progress in the Automobile Sector". (N.º 15162). *National Bureau of Economic Research*.

LANGER, A. Y MILLER, N.H. (2013). "Automakers' Short-run Responses to Changing Gasoline Prices" *Review of Economics and Statistics*, 95(4): 1198-1211.

LABANDERIA, X. y LÓPEZ, A. (2002), "Reformas en la fiscalidad del transporte privado en España fundamentos y efectos", *Hacienda Pública Española*, 160: 177-2110.

ORTEGA, A. (2016). Capítulo II: “La materialización jurídica de la armonización de los impuestos especiales sobre el Derecho de la Unión” en *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*. 65-92. Pamplona: Aranzadi

RUIZ-JARABO, I. (1995). Tema 24: “La imposición sobre consumos específicos” en *Manual de Hacienda pública, tomo 2*. 883-922. Madrid: Centro de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda.

WETZEL, J. Y HOFFER, G. (1982). “Consumer Demand for Automobiles: A Disaggregated Market Approach”. *Journal of Consumer Research*, 9: 195-199.

### **Referencias normativas**

BOE 2018, de 4 de enero, de Actualización Impuestos Especiales. [Recuperado el 15 de marzo de 2018]. Disponible en: [https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=063\\_Impuestos\\_especial\\_es&modo=1](https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=063_Impuestos_especial_es&modo=1)

Directiva 92/82/CEE del CONSEJO de 19 de octubre de 1992 relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos, de 31 de octubre. [Recuperado el 15 de marzo de 2018]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-1992-81729>

Ley 34/1992, de 22 de diciembre, de Ordenación del Sector Petrolero deben entenderse hechas a la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria . [Recuperado el 15 de marzo de 2018]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1992-28427>

Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos por la disposición adicional 2 del Real Decreto 1965/1999, de 23 de diciembre. . [Recuperado el 15 de marzo de 2018]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-23284>

REAL DECRETO 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. . [Recuperado el 15 de abril de 2018]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-18266>

REAL DECRETO 1965/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales. [Recuperado el 15 de abril de 2018]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-18266>

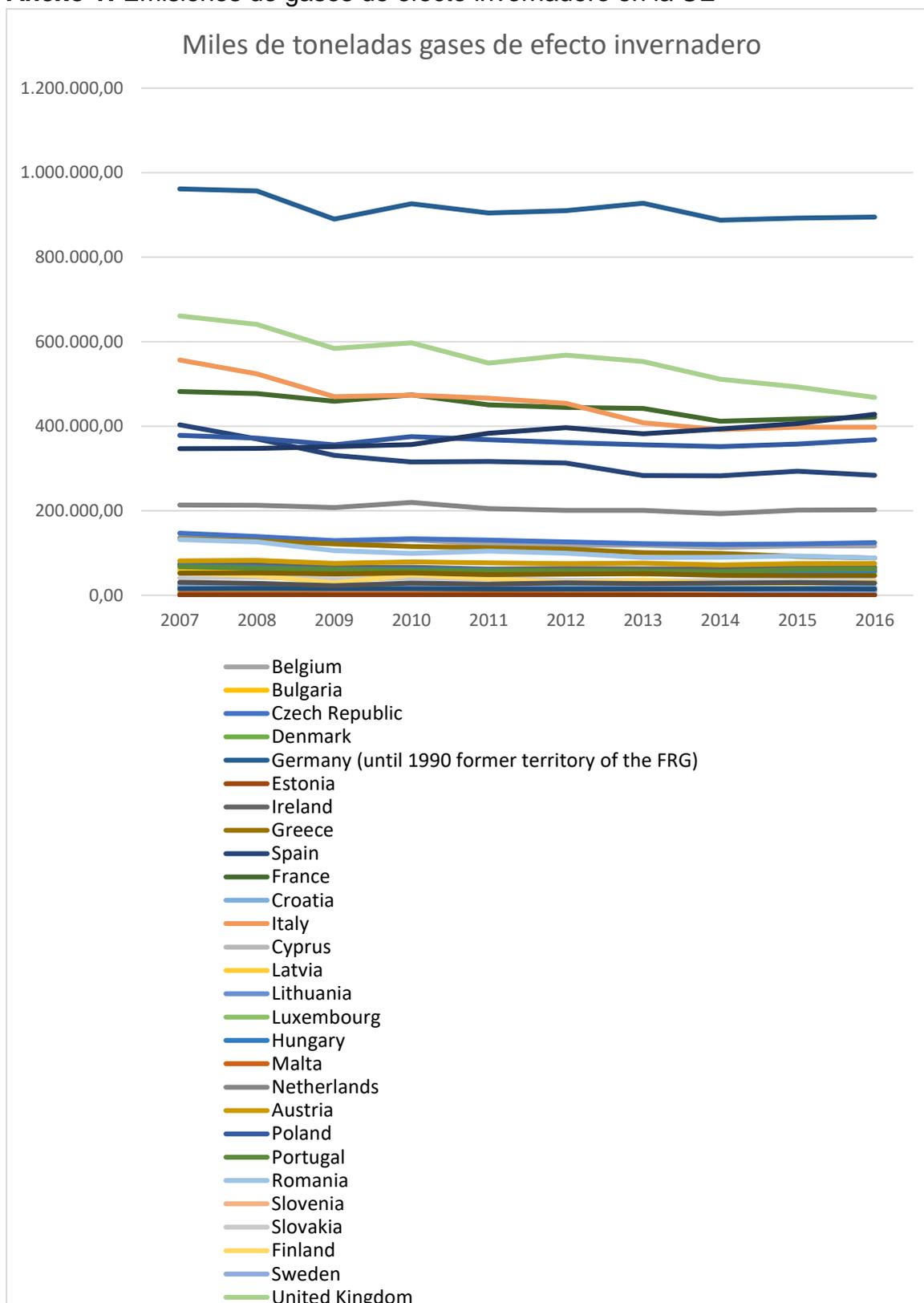
REAL DECRETO 1393/2007, de 29 de octubre, sobre la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales, indica que todas las enseñanzas oficiales de grado concluirán con la elaboración y defensa pública de un Trabajo de Fin de Grado, que ha de formar parte del plan de estudios. *Boletín Oficial de Castilla y León*, 25 de abril de 2013, núm. 209, pp. 27266-27273. [Recuperado el 15 de enero de 2018]. Disponible en: <http://bocyl.jcyl.es/boletines/2017/04/26/pdf/BOCYL-D-26042017-14.pdf>

REAL DECRETO 861/2010, de 2 de julio, por el que se modifica el Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales. *Boletín Oficial del Estado*, 3 de julio de 2010, núm. 161, pp.58454-58468. [Recuperado el 15 de enero de 2018]. Disponible en: <https://www.boe.es/boe/dias/2010/07/03/pdfs/BOE-A-2010-10542.pdf>

RESOLUCIÓN de 11 de abril de 2013, del Rector de la Universidad de Valladolid, por la que se acuerda la publicación del reglamento sobre la elaboración y evaluación del trabajo de fin de grado (aprobado por el Consejo de Gobierno, sesión de 18 de enero de 2012, «B.O.C. y L.» num. 32, de 15 de febrero, modificado el 27 de marzo de 2013), pp. 272666-27273. [Recuperado el 15 de enero de 2018]. Disponible en: <http://www.der.uva.es/files/tfg-normativa-uva-2013.pdf>

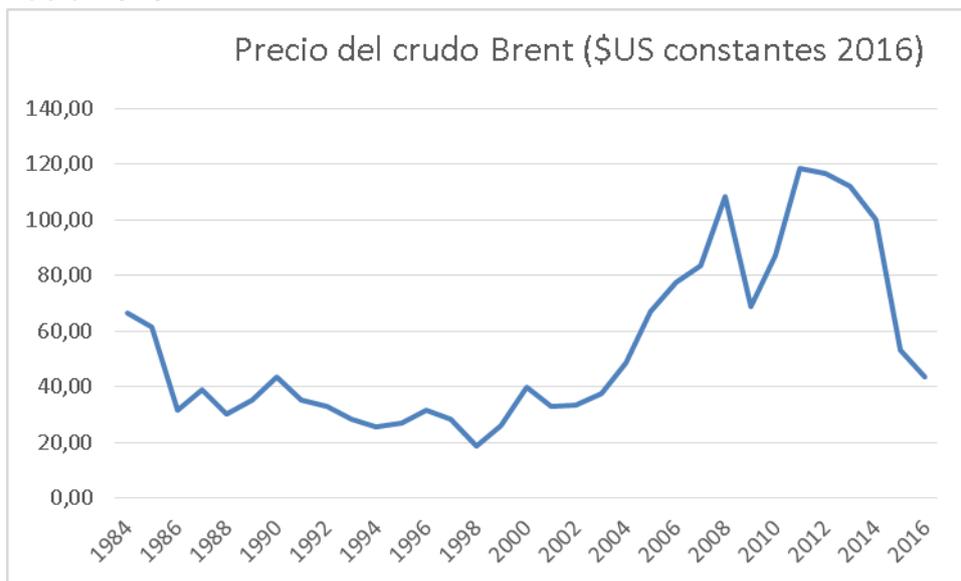
## ANEXOS

### Anexo 1: Emisiones de gases de efecto invernadero en la UE



Fuente: datos de la EEA y elaboración propia

**Anexo 2:** El precio del crudo Brent a dólares constantes del 2016 desde 1984 hasta 2016



Fuente: datos BP statistical research y elaboración propia