

PAPELES DE TRABAJO

Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales

Nº 31

 <p>Fin de vía reservada para ciclos</p>	 <p>Vía para automóviles</p>	 <p>Fin de vía para automóviles</p>
 <p>ZONA</p>	 <p>Telepago</p>	 <p>Senda ciclista</p>
 <p>Carril bici o vía ciclista adosada a la calzada</p>	 <p>Área de Servicio</p>	 <p>Preseñalización de Área de Servicio</p>

LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO Y LA FISCALIDAD SOBRE LOS TURISMOS. UN ANÁLISIS COMPARADO

J. Salvador Gómez Sala
José Sánchez Maldonado
M^a Mercedes Moreno Domínguez

**LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO Y
LA FISCALIDAD SOBRE LOS TURISMOS.
UN ANÁLISIS COMPARADO**

J. Salvador Gómez Sala
José Sánchez Maldonado
M^a Mercedes Moreno Domínguez

IMPRIME

Imagraf Impresores, S.A.

c/. Nabucco, Nave 14-D Pol. Ind. Alameda

29006 Málaga - Telf. 952 32 85 97

I.S.B.N.: 84-95701-09-X

INDICE

	páginas
INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO I. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO EN ESPAÑA Y LOS PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO	5
1. Introducción	5
2. El sistema de imposición sobre el consumo anterior a la reforma fiscal de 1977	6
3. La modernización de la imposición sobre el consumo	8
3.1. La reforma de 1977	8
3.2. La reforma de 1985	10
3.3. Principales efectos económicos de la reforma	15
3.4. La imposición indirecta y la financiación autonómica	19
4. Incidencia de la imposición indirecta	23
5. La imposición sobre el consumo en España y los países de la OCDE desde 1965: análisis cuantitativo	26
6. El proceso de armonización del IVA y de las accisas	43
6.1. La armonización del IVA	43
6.2. Los impuestos especiales	48
7. Algunos problemas pendientes y opciones de reforma	50
CAPÍTULO II. LA FISCALIDAD DE LOS AUTOMÓVILES	59
1. Importancia y evolución del sector automóvil	59
2. La imposición sobre los vehículos	61
2.1. Los impuestos sobre la adquisición	64
2.2. Los impuestos sobre la propiedad de vehículos	69
2.3. Los impuestos sobre el uso	71
3. La carga impositiva sobre determinados vehículos	73
3.1. Coches con motor gasolina	73
3.2. Coches con motor diesel	78
4. La recaudación procedente de los impuestos sobre los automóviles	79
5. Legislación comunitaria en vigor	85

6. Consecuencias de la fiscalidad sobre los turismos	88
6.1. Divergencias en los precios libres de impuestos	88
6.2. Fragmentación del mercado del automóvil	91
6.3. Desplazamientos transfronterizos de automóviles	92
6.4. Obstáculos Administrativos	94
6.5. Los impuestos sobre el carburante y el transporte por carretera	95
7. Las tendencias en la imposición de los automóviles y las propuestas de la Comisión	96
7.1. Reducción progresiva del impuesto de matriculación	101
7.2. Sistema de devolución del impuesto de matriculación	102
7.3. La fiscalidad de los turismos como medio de reducir las emisiones de CO ₂	103
7.4. Aproximación de los tipos y la armonización de la fiscalidad sobre los carburantes	103
CAPÍTULO III. CONCLUSIONES	105
BIBIOGRAFÍA	109

INTRODUCCIÓN

Desde una perspectiva económica, la industria del automóvil constituye hoy día un sector estratégico en la economía española. En el conjunto de la oferta productiva, supone entorno al 5 por 100 del PIB, genera un volumen significativo de empleos directos e indirectos (8 por 100 del total) y representa más de la cuarta parte de las ventas españolas en el exterior.

La importancia del sector y la incidencia de las importaciones de vehículos matriculados en el mercado español en los últimos años hacen necesario tener en cuenta los aspectos fiscales que afectan de forma directa (matriculaciones) e indirecta (carburantes) al automóvil.

Previamente, en el capítulo primero de este trabajo analizamos el marco general de la imposición sobre el consumo en España y los países de nuestro entorno. En primer lugar llevamos a cabo un repaso de la situación de la imposición sobre el consumo en España en los años previos a la reforma fiscal de la democracia. El apartado tercero se centra en la descripción básica de la citada reforma, así como en el análisis de sus principales efectos económicos. Este apartado se cierra con la consideración del papel de la imposición indirecta en la financiación de las Haciendas Territoriales. En cuarto lugar se lleva a cabo el estudio de la dinámica de la imposición sobre el consumo en España en un marco comparado con los países de la OCDE desde el año 1965. El apartado 5, se ocupa de analizar el proceso de armonización fiscal del IVA y de los impuestos especiales en la Unión Europea. La incidencia de la imposición indirecta en España se estudia en el apartado sexto, abordándose su análisis en su perspectiva personal y territorial dadas las implicaciones de esta última en la financiación de los niveles inferiores de gobierno (Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales). En séptimo lugar, se aborda el estudio de las principales cuestiones pendientes, así como diversas opciones de reforma futuras.

El capítulo segundo y central de este trabajo analiza en detalle la fiscalidad de los automóviles, partiendo de destacar en su apartado primero la importancia que alcanza hoy día el sector de la automoción. A lo largo del apartado segundo se detalla la diversidad de gravámenes que se exaccionan sobre los turismos, mientras que en el tercero se ofrece información acerca de la carga impositiva que soportan determinados modelos de vehículos representativos. En el apartado cuarto del capítulo segundo se cuantifica la recaudación procedente de los impuestos sobre los automóviles en España y diversos países europeos, para a continuación hacer referencia a la legislación comunitaria en vigor sobre la materia. En el apartado sexto nos ocupamos de las consecuencias que a nivel europeo puede generar la fiscalidad sobre los turismos en vigor, para finalmente repasar las

principales tendencias que se observan en la imposición de los automóviles y las principales y más recientes propuestas de la Comisión en este campo.

Las conclusiones más importantes, junto con la relación de la bibliografía utilizada cierran esta investigación.

CAPÍTULO I. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO EN ESPAÑA Y LOS PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO

1. Introducción

El papel de la imposición indirecta en el sistema fiscal español ha sido secularmente importante, no en vano España es la patria de la alcabala, la forma de tributación general indirecta más antigua¹. A la altura de los años setenta, los impuestos indirectos representaban alrededor del 65 por ciento del total de ingresos impositivos, como consecuencia de los continuos retrasos y frustraciones que se habían producido en los intentos de poner en marcha una imposición directa y personal moderna. Tras las sucesivas modificaciones en la legislación fiscal acontecidas desde la instauración de la democracia, el peso de estos impuestos se redujo al 55% del total en 1986 y al 45% a comienzos de la presente década.

Entre dichas modificaciones destacan las siguientes: La Reforma de 1977, concretada en la Ley de Medidas Urgentes (Ley 50/1977), que fue el punto de partida a través de la que se trasladó a la opinión pública una idea de cambio total en el ámbito tributario. En 1979 se aprobó la Ley General de Régimen Tributario de la Imposición Indirecta cuyo objetivo fue la aproximación al IVA. La Ley 39/1979 de Impuestos Especiales que abordó la modernización de dichos gravámenes. En 1985 se aprueban la Ley 30/1985 del IVA y la Ley 45/1985 de Impuestos Especiales. Reforma de las Leyes del IVA y de los Impuestos especiales, obligadas por la creación del Mercado único en 1993.

¹ Recibe este nombre el gravamen que se cobra sobre el valor de todas las cosas muebles, inmuebles y semovientes que se venden o permutan. La alcabala apareció en momento indeterminado de la edad media (hay referencia a que datan del reinado de Alfonso X) como simple tributo local, pero su generalización se produjo en la época de Alfonso XI (1342), si bien sólo con carácter temporal y limitada a un 5%. Su perpetuación y la elevación a un 10% del valor de las mercancías data de tiempo de los Trastámara (1369), aunque la corona no pudo evitar que la nobleza se apoderase de su percepción en gran parte de las poblaciones de señorío. Las Cortes de Cádiz suprimieron la alcabala, junto a muchos tributos indirectos, pero no desapareció definitivamente hasta la reforma tributaria de Mon (1845). En América, en los primeros tiempos de la conquista, no se cobró, pero las necesidades de la hacienda obligaron a imponerla gradualmente. Empezó a aplicarse en México en 1574, limitada a un 2%; en años sucesivos se extendió a las audiencias de Nueva Galicia y Guatemala y en 1591 al virreinato del Perú. Por último, puntualizar, que la Alcabala castellana no era propiamente un impuesto sobre ventas, en su acepción actual, sino un impuesto sobre todas las ventas, puesto que no se limitó a las insertas en el ejercicio de una actividad económica (actos mercantiles habituales y asimilados) tal como hoy lo entendemos, sino que alcanzó también a las ventas ocasionales o aisladas (actos civiles) y los de bienes inmuebles, con lo que en este punto podríamos ver, con un esfuerzo de imaginación o deseo, un atisbo del futuro IVA inmobiliario.

En este capítulo se analiza la evolución de la imposición sobre el consumo en España a lo largo de las últimas décadas, centrándonos especialmente en las novedades derivadas de la introducción del IVA el año 1986 y de las modificaciones llevadas a cabo en los Impuestos Especiales para adecuar el sistema tributario español a la normativa comunitaria.

2. El sistema de imposición sobre el consumo anterior a la reforma fiscal de 1977

El sistema de imposición sobre el consumo anterior a la reforma fiscal de 1977, estaba en vigor desde el año 1964, y aparecía articulado en torno a tres figuras: el impuesto general sobre el tráfico de las empresas, el impuesto sobre el lujo y los impuestos especiales, a las que complementaban otros gravámenes de menor relieve como eran los monopolios fiscales de petróleos y tabacos, los derechos de publicidad y de radiodifusión y televisión y la renta de aduanas.

En este cuadro fiscal, sobresalía en términos cuantitativos el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE), versión española del gravamen múltiple sobre ventas que desde principios de siglo se aplicaba con generalidad en los sistemas tributarios europeos y cuyo antecedente más remoto se encuentra en la vieja alcabala española. Como es conocido, dicha modalidad impositiva presenta amplios problemas, derivados tanto de la modalidad de gravamen sobre ventas elegida como de la específica configuración del mismo. Así, debido a su estructura de gravamen plurifásico acumulativo o en cascada, el impuesto general sobre el tráfico de las empresas presentaba una elevada falta de neutralidad, pues incitaba a la integración empresarial; su carga no se repartía uniformemente respecto al valor de los distintos bienes; los bienes de inversión soportaban un doble gravamen, de una parte en la venta de tales bienes y de otra en la venta de los productos elaborados en cuyo precio se incluía la amortización de aquéllos; generaba el conocido efecto piramidación, y conllevaba la realización de unos ajustes fiscales en frontera que no eran neutrales. Por otra parte, el impuesto general sobre el tráfico de las empresas no gravaba todo el proceso de producción y distribución de los productos hasta su adquisición por el consumidor final, pues la fase del comercio al por menor no quedaba sujeta al mismo. Finalmente, los beneficios fiscales que se concedían representaban un coste fiscal muy elevado y existían problemas administrativos que impedían una gestión eficaz del impuesto.

En resumen, como impuesto multifásico, el IGTE gravaba todas las fases o etapas del proceso de producción y distribución, desde la fabricación hasta el consumo final (procurando evitar su aplicación formal en la fase final), de forma que en cada una de ellas el impuesto aplicado

sobre el valor acumulado del producto pasaba a constituir una parte inseparable de dicho valor y a formar parte de la base sobre la cual se calculaba la carga tributaria de la siguiente fase. Este proceso llevaba, entre otras cosas, a la piramidación del impuesto con la consiguiente creación de beneficios parafiscales, al incentivo de integración vertical y a la práctica de dumping en las exportaciones².

Por su parte, el impuesto sobre el lujo se articulaba en un número elevado de gravámenes que recaían sobre determinados consumos y servicios que se calificaban de suntuarios y al tener este objetivo de equidad resultaba compatible con los restantes impuestos indirectos. Sin embargo, el impuesto sobre el lujo contribuía negativamente a la consecución de una asignación eficaz de los recursos, pues al incidir sobre la producción o distribución de productos o sobre la prestación de ciertos servicios, que previamente habían sido gravados por otros impuestos indirectos sobre el consumo, se producía una doble imposición que evidentemente acentuaba la falta de uniformidad con la que se distribuía la carga del impuesto general sobre el tráfico de las empresas. Asimismo, debido a que el impuesto sobre el lujo comprendía numerosos gravámenes que se aplicaban con diferentes tipos, se acentuaba la falta de neutralidad de la imposición sobre el consumo en su conjunto.

La imposición sobre el consumo se completaba con los impuestos especiales, que eran unos impuestos sobre consumos específicos cada uno de los cuales tenía sustantividad propia e independencia de los demás y que gravaban la fabricación de determinados productos y la prestación de ciertos servicios de forma excluyente con el impuesto general sobre el tráfico de las empresas. Los impuestos especiales eran seis -impuesto sobre el alcohol, impuesto sobre el azúcar, impuesto sobre la achicoria, impuesto sobre la cerveza y bebidas refrescantes, impuesto sobre el petróleo e impuesto sobre el uso del teléfono- y se aplicaban a través de múltiples tipos de gravamen. Estos gravámenes venían a acrecentar la falta de neutralidad de la imposición indirecta sobre el consumo

² El IGTE al gravar bienes que son inputs de procesos productivos tanto, en el momento de su venta como cuando van incorporados en el precio de venta del producto del que forman parte, origina una tributación en cascada de los bienes hasta la fase final de consumo; dando lugar a una distribución de la carga tributaria no uniforme y arbitraria sobre el precio de los bienes finales impidiendo determinar correctamente el impuesto compensatorio a la importación y la desgravación fiscal a la exportación, lo que generaba que se llevaran a cabo unos ajustes fiscales en frontera que no eran neutrales. En efecto, los tipos del impuesto de compensación de gravámenes interiores eran con carácter general superiores a la carga fiscal que soportaban los bienes nacionales equivalentes, y las alícuotas de la desgravación fiscal a la exportación también eran con carácter general superiores a la carga tributaria implícita en el precio de los bienes que se exportaban. Por ello los ajustes fiscales en frontera que se practicaban en nuestro país no eran correctos y el impuesto de compensación de gravámenes interiores suponía en parte un derecho arancelario y la desgravación fiscal a la exportación representaba también en parte una subvención a los sectores exportadores.

Las disfuncionalidades señaladas provocaron la crisis de la imposición sobre el consumo, planteándose la necesidad de proceder a su reforma. Los principios que sustentaron las futuras reformas los encontramos en los trabajos “Informe sobre el sistema tributario español” (I.E.F, 1973), denominado también “Libro verde”, y “Sistema tributario español. Criterios para su reforma” (I.E.F, 1976), también denominado “Libro blanco”. En estos trabajos, después de analizar críticamente la imposición existente se proponía una nueva configuración de la imposición sobre el consumo alrededor del Impuesto sobre el Valor añadido y los Impuestos especiales

3. La modernización de la imposición sobre el consumo

El proceso de modernización de la imposición sobre el consumo se fue desarrollando a lo largo de un periodo que empieza con la reforma fiscal de 1978 y se consolida con la entrada en el Mercado Único a principios de 1986.

En una primera etapa fechada entre 1978 y 1985 se fueron sucediendo, entre otras las siguientes modificaciones fiscales relacionadas con la imposición sobre el consumo.

3.1. La reforma de 1977

El sistema fiscal vigente a principios de 1.977 presentaba dos características básicas: Por un lado, la presión fiscal se situaba en un nivel muy inferior al promedio de los países miembros de la CEE. Los ingresos fiscales totales ascendían a un 21,6 % del PIB, 13,1 puntos por debajo de la media comunitaria –excluida España- y la mitad de la presión fiscal de la nación con mayores impuestos en dicho año (países Bajos). Sólo Grecia, Portugal e Italia tenían índices de presión fiscal comparables. De otro lado, las características estructurales del sistema impositivo hacían de éste una rémora en el proceso de modernización económica que se avecinaba.

En estas fechas la mitad de los ingresos coactivos del Gobierno provenían de las cotizaciones a la Seguridad Social, cerca del 30 % correspondían a impuestos indirectos y algo menos del 20% a impuestos sobre la renta personal y sobre los beneficios. Entre los impuestos indirectos ocupaba como ya hemos comentado, un lugar prominente el IGTE, un impuesto en cascada sobre las ventas empresariales que plagaba de distorsiones las transacciones interiores y que carecía de neutralidad con respecto al comercio exterior, al requerir complejos ajustes en frontera que facilitaban, como ya hemos comentado, prácticas proteccionistas.

Coincidiendo con el cambio de régimen político, la perentoria necesidad de hacer frente a las crecientes presiones sociales a favor de aumentos del gasto público urgía una reforma radical del sistema tributario, que se convierte así en una prioridad destacada en la agenda política. Señalar que la totalidad de las fuerzas políticas y sociales estaban de acuerdo en la necesidad de abordar una profunda reforma del sistema fiscal. Este consenso cristalizó en un acuerdo llamado Programa de Saneamiento y Reforma Económica y conocido como Pactos de la Moncloa, firmado el 25 de octubre de 1.977.

El punto de arranque de la reforma de 1978 hay que buscarlo el año anterior: el 14 de Noviembre de 1977 se aprueba la Ley 50/77 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que actuó a modo de revulsivo social y traslado a la opinión pública la idea de cambio en el ámbito tributario. Este primer paso, fue dirigido sobre todo a afirmar el propósito decidido de reformar el sistema fiscal y promover el afianzamiento de una nueva moral de cumplimiento tributario (amnistía fiscal, supresión del secreto bancario, creación de un impuesto extraordinario sobre el patrimonio neto e introducción de sanciones penales para la nueva figura del delito fiscal).

En este marco, en 1979 se aprueba la Ley de Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, cuyo objetivo fundamental era la aproximación al Impuesto sobre el Valor Añadido que había de entrar inexcusablemente en vigor en el futuro. En años posteriores se fue incrementando paulatinamente el tipo impositivo del IGTE para ir acercándolo al los del IVA futuro, sin producir excesivas distorsiones; se sujetan a gravamen las transmisiones y arrendamientos empresariales de inmuebles, y se suprimen, como conceptos tributarios las exportaciones y las adquisiciones de productos naturales³.

Asimismo, la Ley 6/79 retoca, además, diversos aspectos del Impuesto de Lujo reordenando hechos imposables, eliminando otros, y simplificando los tipos de gravamen.

Por su parte, en enero de 1980 entra en vigor la nueva Ley de los Impuestos Especiales. Ello supone el primer gran impacto en materia de Impuestos Especiales. La reforma fiscal pretendía la modernización de estos impuestos derivada a su vez de dos necesidades básicas y concurrentes: en primer lugar, ir adaptando su estructura a las ideas existentes en aquel momento en la C.E.E. de cara a un ingreso, entonces eventual, de España en las Comunidades Europeas, y, en segunda lugar, y como consecuencia de lo anterior, concebir dicha estructura de un modo coordinado con el futuro Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto que ambas figuras habrían de constituir los dos

³ Estas dos medidas tenían como objetivo preparar el camino para la introducción del IVA, donde las exportaciones quedan exentas y las compras de productos naturales se preveía que tendrían un régimen especial.

soportes esenciales de la imposición indirecta. Como consecuencia de lo anterior fueron suprimidos como impuestos especiales los que gravaban el azúcar y la achicoria y se mantuvieron condicionados a la entrada en vigor del IVA, de los Impuestos sobre Bebidas Refrescantes y sobre el Uso del Teléfono.

Asimismo, se inició una sensible elevación de los tipos impositivos, básicamente, en el Impuesto sobre el Alcohol Eílico y las Bebidas Alcohólicas. Lo mismo ocurrió en el marco del Impuesto sobre le Petróleo, Derivados y Similares, donde se procedió al trasvase del concepto recaudatorio “Renta del Monopolio” al concepto “Impuesto Especial”⁴.

Por lo demás, se atribuyó la consideración de Impuesto Especial al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, cuyo nacimiento efectivo quedaba vinculado al del Impuesto sobre el Valor Añadido, de manera que mientras ello acontecía, las labores del tabaco continuaban sometidas a tributación a través del Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo⁵.

De esa manera, en esta primera etapa se sentaron las bases para posteriormente proceder a la definitiva implantación del IVA y a la tecnificación, sistematización y modernización de los impuestos especiales.

3.2. La reforma de 1985

En una segunda etapa, fechada en los años 1985 y 1986, se produce la adecuación de la imposición sobre el consumo a la entrada en el Mercado Único.

La Ley 30/1985 incorpora el IVA a nuestro ordenamiento tributario ⁶. Tras incontables estudios y tres Proyectos de Ley, entra en vigor el 1 de Enero de 1986 bajo una sensación de recelo por parte de los sujetos pasivos ante la puesta en práctica, y por el público por la posible incidencia sobre los precios al consumo.

⁴ Los recursos obtenidos de los productos petrolíferos se configuraban a través de tres conceptos: Los beneficios de la Renta del Monopolio de Petróleos; Impuestos específicos sobre productos petrolíferos (impuesto especial sobre petróleo y sus derivados, creado por la ley de 17 de marzo de 1.932) E Impuestos de Lujo sobre gasolina supercarburante y los rendimientos de las acciones de CAMPSA propiedad del Estado. Los beneficios de la Renta del Monopolio de Petróleos se incluyen en los Impuestos especiales, con lo que se incrementaba la transparencia fiscal y se preparaba el camino de la futura eliminación del citado monopolio.

⁵ En el caso del tabaco, aunque existía un monopolio, todo el impuesto se articulaba a través del impuesto sobre el lujo.

El modelo español sigue la sexta directriz comunitaria cuyo espíritu no es gravar tanto conceptos jurídicos como una realidad económica, cual es, la generación de valor que realizan las explotaciones en cuanto determinantes del valor del consumo final. El IVA es, ante todo, un gravamen de racionalidad económica y de funcionamiento contable.

En esta línea, los principales elementos característicos del IVA español son los siguientes:

-Es un IVA tipo consumo, es decir, se admite la deducción inmediata del IVA que se soporta por la realización de inversiones en el periodo de la adquisición de los bienes.

- Se aplica mediante el método de crédito de impuesto, esto es, que el IVA a ingresar o a devolver se obtiene por diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado.

- Ciertas actividades están exentas de repercutir IVA. Se trata, entre otros, de los servicios públicos postales, servicios médicos (excepto hospitalización en clínicas privadas en régimen de precios libres), asistencia social, educación, seguros, juegos de azar, arrendamiento de inmuebles, servicios de artistas plásticos, escritores, músicos, etc. Estas actividades exenta son tienen derecho a la deducción del IVA soportado por lo que éste es un coste más para las empresas que venden este tipo de bienes e intentarán trasladarlo al precio de ventas.

- Los bienes y servicios exportados también están exentos de repercutir el IVA del país de origen. En este caso, sin embargo, el exportador puede deducir el IVA soportado. Al llegar a la frontera del país exportador se devuelve al exportador el IVA soportado con lo que el producto pasa a la frontera del país importador libre de impuestos indirectos. En ella, los productos son gravados con el IVA del país de destino. De esta manera se asegura la igualdad de condiciones de competencia de todos los productos en un determinado mercado preservándose la eficacia en cuanto a las decisiones del consumidor.

- En principio, se contemplaban tres tipos de gravamen: uno general del 12 %, otro reducido del 6% para bienes de primera necesidad, y otro incrementado del 33% para bienes y servicios de carácter suntuario. En la actualidad, el tipo impositivo general es del 16 % , existiendo un tipo reducido del 6 % y uno superreducido del 3 %. El tipo del 6 % se aplica a los productos alimentarios, material sanitario, viviendas, transporte de viajeros, algunos tipos de servicios hosteleros y de restauración, cine teatro y otros servicios culturales, recogida de basuras y tratamiento de residuos y servicios funerarios. El superreducido del 3 % se aplica a determinados alimentos, libros, revistas y

⁶ La Ley 30/1985 produce como inmediata y fundamental consecuencia la derogación del I.G.T.E y del Impuesto de Lujo.

periódicos, especialidades farmacéuticas, coches y prótesis para minusválidos y viviendas de protección oficial.

- El IVA pagado en las compras únicamente podrá deducirse cuando los bienes adquiridos correspondan a actividades gravadas por el impuesto, de modo que si una empresa realizara diversas actividades, unas gravadas y otras exentas, hay que aplicar la denominada regla de prorrata para deducir únicamente el IVA sobre las compras que proporcionalmente correspondan a actividades gravadas. Existen una serie de compras para las que no se permite la deducción del IVA soportado. La finalidad de esta restricción es evitar que se pretenda convertir en consumos de las empresas gastos de consumo de las personas y que no estén relacionados directamente con las actividades profesionales o empresariales. Así se excluye del derecho a deducir por las compras o alquileres de vehículos, los gastos de desplazamiento y manutención que se consideren retribución en especie a efectos del IRPF y los gastos por adquisición de joyas, entre otros.

- No hay límite para la deducción del IVA pagado en las compras, de modo que si un periodo impositivo fuese superior al IVA sobre las ventas, se podría deducir el exceso en posteriores periodos impositivos o la Hacienda Pública se lo devolvería a la empresa contribuyente.

- Existen regímenes especiales para la agricultura, pequeñas empresas, bienes usados, antigüedades y objetos de valor, agencias de viajes y comercio minorista. Merece destacarse por su singularidad el régimen del recargo de equivalencia que consiste en aplicar un recargo sobre las ventas que los fabricantes o mayoristas realizan a determinados minoristas como sustitutorio del IVA que debería gravar a estos últimos. Los comerciantes no están obligados a llevar la contabilidad necesaria para liquidar la diferencia entre el IVA repercutido y el soportado. Las cuotas que deberían ingresar son cobradas por sus proveedores aplicando un recargo sobre el precio de venta comprendido, según el tipo de bienes, entre el 0,5 y el 4 %.

En definitiva, puede afirmarse que el IVA español es un impuesto que, en general: incide sobre el consumidor final y no sobre los empresarios o profesionales; no incide sobre el valor añadido entendiendo estrictamente, y no es mayor o menor en función del número de fases de transformación y distribución por las que atraviesa un bien; su efecto recaudatorio suele coincidir con la aplicación del tipo de gravamen al precio al que se vende al consumidor final.

El impuesto sobre el valor añadido, absorbió diversos gravámenes entre los que destacan el impuesto general sobre el tráfico de empresas, el impuesto sobre el lujo, determinados impuestos especiales (los que gravaban las bebidas refrescantes y el uso del teléfono) y el impuesto de compensación de gravámenes interiores. Asimismo, a la entrada en vigor del IVA quedó suprimida la desgravación fiscal a la exportación.

El Real Decreto-Ley 6/85 adapta la imposición indirecta en Canarias, Ceuta y Melilla, territorios españoles en los que, no siendo de aplicación el IVA, mantienen, junto con sus peculiares Arbitrios, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Posteriormente la Ley 20/1.991 reguló las peculiaridades canarias. Como es bien conocido, el tratado de adhesión de España a la Comunidad Europea, firmado en 1.985, excluía a las Islas Canarias del ámbito de aplicación del IVA, con el compromiso de implantar tributos compensatorios de tal exoneración. Acabado el periodo transitorio concedido, se creó el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), y el Arbitrio sobre la Producción y la Importación. Se trata de tributos de normativa estatal, que suelen modificarse anualmente en las leyes de presupuestos del Estado. Así lo ha hecho el artículo 11 de la Ley 24/2001, de 27 de Diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que ha sustituido aquel Arbitrio por uno nuevo, llamado arbitrio sobre importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEMIC), vigente desde el 1 de Enero de 2.002.

Muy simplídicamente: el IGIC es un impuesto indirecto sobre las ventas, que en parte se asemeja al IVA, aunque tiene menores tipos impositivos, y deja de gravar mayor número de bienes y servicios que éste; el AIEMIC es un impuesto indirecto que, basado en la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas, grava cada bien con un tipo impositivo específico. En el IGIC la regulación de las obligaciones formales del impuesto, la fijación de los tipos impositivos aplicables, dentro de una banda predeterminada, y la gestión, liquidación, recaudación e inspección correspondiente a la Comunidad Autónoma. En el AIEMIC, la Comunidad Autónoma sólo es competente en el ámbito de la gestión, liquidación, recaudación e inspección.

Por su parte, la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (Desde 1.997, Impuesto sobre la Producción, los servicios y la importación (IPSI) Ley 13/1.996), adapta la fiscalidad local de estas ciudades al protocolo número 2 del Tratado de Adhesión, cuyo artículo 25 reconoce que las condiciones en que se aplicarán las disposiciones de los Tratados CEE y CECA sobre la libre circulación de mercancías, así como los actos de las instituciones de la Comunidad relativos a la legislación aduanera y a la política comercial en Canarias, y en Ceuta y Melilla. El citado gravamen es un impuesto indirecto de carácter municipal, que grava la producción, elaboración e importación de toda clase de bienes inmuebles situados en las ciudades de Ceuta y Melilla.

La segunda parte de la reforma de 1985 consistió en la adaptación de los Impuestos Especiales a la normativa comunitaria. Esto se logró en el mismo año mediante la Ley 45/85, de Impuestos Especiales. Dicha reforma aparece justificada por diversas razones. En primer lugar, la coexistencia con el IVA generaba problemas de compatibilidad y de doble gravamen que había que abordar. Asimismo, el proceso de armonización fiscal, sobre el que más adelante nos referimos,

también aparece como un problema a resolver con la reforma. En tercer lugar, el sistema de impuestos especiales presentaba un conjunto de deficiencias derivadas de su propia naturaleza entre las que destacan, por un lado la falta de neutralidad debido al distinto porcentaje de impuesto en el precio final de cada producto, y por otro, las distorsiones originadas por el empleo de tipos impositivos específicos.

De las posibles opciones de reforma, a saber: La desaparición del impuesto especial y su correspondiente integración en el IVA; su conservación independiente con la características de los impuestos sobre consumos específicos; Sujeción de todos los consumos al IVA y además establecimiento de un impuesto especial sobre algunas categorías de consumos, se adoptó la segunda opción que como veremos en un apartado posterior es la imperante en la mayoría de países desarrollados.

Después de la aprobación de la Ley 38/1.992 y reformas parciales posteriores los impuestos especiales en España aparecen configurados tal como sigue:

a) Como un impuesto monofásico sobre los fabricantes en los casos siguientes

– Los impuestos sobre bebidas alcohólicas:

- impuesto sobre la cerveza
- impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas
- impuesto sobre productos intermedios
- impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas.

- El impuesto sobre hidrocarburos.

- El impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

- El impuesto sobre las labores del tabaco

- El impuesto sobre la electricidad

- El impuesto sobre las primas de seguro

b) Como un impuesto monofásico en fase minorista en el caso del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

De esta forma, junto al IVA coexisten los Impuestos Especiales. Dicha coexistencia impositiva de los IE con el IVA, o doble gravamen, se justifica en razón a que el consumo específico

de determinados bienes resulta, en algún sentido, contraproducente para la sociedad por generar unos costes sociales no incluidos en los precios privados, costes que deben “internalizarse” a través de una imposición específica que grave selectivamente el consumo de dichos productos para que, al tiempo de desincentivar tales consumos, compense los gastos sociales ocasionados a la comunidad. De esta forma, dicha imposición específica cumple, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias energéticas, medioambientales, etc.

3.3. Principales efectos económicos de la reforma

La puesta en marcha de los cambios fiscales reseñados, en particular de la implantación del IVA, dio lugar a importantes efectos económicos, especialmente en lo que respecta a la incidencia personal y sectorial de la carga tributaria, como a las modificaciones operadas en el mecanismo de los ajustes fiscales en frontera.

Con relación a las consecuencias sobre el volumen de recaudación, cabe destacar que la intención política fue la de mantener constante la carga fiscal, de manera que el IVA supusiera una equivalencia recaudatoria respecto a los ingresos de los impuestos a los que sustituiría. En concreto, la elección de los tipos del 6, 12 y 33 % estaba fundamentada precisamente en que con tales tipos se conseguía el citado objetivo.

Se puede comprobar como la elasticidad de la recaudación de los impuestos sobre el consumo con relación al PIB se elevó como consecuencia de dichas modificaciones. En concreto, con datos de la OCDE (“Revenue Statistics of OECD Member Countries”) estimamos que la elasticidad relativa al conjunto de los impuestos sobre el consumo se situaba en 1,0054 para el período 1965-1985, y que se elevó a 1,051 para los años 1986 a 2001. Si consideramos tan sólo los impuestos generales sobre el consumo, la introducción del IVA el año 1986 elevó de manera apreciable la elasticidad con relación al PIB; en efecto se estima que era de 0.994 a lo largo del período 1965-1985, y que aumentó a 1,195 la elasticidad de la recaudación, ahora ya del IVA, a partir de 1986.

Regresión de la Recaudación de impuestos sobre el consumo (COM) con relación al PIB, en logaritmos

Variable dependiente: logaritmo de la recaudación de impuestos sobre el consumo (LCOM)

Método: mínimos cuadrados ordinarios

muestra: 1965 1985. observaciones: 21

Variable	coeficiente	t-Statistic
C	-2.953700	-8.109195
LPIB	1.005429	29.30059
Adjusted R-squared		0.977209
Durbin-Watson stat		0.254635
F-statistic		858.5247

muestra: 1986 2001. observaciones: 16

Variable	coeficiente	t-Statistic
C	-2.979897	-8.421051
LPIB	1.050484	38.19126
Adjusted R-squared		0.989814
Durbin-Watson stat		0.837810
F-statistic		1458.572

Regresión de la Recaudación de impuestos generales sobre el consumo (GEN) con relación al PIB, en logaritmos

Variable dependiente: logaritmo de la recaudación de impuestos generales sobre el consumo (LGEN)

Método: mínimos cuadrados ordinarios

muestra: 1965 1985. observaciones: 21

Variable	coeficiente	t-Statistic
C	-3.412417	-11.65655
LPIB	0.994447	36.05813
Adjusted R-squared		0.984839
Durbin-Watson stat		0.602044
F-statistic		1300.188

muestra: 1986 2001. observaciones: 16

Variable	coeficiente	t-Statistic
C	-4.992308	-0.911878
LPIB	1.151324	2.705467
Adjusted R-squared		0.296420
Durbin-Watson stat		2.014650
F-statistic		7.319552

En un trabajo realizado al efecto, Castellano y Raymond (1985), analizaron las consecuencias económicas de la implantación del IVA en enero de 1986. Mediante el empleo de las Tablas Input-Output, según estos autores, la introducción del IVA añadiría entre 2 y 4 puntos porcentuales al deflactor del consumo privado, basándose en la rigidez a la baja de los precios y la diferen-

te distribución por sectores de las cargas impositivas de ITE e IVA. Más tarde, Burgos et al. (1992) analizaron los efectos sobre las principales variables macroeconómicas, y específicamente sobre la inflación, de las medidas de reforma impositiva introducidas en enero de 1992 en el IVA, la fiscalidad sobre los hidrocarburos y la fiscalidad del tabaco, los cuales habrían añadido un 1% a la tasa de inflación.

Más tarde, González y Rey (1998) analizan las consecuencias de los cambios que se han ido sucediendo en la imposición indirecta sobre los precios; según estos autores cuando las modificaciones en los han consistido en rebajas de tipos impositivos del IVA se ha producido un traslado inmediato e íntegro en forma de bajadas de precios, mientras que, cuando las modificaciones fueron alcistas, el traslado a precios o bien se diluyó mucho en el tiempo o bien no se produjo íntegramente. De entre las distintas subidas de tipos de IVA, estiman que se produjo una repercusión prácticamente íntegra a los precios en la que tuvo lugar en enero de 1992. Por el contrario, en agosto de 1992 y enero de 1995 estiman que el impacto inflacionista detectado es bastante inferior al que se hubiera producido bajo el supuesto de traslado íntegro a los precios. La explicación que encuentran para tal asimetría es la de la incidencia de la posición cíclica de la economía. Mientras que en enero de 1992 la demanda nacional todavía crecía a tasas superiores al 3%, en el verano del mismo año se inició un fuerte debilitamiento de la misma que conduciría a una profunda recesión. Entienden estos autores que en algunas de las fechas mencionadas, las empresas fueron incapaces de repercutir en los precios algunas de las subidas de impuestos, lo que se tradujo en una merma pasajera de los márgenes empresariales en momentos particularmente difíciles.

El trabajo de Izquierdo, Melguizo y Taguas (2001) evalúa los efectos sobre la evolución del Índice de Precios de Consumo (IPC) de la introducción y cambios normativos en el IVA, así como en los tres Impuestos Especiales más relevantes, sobre el alcohol, el tabaco y los hidrocarburos, en el período muestral comprendido entre enero de 1983 y diciembre de 2000. Las principales novedades metodológicas contenidas en esta investigación se refieren a que el análisis se realiza con una desagregación superior a los cinco clásicos componentes del IPC, lo que permite una evaluación más detallada de los resultados, y a que el período muestral abarca todas las reformas modernas de la fiscalidad indirecta en España. Estos autores concluyen que el impacto de la introducción del IVA en 1986 se estima en un incremento de los precios de consumo de 2 puntos; estiman también que el incremento de tres puntos en el tipo normal de 1992, junto con la reducción del tipo incrementado del 33 al 28%, supusieron un incremento adicional de 1,3 puntos, mientras que la creación del tipo superreducido del 3% en 1993, redujo los precios 0,3 puntos y la subida general de un punto de 1995 los incrementó en 0,5 puntos. La reducción del impuesto de matriculaciones en 1996 supuso una reducción de 0,1 puntos, y, finalmente, la reducción del IVA del butano del 16% al 7% en 1999 los redujo 0,05 puntos.

Obtienen además, Izquierdo, Melguizo y Taguas (2001), series de precios de consumo de tabacos, hidrocarburos y electricidad en las que se han eliminado las variaciones debidas a cambios de impuestos indirectos. Agregando estos resultados con los efectos de cambios en el IVA, obtienen que el nivel de los precios de consumo en el año 2000 es un 5,6% mayor del que habría sido en ausencia de cambios normativos. Lo que implica que la tasa de inflación acumulada desde 1983 hasta 2001, 142,6%, habría sido inferior en 13 puntos porcentuales a la observada.

Con ocasión de la introducción del IVA en 1986, asociada al ingreso en la Comunidad Europea, se suscitó un debate respecto a la sustitución de cotizaciones sociales por IVA, tratando de favorecer el empleo y las exportaciones (Benelbas et al., 1987, Servén, 1988 y Zabalza, 1988). El argumento utilizado era su potencial efecto positivo sobre el comercio exterior, ante unas cotizaciones sociales no "ajustables en frontera". Dado que los productos españoles han tendido a ser intensivos en mano de obra, en la medida en que dichas cuotas se trasladaran a precios estarían dañando la posición competitiva de las empresas, por lo que la política de reducción de las cotizaciones compensada por incrementos en el IVA favorecería el empleo. Sin embargo, según Izquierdo, Melguizo y Taguas (2001), si la estructura de la cuña impositiva no es relevante, y su nivel no varía, el efecto positivo sobre el empleo y los potenciales beneficios sobre el sector exterior se diluyen ante el actual régimen transitorio del IVA y el gran volumen de operaciones intracomunitarias.

Por último, el funcionamiento del IGTE con efectos de cascada sobre los precios hacia imposible determinar las tasas correctas que debían aplicarse para compensar los impuestos interiores en las importaciones y las deducciones fiscales a la exportación⁷. Bajo el IGTE, el resultado dependiendo del caso, se traducía de hecho en la existencia de una penalización o desgravación en las importaciones y en una subvención encubierta o insuficiente compensación a las exportaciones, según los casos. Esta situación cambió radicalmente al implantarse el IVA, por cuanto la neutralidad externa de este tributo permitía calcular con precisión los ajustes fiscales en frontera necesarios para aplicar convenientemente el principio de imposición en el país de destino, que es el normal-

⁷ El sistema anterior a la entrada en vigor del IVA aplicaba el principio de gravamen en el país de destino por medio de la Desgravación Fiscal a la Exportación (DFE) y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores (ICGI). En general y para cada partida del Arancel de Aduanas, el tipo de compensación establecía el importe a pagar por el producto importado, con el fin de que el mismo soportase una presión fiscal derivada de la imposición indirecta interna equivalente a la soportada por una misma clase de productos elaborados dentro del país. Por su parte, el tipo de Desgravación Fiscal a la Exportación pretendía desgravar al producto exportado de la totalidad de la imposición indirecta que hubiera podido incorporarse al precio. Por ello, en principio, los tipos del Impuesto de Compensación deberían coincidir con los de la Desgravación Fiscal. No obstante, había bastantes excepciones a esta regla que obedecían a razones de política económica, pudiendo considerarse que los tipos de la Desgravación Fiscal eran valores medios para las empresas de cada sector o para una empresa del mismo tipo. En algunos casos ocurría que el tipo de la Desgravación Fiscal era más elevado que el que resultaba en la práctica a través de la imposición en cascada y ello suponía subvencionar las exportaciones y penalizar las importaciones.

mente aplicable a los impuestos indirectos en las relaciones internacionales y era el que regía todavía en el ámbito de las Comunidades Europeas.

Por tanto, como consecuencia de la implantación del IVA se eliminaron unos desajustes fiscales que incidieron especialmente sobre los sectores exportadores. Por tanto, en los sectores exportadores los efectos más relevantes del cambio de impuestos se derivarían de la posible alteración de los ajustes en frontera (Soto Guinda, 1982, p 134). En los supuestos en que tales ajustes se traduzcan, con ocasión de la aplicación del IVA en sustitución del IGTE, en superiores cargas relativas para las importaciones y en cargas inferiores para las exportaciones, la introducción del IVA supondrá una ventaja para la balanza comercial y de servicios y viceversa.

Según datos de la Memoria que acompañó al primer Proyecto de Ley del IVA, (publicado en el Diario de las Cortes de 14-9-1981), el grupo más numerosos de sectores exportadores (esto es, alrededor del 75 %, que efectuaban más del 60 % de la exportación) resultaría favorecido por la introducción del IVA, dada la neutralidad y claridad de los ajustes en frontera a que dará lugar. Por el contrario, el 20-25 % restante, que absorbía más del 50 % del posible exceso de los ajustes, experimentará un empeoramiento relativo desde esta perspectiva.

3.4. La imposición indirecta y la financiación autonómica

La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (CC AA), operada a raíz de la Ley 7/2001, otorga por primera vez un cierto papel a la imposición sobre el consumo como instrumento financiero de los gobiernos regionales. Este olvido de la imposición indirecta, contrasta con la realidad de la mayoría de los países con sistemas fiscales descentralizados en los que la imposición sobre el consumo, sobre todo, la que recae sobre la fase minorista, se utiliza con generosidad por los niveles intermedios de gobierno.

La mayoría de los trabajos que se ocupan de la posible utilización de la imposición indirecta en la financiación de los entes territoriales sugieren serias dudas sobre la conveniencia de utilizar el IVA como impuesto descentralizado. No obstante, la experiencia reciente de la utilización del IVA dual en Canadá y algunas propuestas recientes (Mclure 2.000), han generado un cambio significativo sobre las posibilidades de descentralizar el IVA.

En el caso español, en general no existe la fase minorista en el IVA. Sin embargo, los profesionales y empresarios personas jurídicas no están sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia, por lo que para ellos si opera el IVA en la fase minorista. En la última reforma de la

hacienda territorial de 2002 se ha optado por un modelo de participación territorializada en la recaudación tanto del IVA como de los impuestos especiales⁸. Este modelo se aplica tanto a la financiación autonómica como a la de las corporaciones locales.

Por lo que respecta a la hacienda autonómica, por una parte se cede a las CCAA el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y se establece la posibilidad de que las mismas apliquen un recargo con carácter opcional en el impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos (opción que hasta ahora han utilizado un reducido número de CCAA, entre otras Madrid y Cataluña). Por otro lado, se establece una estricta participación en la recaudación territorializada de los siguientes impuestos:

1. Impuesto sobre el valor añadido. Cesión del 35% de la recaudación líquida obtenida por el Estado, distribuida entre las Comunidades según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística (INE) .

2. Impuesto sobre la cerveza. Cesión del 40% de la recaudación líquida obtenida por el Estado, distribuida entre las Comunidades según el índice de consumo territorial certificado por el INE.

3. Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas. Cesión del 40% de la recaudación líquida obtenida por el Estado, distribuida entre las Comunidades según el índice de consumo territorial certificado por el INE.

4. Impuesto sobre productos intermedios. Cesión del 40% de la recaudación líquida obtenida por el Estado, distribuida entre las Comunidades según el índice de consumo territorial certificado por el INE.

5. Impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas. Cesión del 40% de la recaudación líquida obtenida por el Estado, distribuida entre las Comunidades según el índice de consumo territorial certificado por el INE.

6. Impuesto sobre hidrocarburos. Cesión del 40% de la recaudación líquida obtenida por el Estado, distribuida entre las Comunidades según el índice territorial de entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos del Ministerio de Economía.

⁸ Para un análisis más detallado del posible papel a desempeñar por la imposición sobre el consumo en la financiación autonómica en España, véase SÁNCHEZ MALDONADO y GÓMEZ SALA (1995), (1996a), (1996b) y (1999).

7. Impuesto sobre las labores del tabaco. Cesión del 40% de la recaudación líquida obtenida por el Estado, distribuida entre las Comunidades según el índice territorial de ventas a expendurias de tabaco, elaborado por el Comisionado para el mercado de tabacos.

8. Impuesto sobre la electricidad Cesión del 100% de la recaudación líquida obtenida por el Estado, distribuida entre las Comunidades según el índice territorial de consumo neto de energía eléctrica, elaborado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología

En cuanto a la utilización de este tipo de tributos por las Corporaciones Locales, la última reforma del sistema de financiación de las haciendas locales de 2002⁹, establece también la participación en la recaudación del IVA y de los impuestos especiales por parte de estas instituciones, en los siguientes términos: a cada una de las instituciones afectadas se le cederán los siguientes porcentajes de los rendimientos que no hayan sido objeto de cesión a las CCAA, obtenidos en los siguientes impuestos sobre el consumo:

- El 1,0538% de la recaudación líquida por el IVA.

- El 1,2044% de la recaudación líquida por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.

La participación de los entes locales en el IVA se determinará mediante la aplicación del índice de consumo territorial de la CCAA a la que pertenezca cada provincia y ente asimilado a la recaudación líquida que corresponda al Estado, ponderando el resultado por la representatividad, en el ámbito de la respectiva CCAA, de la población de derecho de la provincia y ente asimilado, en los siguientes términos:

$$PIVA_{t,p} = 0,010538 \times RLIVA_t \times IC_{t,i} \times (P_{t,p} / P_i)$$

siendo:

- $PIVA_{t,p}$ el importe del rendimiento del IVA a la provincia p en el año t.

- $RLIVA_t$ la recaudación líquida por el IVA correspondiente al Estado en el año t, que no haya sido objeto de cesión a las CCAA.

- IC_t^i el índice de consumo territorial certificado por el INE y elaborado a efectos de la asignación del IVA por CCAA, determinado para la comunidad autónoma i a la que pertenece la provincia p , para el año t .

- P_t^p y P_t^i son las poblaciones de derecho de la provincia p y de la comunidad autónoma i , respectivamente, según la actualización del padrón municipal de habitantes vigente a 31 de diciembre del año t .

En cuanto a los Impuestos sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, esta imputación se determinará mediante la aplicación del índice de consumo territorial de la comunidad autónoma a la que pertenece cada provincia a la recaudación líquida que corresponda al Estado, por cada uno de los Impuestos Especiales citados, ponderando el resultado por la representatividad, en el ámbito de la respectiva CCAA, de la población de derecho de la provincia. El método de cálculo vendrá determinado por la siguiente formulación:

$$PIIEE(h)_{t^p} = 0,012044 \times RLIIEE(h)_t \times IC_t^i(h) \times (P_t^p / P_t^i)$$

Siendo:

- $PIIEE(h)_{t^p}$ el importe del rendimiento cedido por el Impuesto Especial h a la provincia p en el año t .

- $RLIIEE(h)_t$ la recaudación líquida por el Impuesto Especial h correspondiente al Estado en el año t , que no haya sido objeto de cesión a las CCAA.

- $IC_t^i(h)$ el índice de consumo territorial, certificado por el INE, de

la CCAA i a la que pertenece la provincia p , para el año t , y elaborado a efectos de la asignación del Impuesto Especial h por CCAA.

- P_t^p y P_t^i las poblaciones de derecho de la provincia p y de la CCAA i , respectivamente, según la actualización del padrón municipal de habitantes vigente a 31 de diciembre del año t .

⁹ Ley 51/2002 y el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Asimismo, se considerará producido en el territorio de una provincia o ente asimilado el rendimiento cedido del Impuesto sobre Hidrocarburos que corresponda al índice de las entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos en dicho territorio, según datos del Ministerio de Economía, ponderadas por los correspondientes tipos impositivos.

Por otro lado, se considerará producido en el territorio de una provincia o ente asimilado el rendimiento cedido del Impuesto sobre las Labores del Tabaco que corresponda al índice de ventas a expendedurías de tabaco en dicho territorio, según datos del Comisionado para el Mercado de Tabacos, ponderadas por los correspondientes tipos impositivos.

4. Incidencia de la imposición indirecta

Como pronostica el análisis teórico, el conjunto de los impuestos indirectos españoles tiene un marcado carácter regresivo. Desde el punto de vista personal, la confirmación de que tal afirmación es acertada, obtenida sobre la base de que estos tributos gravan fundamentalmente el consumo, se ha visto confirmada por cuantos trabajos empíricos se han realizado sobre la forma en que su carga se distribuye por niveles de renta. Tanto los trabajos anteriores a la introducción del IVA¹⁰, como los posteriores a esta fecha¹¹, concluyen en todos los casos que, a pesar de los profundos cambios introducidos en la estructura de esta clase de gravámenes, de la evolución constante de los patrones de consumo de los españoles y de las modificaciones habidas en la distribución de la renta en tan dilatado período de tiempo, la imposición indirecta es regresiva en relación con la renta de las personas.

Comparando los resultados de Avellaneda (1998) para el año 1991 y el conjunto de los impuestos sobre el consumo, con los de Argimón, González-Páramo y Salas (1987) para 1980 y la totalidad de impuestos indirectos, se puede calcular la variación experimentada por sus tipos impositivos a lo largo de esta década. Así, a lo largo del período los tipos medios, tanto sobre el gasto como sobre los ingresos, aumentaron desde 7,34 a 8,805 y de 8,43 a 11,293, respectivamente¹².

¹⁰ Entre otros los de Perona (1972), Pérez Morales (1974) y Lagares (1975). Véase Argimón, González-Páramo y Salas (1987).

¹¹ Ver González-Páramo y Salas (1991), Avellaneda (1998), Briones, Estrada y Hernando (1993), Manresa et al. (1996), Mayo (1995) y Serrano Mancilla (2003).

¹² El hecho, aparentemente contradictorio, de que los tipos estimados sobre el gasto sean más reducidos que sobre la renta, se debe a que en la Encuesta de Presupuestos Familiares muchos grupos sociales tienden a infradeclarar sus ingresos, pero ninguno pone inconvenientes a declarar sus gastos. Según Ruiz-Castillo y Sastre (1998), más del 60 por ciento de los hogares presentan gastos mayores que sus ingresos, lo que también

Aunque las estructuras fiscales correspondientes a ambos años son muy diferentes, la comparación es plausible en razón de que los impuestos sobre el consumo constituyen la práctica totalidad de gravámenes indirectos en 1991.

Si nos referimos exclusivamente al IVA, entre los tipos obtenidos para 1986 por González-Páramo y Salas (1991), y los de Avellaneda (1998) para 1991, se observa que se produjo un descenso, de modo que estos últimos son menores que aquellos. Para los calculados sobre el gasto, 7,88 en 1986 frente a 6,571 en 1991, y para los tipos sobre la renta, 9,02 en 1986 frente a 8,558 en 1991. Los cambios acontecidos en los tipos impositivos del IVA¹³ supusieron a partir de 1993 una elevación en la presión fiscal, de modo que el tipo medio sobre el gasto creció 0,615 puntos, desde 8,805 a 9,420, mientras la subida experimentada por el tipo sobre la renta fue algo mayor, 0,801 puntos, desde 11,923 a 12,094. Aunque el crecimiento se produjo en todos los tributos, fue mucho mayor en los Impuestos Especiales que en el IVA, como consecuencia de la eliminación del tipo incrementado de éste, compensado, a su vez, con la creación del nuevo Impuesto Sobre Matriculación de Vehículos.

Aunque el impacto global de los impuestos sobre el consumo es regresivo, la intensidad con que lo hace el IVA es considerablemente menor que la del conjunto de los impuestos especiales. Sin embargo, dentro de estos últimos hay dos, el de carburantes y el de matriculación de vehículos, que parecen ser progresivos. Esto es consecuencia de que el consumo de estos bienes está fuertemente condicionado por el nivel de renta, de modo que su elevado precio, en el caso de los vehículos a motor, y la posesión de los mismos, que determina un mayor consumo de derivados del petróleo, propicia que sean las familias con mayores ingresos las que más los adquieran. Por el contrario, los gravámenes del alcohol y del tabaco resultan extraordinariamente regresivos. El consumo de ambos productos, teniendo en cuenta que su bajo precio relativo los ponen al alcance de cualquier nivel de renta, se explica sobre todo en razón de hábitos culturales. No obstante, es presumible que, debido a la evidencia de que el abuso del tabaco y del alcohol perjudica seriamente la salud, aquellas capas de población con un mayor nivel de información moderen el consumo de estos productos, y al estar el nivel de información e instrucción fuertemente correlacionado con el nivel de

concuera con los resultados del trabajo de Sanz (1996) sobre la EPF de 1990-91, según el cual la comparación de los ingresos agregados con el total comparable de la Contabilidad Nacional arroja una infravaloración de los ingresos en la EPF del orden del 40 por ciento.

¹³ En 1992 el tipo general del IVA se elevó del 12% al 13% (Ley 31/1991) y en agosto del mismo año (RDL 5/1992 y Ley 28/1992) al 15%. Desde 1995 es del 16%. Por otro lado, el tipo incrementado de IVA que era del 33% de 1986 a 1991, y del 28% en 1992, desaparece en 1993 (Ley 37/1992) y se crea entonces el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, de modo que los vehículos pasan a tributar por el IVA al tipo general y por el nuevo impuesto (Ley 38/1992 de Impuestos Especiales). El tipo superreducido comienza a aplicarse el 1 de enero de 1993. En los años 1993 y 1994 es del 3% y a partir del 1 de enero de 1995 es del 4%. El tipo reducido de IVA es del 6% de 1986 a 1994 y del 7% desde el 1 de enero de 1995.

renta, explicaría por qué aquellos hogares con menores ingresos al consumir más estos productos, realizan una mayor contribución en estos impuestos que las familias con más renta (Avellaneda y Sánchez Maldonado, 1999).

Con relación al IVA, Serrano (2003, pp. 80 y ss.) comprueba los resultados generales del impacto redistributivo del actual cuadro fiscal del IVA en España. Respecto a la concentración de los pagos impositivos por IVA, la situación actual se caracteriza porque la distribución de la carga fiscal no es proporcional respecto a la distribución de la renta. El índice de concentración es 0,2268, mientras que el índice de Gini es superior (0,2964). En otras palabras, la curva de concentración de los pagos impositivos está por encima de la curva de Lorenz de la renta antes de impuestos, para cualquier percentil, lo que constata la regresividad del impuesto indirecto, bajo un enfoque global. En otros términos, el valor negativo del índice de Kakwani (-0.0696) corrobora la regresividad del IVA, bajo este mismo prisma global. Por ejemplo, el 30 por ciento de la población más pobre solo dispone del 14,59 por ciento de la renta, y en cambio, soporta una carga fiscal por IVA del 20 por ciento del total. Por el contrario, se favorece a la decila rica: el 10 por ciento de la población más rica, posee el 23,47 por ciento de la renta y solamente paga el 17,06 por ciento del total de IVA recaudado. Por otra parte, la reducción del tipo efectivo medio a medida que aumenta la renta es otra medida de la regresividad del IVA actual en España.

En los trabajos de Avellaneda y Sánchez Maldonado (1999) y Sánchez Maldonado, Gómez Sala y Avellaneda (1999) se analiza la forma en que se distribuye la carga tributaria de la imposición sobre el consumo entre los individuos teniendo en cuenta, además de su renta, la comunidad autónoma de residencia. El análisis comparativo de los tipos de los distintos impuestos de las distintas regiones entre sí y en dos años de referencia, permite, de una parte, valorar la incidencia de cada impuesto en cada comunidad en relación con las demás, así como, el impacto que la reforma de 1993 tuvo en cada una de ellas. Se pone de manifiesto que los tipos impositivos regionales distan mucho de ser homogéneos, antes al contrario presentan una notable dispersión, tanto sobre los ingresos como sobre el gasto, mayor en aquellos que en éstos y que, además, también varían según el tributo considerado. Tampoco puede afirmarse que el aumento de los impuestos consecuencia de la reforma de 1993 afectase por igual a los residentes de unas y otras autonomías.

Al valorar esta disimilitud de los tipos regionales en términos de progresividad-regresividad territorial, se concluye que estos tributos son en conjunto regresivos, de modo que aquellas comunidades con menores niveles de renta hacen un esfuerzo fiscal mayor que las de mayor renta. Este resultado era esperable si se extrapola al territorio el ya citado dato de que la imposición indirecta es regresiva con la renta de los hogares.

También es relevante el hecho de que si además de la renta media consideramos la composición del hogar, estos impuestos se muestran más regresivos aún en su distribución territorial, hasta el extremo de que los dos únicos impuestos progresivos, el de hidrocarburos y el de matriculación, dejan de serlo. Es éste un factor sin duda importante al analizar la equidad del sistema tributario indirecto, pues para una misma renta del hogar un número mayor de componentes, reduce la capacidad de pago del mismo. Finalmente, la reforma efectuada en 1993 redujo ligeramente la regresividad territorial tanto de la globalidad de estos tributos, como la de cada uno de ellos individualmente considerados, excepción hecha del impuesto sobre las bebidas alcohólicas que con su nueva configuración se hizo mucho más regresivo aún de lo que ya era.

5. La imposición sobre el consumo en España y los países de la OCDE desde 1965: análisis cuantitativo

La recaudación aportada por los impuestos sobre el consumo en España ha evolucionado como se observa en los cuadros y gráficos adjuntos, haciendo uso de los datos de la OCDE. Esto es, en términos de participación en el PIB el conjunto de los mismos ha elevado su importancia relativa desde el 6 al 10,2% a lo largo del período 1965 al 2001 (cuadro 1); habiendo crecido los de carácter general desde el 3,3 al 6% del PIB y los especiales tan sólo desde el 2,7 al 3,3%. Como se observa en el gráfico 1, en ambos conjuntos de impuestos y en estos términos, se aprecian tres etapas. Desde el año 1965 a 1980 las participaciones en el PIB de ambas categorías de impuestos se mantuvieron relativamente estables con una tendencia a la aproximación. A partir de 1980, y hasta la última gran reforma de la imposición indirecta, el año 1986, la aportación de ambos grupos de impuestos crece de manera importante (al igual que la del resto de impuestos), siendo más destacada en los impuestos generales (del 2,3 al 5,3% del PIB). A partir de esta última fecha, ambos grupos observan un comportamiento divergente, aunque no excesivamente acusado, en paralelismo con lo ocurrido por estas mismas fechas en el resto de países desarrollados (OCDE, 2001, p. 11); así los impuestos generales, a raíz de la implantación del IVA, suben su recaudación desde el 5,3 al 6% del PIB, mientras que los especiales descienden del 4,2 al 3,3%. Este comportamiento diferenciado se explica en gran medida por el hecho de que el IVA reemplazó al antiguo impuesto sobre consumos suntuarios y a otras figuras menos importantes de los impuestos especiales.

CUADRO 1

RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO EN PORCENTAJE DEL PIB.
ESPAÑA 1965-2001

	BIENES Y		PROD. Y		IVA	ESPECIALES	UTILIZACIÓN
	SERVICIOS	VENTA	GENERALES	VENTA			
	5000	5100	5110	5111	5120	5200	
1965	6,0	6,0	3,3			2,7	
1966	6,1	6,1	3,3			2,8	
1967	6,0	6,0	3,3			2,7	
1968	5,7	5,6	3,1			2,5	
1969	5,9	5,9	3,3			2,7	
1970	5,8	5,8	3,3			2,5	
1971	5,4	5,4	3,1			2,3	
1972	5,5	5,5	3,1			2,4	
1973	5,7	5,7	3,2			2,4	
1974	4,7	4,7	3,1			1,6	
1975	4,5	4,5	2,9			1,6	
1976	4,7	4,7	2,9			1,8	
1977	4,7	4,6	2,8			1,8	
1978	4,7	4,7	3,0			1,6	
1979	4,7	4,7	3,0			1,7	
1980	4,8	4,8	2,3			2,4	
1981	5,3	5,3	2,5			2,8	
1982	5,4	5,4	3,0			2,4	
1983	6,4	6,4	3,3			3,1	
1984	7,1	7,1	3,9			3,3	
1985	8,0	7,7	4,1			3,6	0,2
1986	9,8	9,4	5,3	4,4		4,2	0,2
1987	9,6	9,2	5,3	5,0		3,9	0,4
1988	9,7	9,3	5,4	5,2		3,9	0,4
1989	9,6	9,1	5,6	5,4		3,6	0,5
1990	9,4	8,8	5,3	5,2		3,5	0,6
1991	9,5	8,8	5,3	5,2		3,5	0,7
1992	9,8	9,0	5,7	5,6		3,4	0,7
1993	9,0	8,2	4,9	4,9		3,3	0,7
1994	9,5	8,7	5,3	5,3		3,4	0,7
1995	9,4	8,6	5,2	5,2		3,4	0,8
1996	9,4	8,6	5,3	5,3		3,3	0,8
1997	9,7	8,9	5,5	5,5		3,4	0,8
1998	10,0	9,2	5,6	5,6		3,6	0,8
1999	10,5	9,6	6,1	6,1		3,5	0,8
2000	10,5	9,6	6,2	6,2		3,4	0,8
2001	10,2	9,3	6,0	6,0		3,3	0,8

Fuente: OCDE

CUADRO 2

RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO COMO PORCENTAJE DEL
TOTAL DE IMPOSICIÓN. ESPAÑA 1965-2001

	BIENES Y		PROD. Y		IVA	ESPECIALES	UTILIZACIÓN
	SERVICIOS	VENTA	GENERALES	VENTA			
	5000	5100	5110	5111	5120	5200	
1965	40,84	40,63	22,21			18,42	0,21
1966	45,02	44,96	24,14			20,82	0,06
1967	35,65	35,59	19,42			16,17	0,06
1968	35,17	35,11	19,22			15,89	0,06
1969	36,14	36,07	19,76			16,30	0,07
1970	35,87	35,77	20,29			15,48	0,10
1971	32,85	32,73	18,59			14,15	0,11
1972	31,50	31,36	17,63			13,74	0,13
1973	31,50	31,37	17,96			13,41	0,13
1974	26,92	26,78	17,73			9,05	0,14
1975	24,16	24,02	15,30			8,72	0,14
1976	24,92	24,79	15,12			9,67	0,13
1977	22,49	22,39	13,62			8,77	0,10
1978	21,39	21,30	13,90			7,39	0,09
1979	20,98	20,91	13,53			7,38	0,07
1980	20,69	20,69	10,16			10,53	0,01
1981	21,93	21,92	10,28			11,64	0,01
1982	22,07	22,06	12,40			9,67	0,01
1983	23,96	23,95	12,28			11,67	0,01
1984	25,51	25,51	13,86			11,65	
1985	28,71	27,68	14,67			13,02	0,62
1986	33,21	31,94	17,73	14,76		14,21	0,81
1987	30,59	29,28	16,90	16,03		12,38	1,24
1988	30,83	29,42	17,15	16,42		12,27	1,36
1989	28,81	27,35	16,68	16,29		10,67	1,41
1990	28,39	26,53	16,03	15,73		10,50	1,79
1991	28,36	26,34	15,89	15,59		10,45	1,93
1992	28,36	26,19	16,45	16,19		9,73	2,07
1993	26,87	24,51	14,72	14,65		9,79	2,22
1994	28,28	25,99	15,80	15,74		10,19	2,12
1995	28,62	26,14	15,87	15,85		10,27	2,32
1996	29,00	26,49	16,23	16,21		10,25	2,36
1997	28,88	26,50	16,34	16,34		10,15	2,25
1998	29,54	27,09	16,57	16,57		10,52	2,33
1999	30,03	27,51	17,42	17,42		10,09	2,41
2000	29,83	27,37	17,60	17,60		9,77	2,37
2001	28,83	26,35	17,06	17,06		9,29	2,39

Fuente: OCDE

GRÁFICO 1. RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO EN PORCENTAJE DEL PIB. ESPAÑA 1965-2001

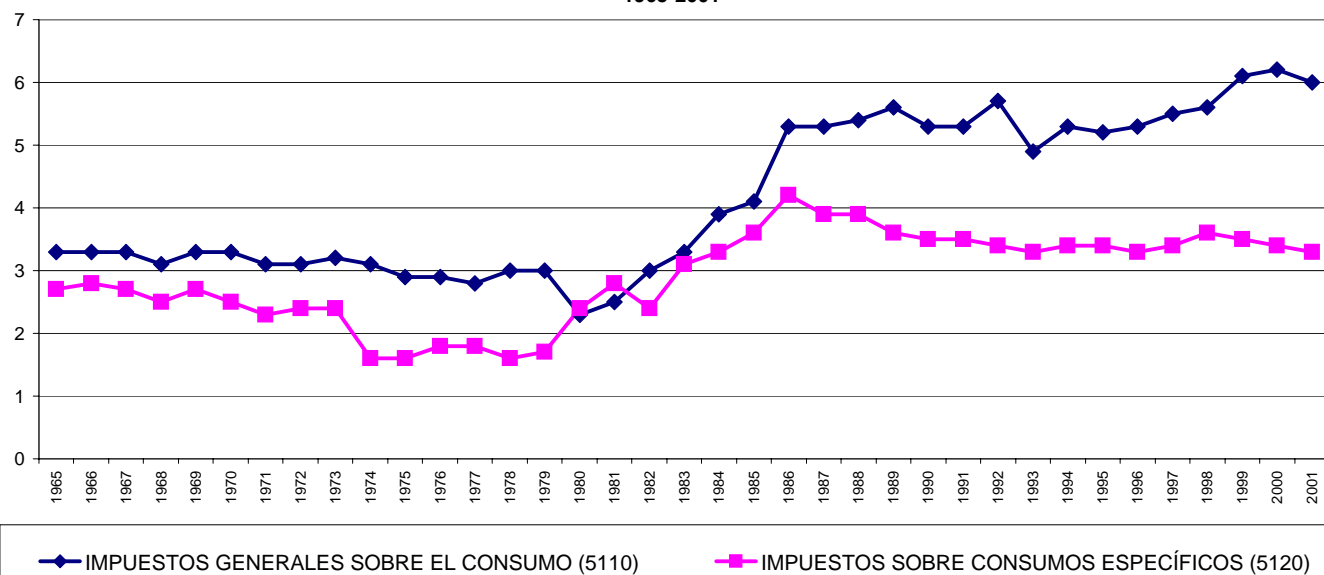
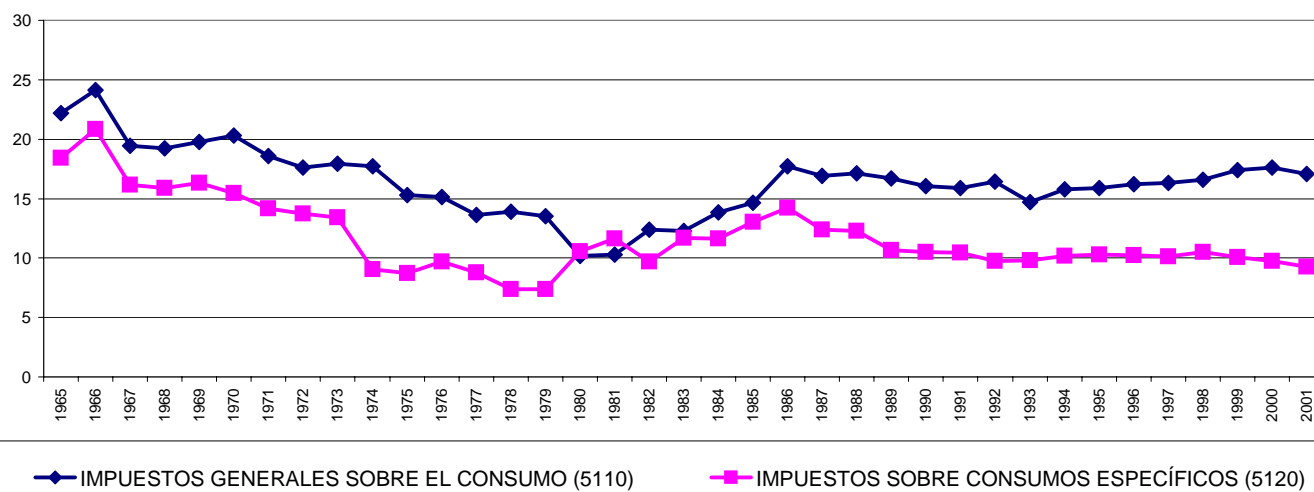


GRÁFICO 2. RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE IMPOSICIÓN. ESPAÑA 1965-2001



A pesar de lo anterior, y como consecuencia de que el resto de ingresos públicos crecieron de manera más acusada su participación en el PIB que los que gravan el consumo, éstos han reducido de manera significativa su peso en el conjunto de la recaudación fiscal. Como se observa en el cuadro 2 y el gráfico 2, el conjunto de impuestos que gravan los bienes y servicios pasó de representar el 40% de los ingresos públicos en 1965, a suponer el 20% en 1980; los de carácter general (aún el IGTE) descendieron en ese período casi doce puntos porcentuales (del 22,21% al 10,61% de la recaudación), mientras que los impuestos especiales lo llegaron a hacer en más de once puntos (del 18,42% al 7,38% en 1979). Desde comienzos de los años ochenta se aprecia también en estos mismos términos el estancamiento de los impuestos especiales, que mantienen una participación cercana al 10% de los ingresos fiscales, y el importante ascenso de los de tipo general desde el año 1981, y especialmente desde la introducción del IVA.

Desde una perspectiva internacional, cabe destacar que a comienzos de la presente década y en el conjunto de países de la OCDE la imposición sobre el consumo es más reducida en el grupo de países no europeos (ver cuadro 3 y gráfico 3). Por grupos de países, en términos de participación de la recaudación de estos impuestos sobre el PIB, la media para los países europeos (12,1% del PIB en el año 2001) es más elevada que en los americanos (9,2%) y del Pacífico (9,1%). No obstante, la participación de estos impuestos en el conjunto de la recaudación fiscal (cuadro y gráfico número 4) es en promedio mayor en los países no europeos, debido sobre todo al elevado peso relativo en las estructuras fiscales de México (el 53,1% de su recaudación recae sobre el consumo) y Korea (el 39,6%). Es sin duda en Japón, Estados Unidos y Suiza donde la importancia de estos impuestos expresada en ambos términos (participación en el PIB y porcentaje de la recaudación) es más reducida.

CUADRO 3
IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO COMO PORCENTAJE DEL PIB (5000)

	1965	1970	1975	1980	1985	1995	2001	variación
OECD Total	9,7	10,0	9,7	10,1	10,9	11,4	11,5	1,8
OECD Europa	10,3	10,8	10,4	10,9	11,8	12,4	12,1	1,8
Unión Europea (15)	10,4	10,8	10,2	11,0	12,0	12,2	11,9	1,5
OECD America	8,0	7,6	7,7	7,7	8,8	7,7	9,2	1,2
OECD Pacífico	6,4	6,3	7,0	7,7	7,8	8,5	9,1	2,7
ALEMANIA	10,4	10,3	9,5	10,2	9,5	10,7	10,6	0,2
FRANCIA	13,3	13,0	11,9	12,4	13,0	12,1	11,4	-1,9
ITALIA	10,1	10,1	7,7	8,1	8,7	11,2	11,0	0,9
HOLANDA	9,4	9,9	10,1	11,0	10,9	11,4	12,3	2,9
BELGICA	11,6	12,6	11,0	11,6	11,6	11,5	11,2	-0,4
LUXEMBURGO	6,8	3,6	7,9	8,4	10,8	11,2	11,4	4,6
REINO UNIDO	10,1	10,7	8,8	10,3	11,9	12,3	11,7	1,6
IRLANDA	13,1	15,1	13,5	13,7	15,6	13,3	10,3	-2,8
DINAMARCA	12,2	15,2	13,5	16,4	16,2	15,9	15,8	3,6
ESPAÑA	6,0	5,8	4,5	4,8	8,0	9,4	10,2	4,2
GRECIA	9,8	10,8	10,2	10,0	12,2	13,3	13,9	4,1
PORTUGAL	7,0	8,6	8,5	10,8	11,4	14,1	13,8	6,8
ESTADOS UNIDOS	5,6	5,5	5,3	4,8	4,9	4,9	4,7	-0,9
MEXICO				8,3	11,0	9,0	9,7	
CANADA	10,4	9,8	10,2	10,0	10,4	9,1	8,8	-1,6
KOREA			9,3	11,1	10,1	8,8	10,9	
JAPON	4,8	4,5	3,7	4,1	3,8	4,2	3,9	-0,9
AUSTRALIA	7,6	7,2	7,8	8,5	9,6	8,6	8,7	1,1
NORUEGA	12,2	14,8	14,8	15,1	16,3	16,0	14,1	1,9
NUEVA ZELANDA	6,9	7,3	7,4	7,2	7,6	12,5	12,4	5,5
SUECIA	10,9	10,9	10,3	11,4	12,9	11,5	11,1	0,2
FINLANDIA	12,9	12,6	11,9	12,9	13,6	13,3	13,6	0,7
ISLANDIA	16,4	16,5	18,5	17,4	17,3	15,4	14,8	-1,6
SUIZA	6,0	6,1	5,6	5,9	5,8	6,3	7,1	1,1
AUSTRIA	12,7	12,9	12,9	12,6	13,6	11,5	12,4	-0,3
TURQUIA	5,7	6,2	6,6	4,6	5,6	8,5	13,9	8,2
CHEQUIA						13,2	11,9	
ESLOVAQUIA							11,0	
HUNGRÍA						17,2	14,9	
POLONIA						14,0	12,5	

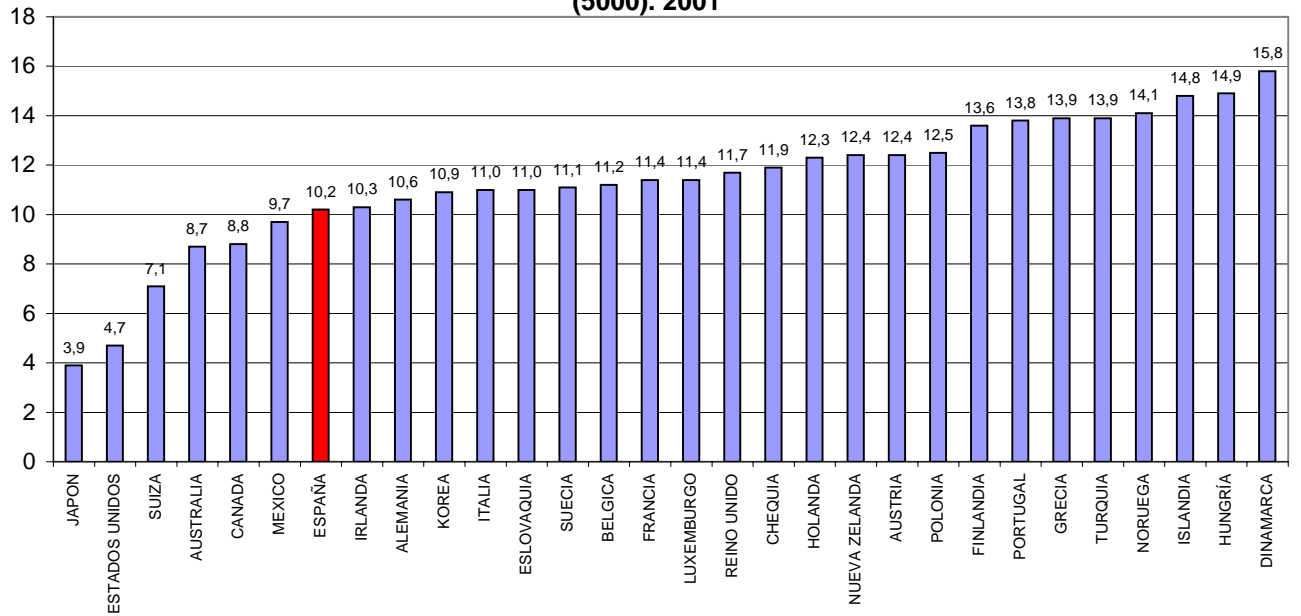
(*) En todos los cuadros el último dato para Portugal, Estados Unidos, Australia, Islandia y Polonia se refiere al año 2000
Fuente: OCDE

CUADRO 4
IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE IMPOSICIÓN (5000)

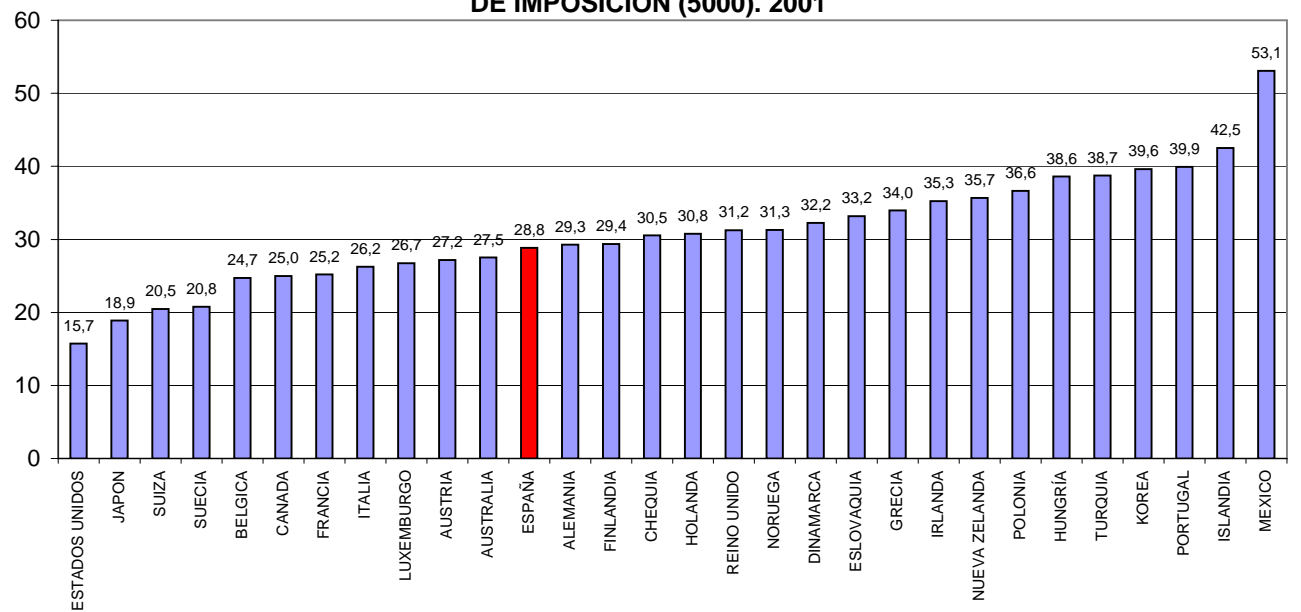
	1965	1970	1975	1980	1985	1995	2001	variación
OECD Total	38,05	35,61	32,63	32,34	33,54	32,31	31,84	-6,2
OECD Europa	40,05	37,98	33,28	31,95	33,01	32,68	30,34	-9,7
Unión Europea (15)	38,18	36,08	31,36	31,05	31,55	31,1	28,7	-9,5
OECD America	31,62	25,81	25,78	33,81	38,47	32,48	39,01	7,4
OECD Pacífico	29,63	27,19	32,98	33,1	32,37	30,13	37,52	7,9
ALEMANIA	32,97	31,81	26,9	27,11	25,65	27,98	29,28	-3,7
FRANCIA	38,41	38,13	33,29	30,42	29,67	27,44	25,18	-13,2
ITALIA	39,47	38,69	29,36	26,46	25,38	27,29	26,24	-13,2
HOLANDA	28,64	27,78	24,17	25,25	25,65	27,16	30,77	2,1
BELGICA	37,17	36,47	27,44	27,24	25,33	25,75	24,7	-12,5
LUXEMBURGO	24,74	14,33	21,12	20,93	24,1	26,69	26,74	2,0
REINO UNIDO	33,07	28,78	25,02	29,2	31,53	35,42	31,24	-1,8
IRLANDA	52,64	52,42	46,51	43,71	44,42	40,75	35,25	-17,4
DINAMARCA	40,62	38,8	33,63	37,39	34,18	32,21	32,24	-8,4
ESPAÑA	40,84	35,87	24,16	20,69	28,71	28,62	28,83	-12,0
GRECIA	48,84	48,18	46,8	41,24	42,72	42,13	33,96	-14,9
PORTUGAL	44,24	44,63	40,75	44,88	42,79	43,46	39,93	-4,3
ESTADOS UNIDOS	22,76	19,95	19,55	17,63	18,82	17,87	15,72	-7,0
MEXICO				51,23	64,8	54,15	53,06	
CANADA	40,49	31,68	32,01	32,58	31,81	25,43	24,96	-15,5
KOREA			61,07	62,65	59,48	43,07	39,64	
JAPON	26,25	22,36	17,31	16,34	14,02	15,17	18,87	-7,4
AUSTRALIA	34,71	31,97	29,33	31,1	32,85	29,02	27,52	-7,2
NORUEGA	41,16	42,81	37,66	35,4	37,61	38,61	31,29	-9,9
NUEVA ZELANDA	27,93	27,23	24,22	22,3	23,14	33,26	35,66	7,7
SUECIA	31,18	28,25	24,35	24,01	26,6	24,23	20,79	-10,4
FINLANDIA	42,46	39,64	32,37	35,66	33,92	29,62	29,37	-13,1
ISLANDIA	62,73	61,25	62,98	59,9	61,06	48,79	42,52	-20,2
SUIZA	30,48	26,94	19,96	20,52	19,29	18,84	20,47	-10,0
AUSTRIA	37,38	37,36	34,52	31,52	32,57	27,69	27,18	-10,2
TURQUIA	53,93	49,37	41,29	25,61	36,02	37,57	38,74	-15,2
CHEQUIA						32,93	30,55	
ESLOVAQUIA							33,17	
HUNGRÍA						40,63	38,62	
POLONIA						35,23	36,62	

(*) En todos los cuadros el último dato para Portugal, Estados Unidos, Australia, Islandia y Polonia se refiere al año 2000
Fuente: OCDE

**GRÁFICO 3. IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO COMO PORCENTAJE DEL PIB
(5000). 2001**



**GRÁFICO 4. IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO COMO PORCENTAJE DEL TOTAL
DE IMPOSICIÓN (5000). 2001**



Desde una perspectiva comparada, el año 2001 España sigue siendo el país europeo de la OCDE, a excepción de Suiza, donde este grupo de impuestos supone una menor participación sobre el PIB, tan sólo el 10,2%, frente a los 15,8% de Dinamarca y los 14,9% de Hungría; siendo la media de la OCDE-Europa del 12,1%, y la de los quince países de la UE anteriores a la última ampliación del 11,9%, también sobre el PIB (gráfico 3). Pese a ser menor la presión fiscal española por este concepto, es evidente que la distancia de nuestro país con los países de nuestro entorno se ha reducido de manera significativa en los últimos veinticinco años, dado que en 1980 la imposición sobre el consumo representaba un 4,5% del PIB frente al 10,4% de media de los países europeos de la OCDE.

Nuevamente ocurre que en función del peso que ostentan estos impuestos en la estructura de la recaudación (gráfico 4) en la actualidad España se encuentra más próxima a la media del resto de los países europeos que en cifras de presión fiscal específica, con un 28,8% de aportación a los ingresos públicos.

Si nos centramos en la imposición sobre consumos específicos, su evolución en relación a los países de nuestro entorno en términos de porcentaje sobre el PIB (cuadro 5 y gráfico 5) muestra un acercamiento, en la medida en que en España se ha elevado del 2,7% del PIB en 1965 al 3,3% en 2001, y en la media de la OCDE ha descendido del 5,8% al 4% a lo largo de dicho período. También en términos de participación de estos impuestos en el conjunto de ingresos públicos se ha observado esa aproximación, por medio de una importante disminución en todos los países (cuadro 6 y gráfico 6). Pese a ello, en el año 2001, España ocupa la posición vigésimo cuarta entre los treinta y dos países considerados de la OCDE en cuanto a presión fiscal específica de los impuestos especiales, y la vigésima en función de su aportación al conjunto de ingresos fiscales.

CUADRO 5

IMPUESTOS SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS COMO PORCENTAJE DEL PIB (5120)

	1965	1970	1975	1980	1985	1995	2000	2001	variación
OECD Total	5,8	5,5	4,8	4,8	4,9	4,5	4,2	4	-1,8
OECD Europa	6,2	5,8	5	4,9	4,9	4,8	4,3	4	-2,2
Unión Europea (15)	6	5,6	4,6	4,6	4,9	4,6	4,2	3,9	-2,1
OECD America	4	3,7	3,5	3,9	4,9	3,9	3,7	4,5	0,5
OECD Pacífico	4,7	4,5	4,9	5,1	4,9	3,5	3,6	3,3	-1,4
ALEMANIA	4,6	4,2	3,8	3,5	3,3	3,6	3,3	3,5	-1,1
FRANCIA	4,9	4	3,2	3,4	3,8	4	3,7	3,5	-1,4
ITALIA	6,2	6	3,6	3	3,1	4,6	4,2	3,8	-2,4
HOLANDA	4,8	4,1	3,4	3,2	3,1	3,8	3,7	3,6	-1,2
BELGICA	4	4,3	3,7	3,7	3,7	3,8	3,2	3,2	-0,8
LUXEMBURGO	3,1	2,3	3,1	3,9	5	5,1	5,3	4,8	1,7
REINO UNIDO	7,7	7,4	5,2	4,7	5,2	5,1	4,7	4,4	-3,3
IRLANDA	10,8	10,5	8,6	8,9	7,7	5,7	4,4	3,5	-7,3
DINAMARCA	8,7	7	5,9	5,9	6,2	5,7	5,5	5,4	-3,3
ESPAÑA	2,7	2,5	1,6	2,4	3,6	3,4	3,4	3,3	0,6
GRECIA	6,8	6,1	5,2	6,1	6	5,3	4,4	4,3	-2,5
PORTUGAL	6,6	6,5	5,6	6,6	7,6	6,3	5,2	5,2	-1,4
ESTADOS UNIDOS	3,7	3,3	2,7	2,2	2,2	2,1	1,9	1,9	-1,8
MEXICO				5,6	8,2	6	6,2	5,9	0,3
CANADA	4,3	4,1	4,3	4	4,2	3,5	3	3,1	-1,2
KOREA			7,2	7	6,3	4,5	5,1	5,8	-1,4
JAPON	4,6	4,2	3,2	3,5	3,3	2,2	2,1	1,6	-3
AUSTRALIA	5	4,6	5,1	6,2	6	4,3	4,4	4,4	-0,6
NORUEGA	5,5	6,2	6,3	6,9	7,9	6,7	5,3	5,2	-0,3
NUEVA ZELANDA	4,6	4,6	4,2	3,6	3,8	3,2	2,6	2,6	-2
SUECIA	6,7	6,3	4,5	4,4	5,6	4,2	3,6	3,6	-3,1
FINLANDIA	7,1	6,3	5,6	6	5,6	5,2	4,9	4,8	-2,3
ISLANDIA	11,8	10,2	9,9	8,7	7,5	4,4	4,6	4,6	-7,2
SUIZA	3,7	3,9	3	2,8	2,5	2,4	2,5	2,5	-1,2
AUSTRIA	6,1	6,2	5,2	4	4,2	3,3	3,4	3,4	-2,7
TURQUIA	5,7	6,1	6,5	4,5	1,9	1,4	5,3	5,4	-0,3
CHEQUIA						5,4	4,3	4	
ESLOVAQUIA							4,8	3,4	
HUNGRÍA						8,8	5,4	4,7	
POLONIA						7	4,8	4,8	

(*) En todos los cuadros el último dato para Portugal, Estados Unidos, Australia, Islandia y Polonia se refiere al año 2000
Fuente: OCDE

CUADRO 6

IMPUESTOS SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE IMPOSICIÓN (5120)

	1965	1970	1975	1980	1985	1995	2000	2001	variación
OECD Total	24,07	20,46	17,54	16,57	16,05	13,08	11,78	11,4	-12,67
OECD Europa	25,24	21,46	16,82	15,14	13,97	12,4	11,13	9,99	-15,25
Unión Europea (15)	22,92	19,07	14,55	13,78	13,33	11,84	10,33	9,5	-13,42
OECD America	15,99	12,5	11,81	18,56	23,31	17,85	16,07	20,47	4,48
OECD Pacífico	22,07	19,49	23,84	21,85	20,46	13,21	12,24	14,69	-7,38
ALEMANIA	14,62	12,89	10,8	9,27	8,75	9,49	8,81	9,61	-5,01
FRANCIA	14,28	11,63	9	8,38	8,75	9,14	8,18	7,81	-6,47
ITALIA	24,11	23,16	13,97	9,74	9,12	11,1	10,04	9,11	-15
HOLANDA	14,73	11,57	8,11	7,32	7,24	8,98	8,85	9,12	-5,61
BELGICA	12,96	12,59	9,26	8,63	8,1	8,6	7,08	7	-5,96
LUXEMBURGO	11,1	9,32	8,43	9,69	11,1	12,07	12,65	11,4	0,3
REINO UNIDO	25,21	19,92	14,82	13,28	13,85	14,58	12,44	11,76	-13,45
IRLANDA	43,38	36,37	29,68	28,26	21,99	17,51	14,12	11,92	-31,46
DINAMARCA	29,17	17,86	14,68	13,4	12,97	11,48	11,28	10,96	-18,21
ESPAÑA	18,42	15,48	8,72	10,53	13,02	10,27	9,77	9,29	-9,13
GRECIA	33,8	27,37	23,87	25,08	20,87	16,65	11,74	15,17	-18,63
PORTUGAL	41,45	33,83	26,98	27,2	28,75	19,48	15,17	15,17	-26,28
ESTADOS UNIDOS	15,14	11,74	10,03	8,28	8,4	7,66	6,32	6,32	-8,82
MEXICO				34,37	48,56	35,99	33,37	32,21	-2,16
CANADA	16,84	13,27	13,58	13,02	12,97	9,89	8,51	8,72	-8,12
KOREA			47,3	39,53	37,39	21,92	19,66	21,09	-26,21
JAPON	25,02	20,95	15,09	14,13	12,08	7,98	7,79	15,45	-9,57
AUSTRALIA	22,65	20,35	19,15	22,56	20,69	14,45	13,99	13,99	-8,66
NORUEGA	18,39	17,84	16,11	16,21	18,25	16,2	13,27	11,63	-6,76
NUEVA ZELANDA	18,53	17,17	13,81	11,17	11,67	8,49	7,52	7,55	-10,98
SUECIA	19,15	16,29	10,71	9,19	11,57	8,73	6,72	6,8	-12,35
FINLANDIA	23,4	19,81	15,3	16,63	13,95	11,58	10,4	10,25	-13,15
ISLANDIA	44,99	37,9	33,57	29,8	26,47	14,05	12,44	12,44	-32,55
SUIZA	18,97	17,1	10,64	9,77	8,36	7,25	6,99	7,36	-11,61
AUSTRIA	17,96	17,98	13,98	10,07	9,94	7,9	7,73	7,43	-10,53
TURQUIA	53,44	48,77	40,94	25,22	12,39	6	16,04	15,12	-38,32
CHEQUIA						13,42	10,96	10,33	
ESLOVAQUIA							13,4	10,13	
HUNGRÍA						20,86	13,85	12,27	
POLONIA						17,54	14,15	14,15	

(*) En todos los cuadros el último dato para Portugal, Estados Unidos, Australia, Islandia y Polonia se refiere al año 2000
Fuente: OCDE

GRÁFICO 5. IMPUESTOS SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS COMO PORCENTAJE DEL PIB (5120). 2001

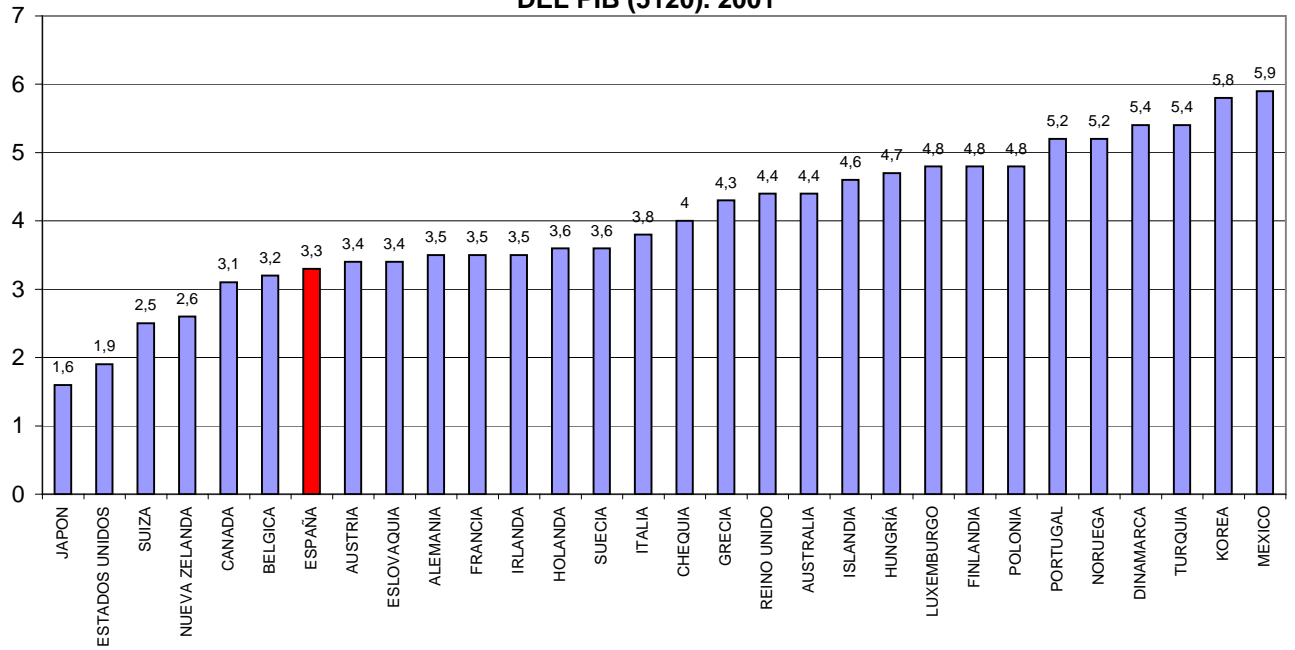
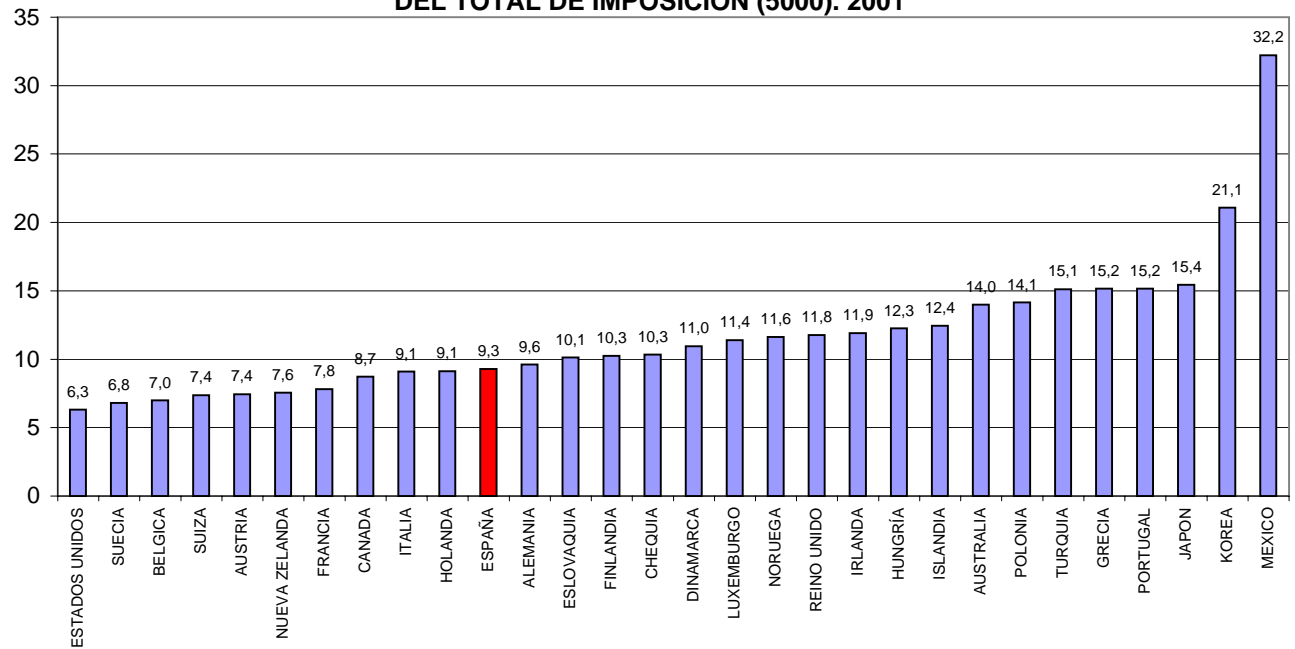


GRÁFICO 6. IMPUESTOS SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE IMPOSICIÓN (5000). 2001



Por lo que respecta a los impuestos de carácter general (cuadros 7 y 8 y gráficos 7 y 8), la gran distancia que sobre todo a comienzos de los años ochenta presentaba España respecto a los países desarrollados se ha visto bastante reducida, aunque persista en alguna medida; en efecto, mientras que la presión fiscal media de la OCDE Europa para estos impuestos se ha elevado del 3,7% al 7,4% del PIB entre 1965 y 2001, en España ha pasado del 3,3% al 6%. En términos de participación de estos impuestos en el grueso de recursos fiscales la cercanía al resto de países considerados es mayor.

Los cuadros 9 y 10 detallan la secuencia de la aparición y aumento de importancia del IVA en los países de la OCDE en los que existe este impuesto general, es decir, todos ellos menos Estados Unidos. Su generalización es la causa que explica en buena medida la tendencia observada durante las últimas décadas al aumento de la recaudación derivada de los impuestos sobre el consumo. Australia introdujo el año 2000 un Impuesto sobre Bienes y Servicios, Grecia, España y Portugal introdujeron el IVA en los años ochenta, con ocasión de su entrada en la UE; Islandia, Japón y Nueva Zelanda lo introdujeron en el mismo período, mientras que Suiza lo hizo a finales de esa misma década. Las economías del antiguo bloque soviético también lo han incorporado como una fuente importante de recaudación.

En los países europeos el IVA aporta un 7% sobre el PIB, mientras en España lo hace en un 6%, en el mismo año 2001; el porcentaje que representa este impuesto en el conjunto de ingresos fiscales es similar, por encima del 17%.

CUADRO 7

IMPUESTOS GENERALES SOBRE EL CONSUMO COMO PORCENTAJE DEL PIB (5110)

	1965	1970	1975	1980	1985	1995	2000	2001	variación
OECD Total	3,3	4	4,3	4,8	5,4	6,3	6,9	6,9	3,6
OECD Europa	3,7	4,5	5	5,6	6,4	7,1	7,7	7,4	3,7
Unión Europea (15)	3,8	4,6	5,1	5,9	6,5	7	7,5	7,3	3,5
OECD America	2,9	3	2,9	2,7	3	3,3	3,6	4,4	1,5
OECD Pacífico	1,2	1,3	1,6	2,2	2,3	4,1	4,8	5,3	4,1
ALEMANIA	5,2	5,5	5,2	6,2	5,9	6,7	7	6,7	1,5
FRANCIA	8	8,7	8,4	8,6	8,7	7,6	7,7	7,6	-0,4
ITALIA	3,3	3,4	3,7	4,8	5	5,7	6,6	5,9	2,6
HOLANDA	4,1	5,2	6	6,9	6,9	6,5	7,2	7,5	3,4
BELGICA	6,6	7,4	6,5	7,3	7,2	6,8	7,4	7,1	0,5
LUXEMBURGO	3,4		4,5	4,3	5,6	6	6	6,4	3
REINO UNIDO	1,8	2,5	3,1	5,2	6	6,6	6,9	6,8	5
IRLANDA	1,4	3,8	4,3	4,6	7,2	7	6,7	6,4	5
DINAMARCA	2,7	7,4	6,8	9,8	9,5	9,5	9,6	9,6	6,9
ESPAÑA	3,3	3,3	2,9	2,3	4,1	5,2	6,2	6	2,7
GRECIA	2	3,8	4	3,2	4,9	7,3	8,6	8,5	6,5
PORTUGAL		1,6	2,3	3,9	3,3	7,6	8,3	8,3	6,7
ESTADOS UNIDOS	1,2	1,6	1,9	1,9	2	2,2	2,2	2,2	1
MEXICO				2,5	2,7	2,8	3,5	3,6	1,1
CANADA	4,6	4,5	4	3,5	4,3	5	5,2	5,2	0,6
KOREA			1,9	3,9	3,6	3,9	4,5	4,7	-1,9
JAPON						1,4	2,4	2	2
AUSTRALIA	1,6	1,7	1,8	1,4	2,3	2,6	3,9	3,9	2,3
NORUEGA	6,4	8,2	8,1	7,8	7,9	8,8	8	8,2	1,8
NUEVA ZELANDA	1,9	2,1	2,8	3,3	3,4	8,5	8,7	9	7,1
SUECIA	3,6	4	5,1	6,3	6,8	7,1	7,3	7,1	3,5
FINLANDIA	5,6	6,2	6,2	6,8	7,8	7,8	8,5	8,5	2,9
ISLANDIA	4,4	5,9	8,4	8,4	9,3	10	11	11	6,6
SUIZA	1,9	1,8	2,2	2,6	2,9	3,4	4,1	4,1	2,2
AUSTRIA	6,3	6,4	7,4	8	8,8	7,6	8,3	8,2	1,9
TURQUIA					3,6	7	7,8	8	8
CHEQUIA						6,9	7,5	7	
ESLOVAQUIA							8	7,6	
HUNGRÍA						8,2	10,2	10	
POLONIA						6,8	7,6	7,6	

(*) En todos los cuadros el último dato para Portugal, Estados Unidos, Australia, Islandia y Polonia se refiere al año 2000

Fuente: OCDE

CUADRO 8

IMPUESTOS GENERALES SOBRE EL CONSUMO COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE IMPOSICIÓN (5110)

	1965	1970	1975	1980	1985	1995	2000	2001	variación
OECD Total	11,85	13,06	13,34	14,17	15,79	17,54	18,34	18,51	6,66
OECD Europa	12,99	14,62	15,03	15,61	17,59	18,83	19,42	18,27	5,28
Unión Europea (15)	13,28	14,95	15,25	16,02	16,68	17,75	18,22	17,58	4,3
OECD America	11,31	10,14	9,75	11,42	12,33	13	13,54	17,27	5,96
OECD Pacific	5,01	5,14	7,09	9,37	9,84	13,87	15,72	20,9	15,89
ALEMANIA	16,49	17,14	14,63	16,63	15,81	17,44	18,37	18,52	2,03
FRANCIA	23,26	25,51	23,4	21,14	19,95	17,34	16,92	16,66	-6,6
ITALIA	12,89	13,15	14,31	15,62	14,5	13,82	15,76	14,13	1,24
HOLANDA	12,37	14,61	14,36	15,83	16,18	15,6	17,34	18,81	6,44
BELGICA	21,11	21,51	16,29	17,1	15,72	15,33	16,25	15,64	-5,47
LUXEMBURGO	12,35		11,93	10,68	12,52	14,22	14,29	15,02	2,67
REINO UNIDO	5,91	6,83	8,91	14,66	15,88	19,08	18,37	18,25	12,34
IRLANDA	5,68	13,1	14,68	14,76	20,59	21,25	21,49	21,78	16,1
DINAMARCA	9,11	18,77	16,9	22,25	20,12	19,32	19,58	19,53	10,42
ESPAÑA	22,21	20,29	15,3	10,16	14,67	15,87	17,6	17,06	-5,15
GRECIA	10,26	16,82	18,32	13,16	17,16	23,11	22,66	20,93	10,67
PORTUGAL		8,38	11,16	16,16	12,58	23,39	24,21	24,21	15,83
ESTADOS UNIDOS	4,8	5,85	7,04	7,02	7,88	8	7,45	7,45	2,65
MEXICO				15,69	15,95	17,01	18,72	19,75	4,06
CANADA	17,82	14,43	12,46	11,54	13,16	13,99	14,45	14,78	-3,04
KOREA			12,66	22	21,07	18,88	17,02	17,25	-12,66
JAPON						5,21	8,89	19,6	19,6
AUSTRALIA	7,36	7,44	6,67	5,27	7,93	8,69	12,25	12,25	4,89
NORUEGA	21,51	23,75	20,49	18,22	18,19	21,21	19,74	18,34	-3,17
NUEVA ZELANDA	7,65	7,99	9,02	10,21	10,36	22,72	24,71	25,85	18,2
SUECIA	10,37	10,26	11,98	13,36	13,96	15	13,38	13,38	3,01
FINLANDIA	18,46	19,31	16,79	18,66	19,54	17,32	18,03	18,39	-0,07
ISLANDIA	16,71	21,98	28,59	28,92	33,05	31,75	29,38	29,38	12,67
SUIZA	9,45	7,82	7,76	9,16	9,46	10,32	11,49	11,84	2,39
AUSTRIA	18,68	18,53	19,84	20,11	20,99	18,23	19,04	18,01	-0,67
TURQUIA					23,29	31,07	23,3	22,23	22,23
CHEQUIA						17,16	18,89	18,05	
ESLOVAQUIA							22,25	23,05	
HUNGRÍA						19,43	26,08	25,82	
POLONIA						17,06	22,19	22,19	

(*) En todos los cuadros el último dato para Portugal, Estados Unidos, Australia, Islandia y Polonia se refiere al año 2000

Fuente: OCDE

GRÁFICO 7. IMPUESTOS GENERALES SOBRE EL CONSUMO COMO PORCENTAJE DEL PIB (5110). 2001

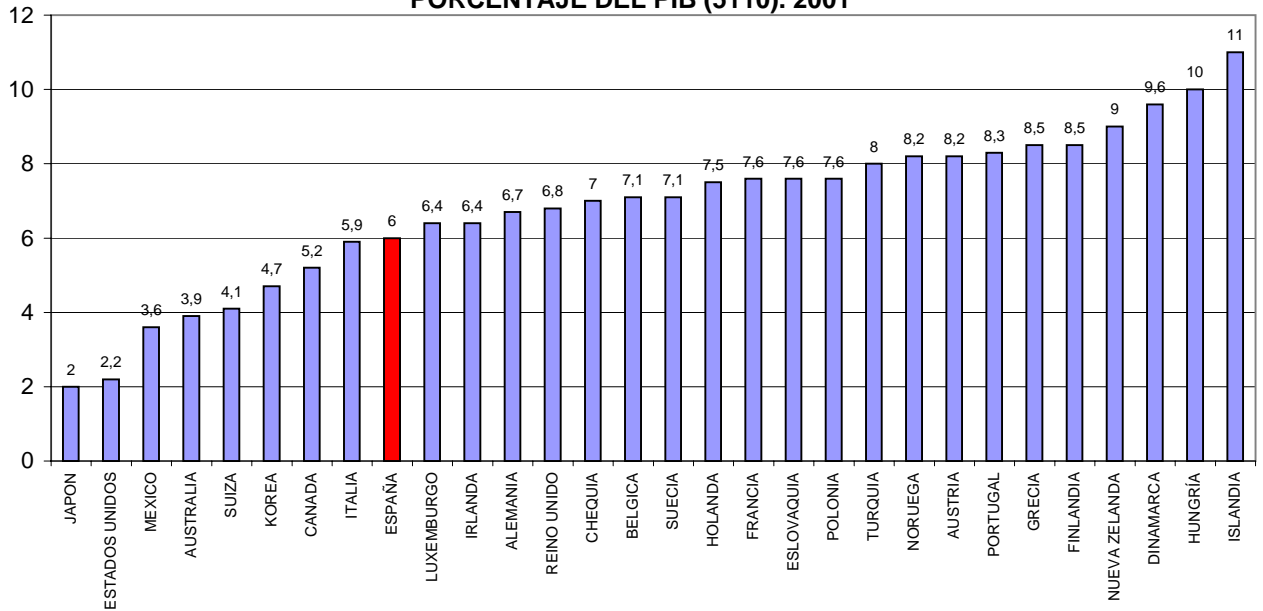
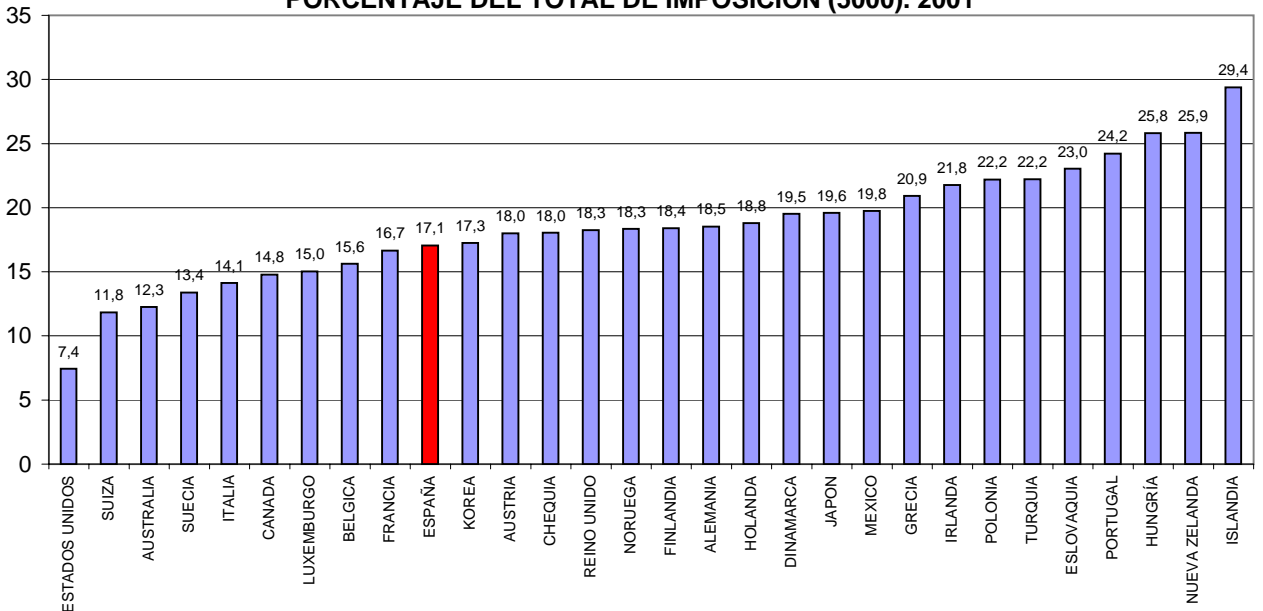


GRÁFICO 8. IMPUESTOS GENERALES SOBRE EL CONSUMO COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE IMPOSICIÓN (5000). 2001



CUADRO 9

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO COMO PORCENTAJE DEL PIB (5111)

	1965	1970	1975	1980	1985	1995	2000	2001	variación
OECD Total	0,5	2	3	3,5	3,9	5,9	6,6	6,5	6
OECD Europa	0,7	2,6	3,9	4,5	5	6,9	7,5	7	6,3
Unión Europea (15)	0,8	2,7	4,4	5,2	5,6	6,9	7,4	6,8	6
OECD America				0,8	0,9	1,7	2	3,1	3,1
OECD Pacífico				1	0,9	3,5	4,8	5,3	5,3
ALEMANIA		5,5	5,2	6,2	5,9	6,7	7	6,7	6,7
FRANCIA	6,9	8,7	8,3	8,5	8,6	7,5	7,5	7,3	0,4
ITALIA			3,6	4,8	5	5,7	6,6	5,9	5,9
HOLANDA		5,2	6	6,9	6,9	6,5	7,2	7,5	7,5
BELGICA		3,9	6,5	7,3	7,2	6,8	7,4	7,1	7,1
LUXEMBURGO			4,5	3,9	4,8	5,1	5,5	6	6
REINO UNIDO			3,1	5,2	6	6,6	6,9	6,8	6,8
IRLANDA			4,3	4,6	7,2	7	6,7	6,7	6,7
DINAMARCA		7,4	6,8	9,8	9,5	9,5	9,6	9,6	9,6
ESPAÑA						5,2	6,2	6	6
GRECIA						7,1	8,3	8,2	8,2
PORTUGAL						7,6	8,3	8,3	8,3
MEXICO				2,5	2,7	2,8	3,5	3,6	3,6
CANADA						2,4	2,6	2,6	2,6
KOREA				3,9	3,6	3,9	4,5	4,7	4,7
JAPON						1,4	2,4	2	2
AUSTRALIA							3,6	3,6	
NORUEGA		8,2	8,1	7,8	7,9	8,8	8	8,2	8,2
NUEVA ZELANDA						8,5	8,7	9	9
SUECIA		4	5,1	6,3	6,8	7,1	7,2	7,1	7,1
FINLANDIA	5,6	6	5,8	6,3	7,3	7,4	8,1	8,2	2,6
ISLANDIA						9,5	10,3	9,3	9,3
SUIZA						2,4	4,1	4,1	4,1
AUSTRIA			7,4	8	8,8	7,6	8,3	8,2	8,2
TURQUIA					3,5	5,5	7,8	8	8
CHEQUIA						6,9	7,5	7	
ESLOVAQUIA							8	7,6	
HUNGRÍA						7,5	8,8	8,7	
POLONIA						6,7	7,6	7,6	

(*) En todos los cuadros el último dato para Portugal, Estados Unidos, Australia, Islandia y Polonia se refiere al año 2000

Fuente: OCDE

CUADRO 10

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE IMPOSICIÓN (5111)

	1965	1970	1975	1980	1985	1995	2000	2001	variación
OECD Total	1,61	5,84	8,1	9,77	10,77	16,12	17,54	17,46	15,85
OECD Europa	2,03	7,38	10,66	11,39	12,79	18,05	19,05	17,34	15,31
Unión Europea (15)	2,57	7,77	12,13	13,22	13,5	17,48	18,02	15,81	13,24
OECD America				5,19	5,31	7,88	8,65	13,56	13,56
OECD Pacífico				5,5	5,27	11,7	15,48	20,9	20,9
ALEMANIA		17,14	14,63	16,63	15,81	17,44	18,37	18,52	18,52
FRANCIA	20,07	25,46	23,1	20,88	19,68	16,99	16,49	16,2	-3,87
ITALIA			13,68	15,62	14,5	13,82	15,76	14,13	14,13
HOLANDA		14,61	14,36	15,83	16,18	15,6	17,34	18,81	18,81
BELGICA		11,28	16,29	17,1	15,72	15,29	16,14	15,57	15,57
LUXEMBURGO			11,93	9,71	10,78	12,25	13,28	14,12	14,12
REINO UNIDO			8,91	14,66	15,88	19	18,37	18,25	18,25
IRLANDA			14,68	14,76	20,59	21,25	21,49	21,49	21,49
DINAMARCA		18,77	16,9	22,25	20,12	19,32	19,58	19,53	19,53
ESPAÑA						15,85	17,6	17,06	17,06
GRECIA						22,49	21,96	20,2	20,2
PORTUGAL						23,39	24,21	24,21	24,21
MEXICO				15,56	15,94	17,01	18,72	19,75	19,75
CANADA						6,62	7,24	7,37	7,37
KOREA				22	21,07	18,88	17,02	17,25	17,25
JAPON						5,21	8,89	19,6	
AUSTRALIA							11,31	11,31	11,31
NORUEGA		23,75	20,49	18,22	18,19	21,21	19,74	18,34	18,34
NUEVA ZELANDA						22,72	24,71	25,85	25,85
SUECIA		10,26	11,98	13,36	13,96	15	13,29	13,28	13,28
FINLANDIA	18,46	18,96	15,72	17,33	18,32	16,35	17,35	17,67	-0,79
ISLANDIA						30,07	27,67	26,79	26,79
SUIZA						7,35	11,49	11,84	11,84
AUSTRIA			19,84	20,11	20,99	18,23	19,04	18,01	18,01
TURQUIA					22,34	24,32	23,3	22,23	22,23
CHEQUIA						17,13	18,89	18,05	18,05
ESLOVAQUIA							22,25	23,05	
HUNGRÍA						17,82	22,45	22,48	
POLONIA						17,02	22,19	22,19	

(*) En todos los cuadros el último dato para Portugal, Estados Unidos, Australia, Islandia y Polonia se refiere al año 2000

Fuente: OCDE

A pesar de ello, los países aplican diferentes estructuras de tipos de IVA (cuadro 12): un único tipo en Dinamarca, dos tipos en países como Alemania, Holanda y Reino Unido, o una estructura con múltiples tipos en Grecia, Francia, Italia, Irlanda, España, Austria, Portugal, Finlandia y Suecia. Igualmente los tipos normales oscilan de manera importante, desde el 25% de Dinamarca y Suecia, y el 24,5% de Islandia, hasta el 7% de Canadá y el 7,5% de Suiza. En el conjunto de países de la UE el tipo impositivo estándar fluctúa entre el 15 y el 25%, y en la OCDE entre el 5% de Japón y el mencionado 25%. Además, en los últimos 20 años todos los países han elevado sus tipos nominales estándar, de modo que en promedio de la UE se ha incrementado del 17,5 al 19,4%.

En el cuadro 11 y el gráfico 10, se calculan los tipos efectivos derivados de la aplicación del IVA (columna 6) dividiendo la recaudación aportada por dicho tributo entre el gasto en consumo final de las familias el año 2000, como medida de la base potencial del IVA, con datos de la OCDE. A continuación, en la última columna de dicho cuadro número 11 se aproximan también las consecuencias que se derivan de la existencia de exenciones, mínimos exentos y tipos reducidos diversos por países, poniendo en relación los mencionados tipos efectivos con los tipos nominales ordinarios de cada país: Se observa como en Luxemburgo, Suiza, Japón y Noruega los tipos efectivos se encuentran bastante próximos a los nominales, aunque en la mayoría oscilan entre el 60 y el 80% de los mismos. En España la eficacia del impuesto en estos términos no es muy elevada (ver gráfico 10). En el ámbito de la UE esta escasa neutralidad entre países que evidencian las grandes diferencias existentes al respecto, indican la necesidad de avanzar de cara a reducir distorsiones que afectan a la competencia dentro de cada país, en el comercio electrónico y en las compras transfronterizas.

CUADRO 11**IVA: PRODUCTIVIDAD Y TIPOS EFECTIVOS**

	<u>Recaudación</u>		<u>Tipo Nominal</u>	<u>Productividad</u>	<u>Tipos efectivos</u>	
	<u>% PIB</u>	<u>% s/ ingresos pub.</u>				<u>% sobre</u>
	<u>2001</u>	<u>2001</u>	<u>2001</u>	<u>2001</u>	<u>2000</u>	<u>nominal</u>
	<u>(1)</u>	<u>(2)</u>	<u>(3)</u>	<u>(4) = (1)/(3)</u>	<u>(5)</u>	<u>(6) = (3)/(5)</u>
ALEMANIA	6,7	18,52	16	41,9	12,31	77,0
FRANCIA	7,3	16,2	19,6	37,2	13,93	71,1
ITALIA	5,9	14,13	20	29,5	11,02	55,1
HOLANDA	7,5	18,81	19	39,5	14,60	76,8
BELGICA	7,1	15,57	21	33,8	13,94	66,4
LUXEMBURGC	6	14,12	15	40,0	14,50	96,7
REINO UNIDO	6,8	18,25	17,5	38,9	10,91	62,3
IRLANDA	6,7	21,49	17,5	38,3	14,60	83,4
DINAMARCA	9,6	19,53	25	38,4	20,53	82,1
ESPAÑA	6	17,06	16	37,5	10,58	66,1
GRECIA	8,2	20,2	18	45,6	11,94	66,3
PORTUGAL	8,3	24,21	17	48,8	13,84	81,4
MEXICO	3,6	19,75	15	24,0	5,16	34,4
CANADA	2,6	7,37	7	37,1	4,93	70,5
KOREA	4,7	17,25	10	47,0	7,99	79,9
JAPON	2	19,6	5	40,0	4,39	87,8
AUSTRALIA	3,6	11,31	10	36,0	5,92	59,2
NORUEGA	8,2	18,34	23	35,7	19,58	85,1
SUECIA	7,1	13,28	25	28,4	14,82	59,3
FINLANDIA	8,2	17,67	22	37,3	17,24	78,3
ISLANDIA	9,3	26,79	24,5	38,0	17,90	73,1
SUIZA	4,1	11,84	7,5	54,7	7,06	94,1
AUSTRIA	8,2	18,01	20	41,0	15,08	75,4
TURQUIA	8	22,23	15	53,3	10,88	72,6
CHEQUIA	7	18,05	22	31,8	13,85	62,9
ESLOVAQUIA	7,6	23,05	23	33,0	15,03	65,3
HUNGRÍA	8,7	22,48	25	34,8	17,25	69,0
POLONIA	7,6	22,19	22	34,5	11,74	53,4

Fuente: OCDE y elaboración propia.

GRÁFICO 9. PRODUCTIVIDAD DEL IVA. 2001

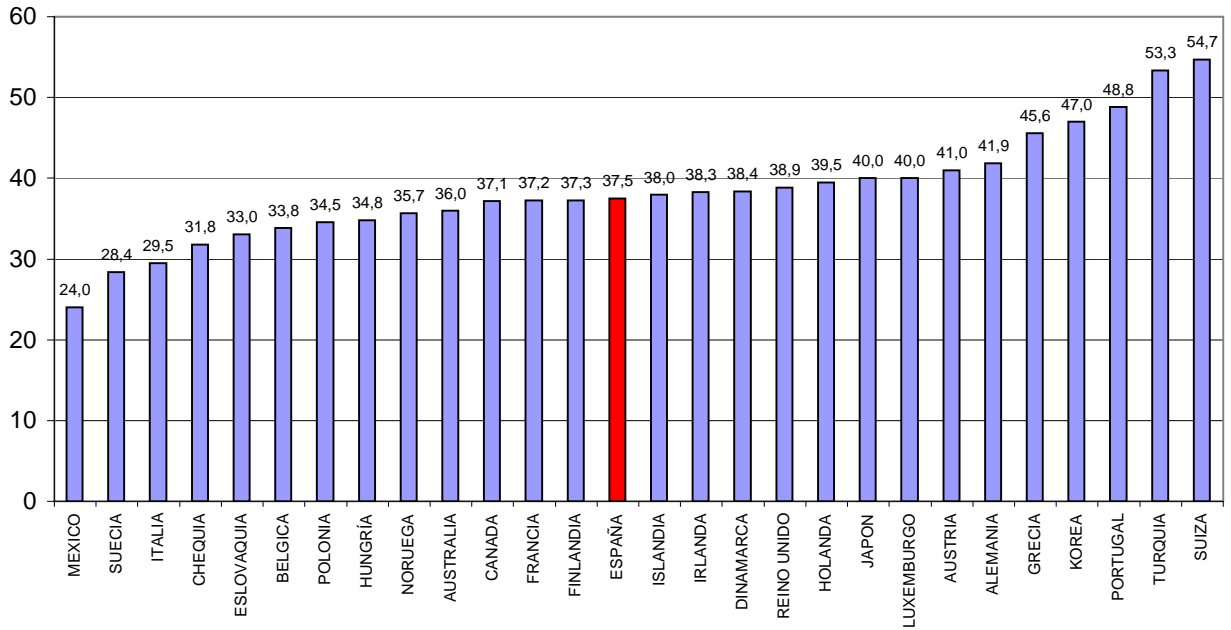
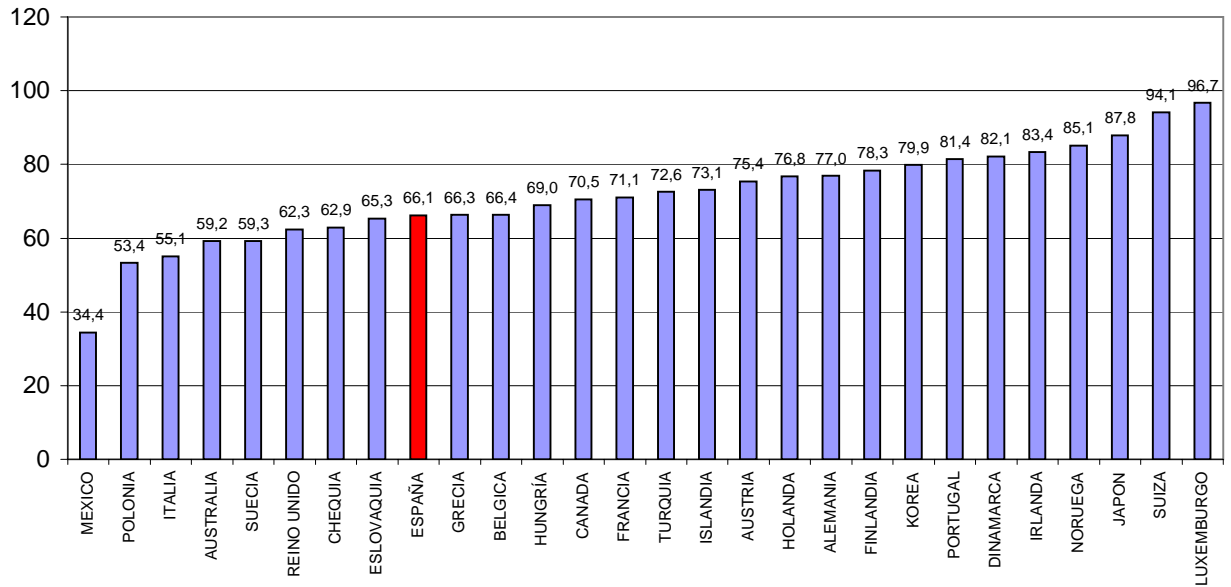


GRÁFICO 10. TIPO EFECTIVO DEL IVA SOBRE EL NOMINAL (%). 2000



Las consecuencias recaudatorias de las diferentes regulaciones de IVA y de los diversos grados de cumplimiento se reflejan en la productividad del IVA por países (cuarta columna del cuadro 11 y gráfico 9), obtenidas dividiendo la presión fiscal específica del IVA en cada país por el tipo nominal estándar vigente en el mismo. Salvo los altos valores que esta medida alcanza en Suiza, Turquía, Portugal, Corea y Grecia, en los restantes oscila entre el 30 y el 40% (ver gráfico 9).

CUADRO 12
TIPOS IMPOSITIVOS DEL IVA EN LA UE (15)
 (MAYO DE 2002)

países	super reducido	reducido	estándar	tipo parking
ALEMANIA	-	7	16	-
FRANCIA	2,1	5,5	19,6	-
ITALIA	4	10	20	-
HOLANDA	-	6	19	-
BELGICA (*)	-	6	21	12
LUXEMBURGO	3	6	15	12
REINO UNIDO (*)	-	5	17,5	-
IRLANDA (*)	4,3	12,5	21	12,5
DINAMARCA (*)	-	-	25	-
ESPAÑA	4	7	16	-
GRECIA	4	8	18	-
PORTUGAL	-	5/12	17	-
SUECIA (*)	-	6/12	25	-
FINLANDIA (*)	-	8/17	22	-
AUSTRIA	-	10/12	20	-
(*) Países que emplean el tipo cero.				
EVOLUCIÓN ESPAÑA				
	super reducido	reducido	estándar	incrementado
01/01/1986		6	12	33
01/01/1992		6	13	28
01/08/1992		6	15	28
01/01/1993	3	6	15	-
01/01/1995	4	7	16	-

EUROPEAN COMMISSION (2003),

6. El proceso de armonización del IVA y de las accisas.

Desde sus orígenes el Mercado Común ha avanzado con el objetivo final de lograr la plena libertad en la circulación de bienes y servicios, y para ello establece la supresión de aranceles y la garantía de la neutralidad de la imposición indirecta.

En esta línea de los artículos 95 y 96 del Tratado de la Comunidad Económica Europea se deducen dos principios que hay que respetar en todo caso: el principio de igualdad de tratamiento de los productos y el principio de no discriminación.

Por su parte, el artículo 99 contemplaba de forma expresa la armonización de los impuestos indirectos. Tras la eliminación de los aranceles, la Comunidad Europea comenzó a armonizar la estructura y los tipos de gravamen de los impuestos sobre las ventas, y en 1967 el Consejo decidió la sustitución de los impuestos sobre el tráfico empresarial por el IVA tipo consumo aplicado según el principio del país de destino, en parte para prevenir la manipulación de los ajustes en frontera en favor de las exportaciones nacionales y como instrumento de sustitución de importaciones, prácticas incompatibles con los objetivos del Mercado Común. Desde entonces se ha aprobado una veintena larga de directivas armonizadoras, de las cuales la más importante fue la Sexta, de 1977, que supuso un gran avance hacia una mayor uniformidad de la base del impuesto, en parte impulsada por la decisión de convertir el IVA en un instrumento de financiación del presupuesto comunitario.

6.1. La armonización del IVA.

Como es bien conocido, establecer un mercado único supone, entre otros aspectos, eliminar las fronteras fiscales y suprimir los controles en frontera para las operaciones intracomunitarias. Que los bienes circulen entre dos países comunitarios con la misma libertad con que circulan entre dos lugares de un mismo país. Ahora bien, el criterio del país de destino en el comercio internacional, tal y como ha funcionado en el IVA europeo hasta 1992, se apoyaba administrativamente en las fronteras físicas entre los países comunitarios (y así sigue operando frente al resto del mundo). En la frontera se produce el ajuste fiscal: al exportador se le reconoce el derecho a la devolución del IVA soportado y al importador se le aplica el IVA del país de destino.

La eliminación de las fronteras fiscales dentro de la Comunidad ha obligado a cambiar de sistema para que las operaciones intracomunitarias se desarrollen como las realizadas en el interior de cada Estado. Una alternativa sería aplicar dentro de la Comunidad el criterio de tributación que podemos denominar origen/destino: es decir, que el IVA del país exportador se repercute al adqui-

rente del país importador, teniendo éste derecho a la deducción de las cuotas soportadas en origen de acuerdo con el régimen normal del impuesto.

Esta solución plantea algunas dificultades serias, aunque la más fundamental es que la recaudación por IVA no se corresponde con el nivel de consumo final dentro de cada país. Con el criterio de origen-destino, el país exportador obtiene una recaudación que el adquirente del país importador utiliza como deducción; los países más exportadores dentro de la Comunidad incrementan su recaudación por IVA a costa de los países que importan más, que la reducen. En cambio, la recaudación del IVA debe depender básicamente del consumo de un país. Este problema requeriría la creación de un mecanismo de compensación entre los Estados comunitarios que permitiera que el IVA percibido por el Estado de origen y deducido en el de destino se compensara al último.

Transitoriamente, desde el 1 de enero de 1993, la Unión Europea optó por mantener el principio de destino con carácter general a pesar de suprimir los controles del IVA en las fronteras intracomunitarias. Este régimen transitorio se encuentra desarrollado en la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, que modifica la sexta Directiva de 1977, en el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación de las Administraciones Tributarias y en los acuerdos alcanzados sobre la armonización de tipos impositivos. Se crea, como solución técnica, el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes que permite suprimir procedimientos aduaneros (no existe, formalmente, exportación e importación entre Estados comunitarios), trasladándose las verificaciones desde las aduanas a la contabilidad empresarial. El hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes implica doblar cada transacción intracomunitaria en dos operaciones: una entrega, exenta, pero con derecho a deducción del IVA soportado por quién realiza la entrega, y una adquisición, sujeta, cuyo IVA, en general, se auto repercute y soporta el adquirente, quien, a su vez, se lo deduce, como tal IVA soportado, iniciando la cadena del IVA en el país de destino.

Al no haberse pronunciado todavía el Consejo sobre esta materia, se entiende automáticamente prorrogado el sistema transitorio, que es el vigente en la actualidad. Como ya sabemos, este sistema se desarrolla a través de la Directiva 91/680/CEE, el Reglamento 92/218/CEE y en los acuerdos alcanzados sobre la armonización de los tipos impositivos. Estos acuerdos se resumen en lo siguiente: el tipo normal del IVA no puede ser inferior al 15%; pueden aplicarse uno o dos tipos reducidos, sin que puedan ser inferiores al 5%; no se puede aplicar un tipo incrementado. Esto, sin embargo, contiene algunas particularidades: España y Luxemburgo pueden aplicar un tipo reducido especial no inferior al 3%, el Reino Unido e Irlanda pueden mantener sus tipos cero tradi-

cionales, y se reconocen en general, derechos adquiridos a los Estados que venían aplicando tipos inferiores al 5%.

En resumen, el sistema es demasiado complejo, mezclando excesivamente los principios de origen y de destino, Ello conduce a inseguridades e incertidumbres respecto de las responsabilidades fiscales y aumenta las cargas administrativas.

Esta situación hace aconsejable que se pase del régimen transitorio a uno más definitivo, y en ello se centran buena parte de los esfuerzos armonizadores actuales de la Comisión Europea. Para ese tránsito, será necesario que se adopten una serie de medidas fundamentalmente en lo que se refiere a dos temas:

- La aplicación general del principio de imposición en destino o en origen.
- La mayor o menor armonización en lo que se refiere a los tipos impositivos.

Las propuestas recientes de la Comisión encaminadas a conseguir establecer el sistema de tributación definitivo del IVA en origen son entre otras:

— Desaparición de la actual distinción entre operaciones interiores y operaciones intracomunitarias y, en consecuencia, la supresión del hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes y la exención aplicable a las entregas de bienes con destino a otros Estados miembros. Ello implicaría la supresión del actual mecanismo de exención del impuesto en el país de origen y sujeción a gravamen en el país de destino que actualmente caracteriza a las transacciones de bienes entre los Estados miembros.

— Posibilidad de deducir ciertas cuotas de IVA en bienes utilizados al mismo tiempo en actividades empresariales y personales, como es el caso de los vehículos.

— La facultad, para los empresarios y profesionales, de deducir las cuotas de IVA soportadas en otros Estados miembros dentro de la declaración del propio país donde esté establecido.

— Los ingresos del IVA recaudados por los Estados miembros donde radiquen los domicilios fiscales de los sujetos pasivos serán redistribuidos en su totalidad entre los Estados miembros en función del consumo de los bienes o servicios objeto del impuesto que tenga lugar en sus respectivos territorios determinados según datos estadísticos. La Comisión es consciente de que ello exigirá un gran esfuerzo e importantes progresos en materia de coordinación estadística.

— Con respecto a la armonización de las normas reguladoras de los elementos estructurales del impuesto, será necesario el establecimiento de una banda (de entre el 15% y el 25%) del tipo ordinario del IVA, como paso previo a un futuro estrechamiento de la misma. En la

tipo ordinario del IVA, como paso previo a un futuro estrechamiento de la misma. En la actualidad tan sólo existe la obligatoriedad de respetar el mínimo del 15 % en el tipo ordinario. El número de tipos reducidos deberá ser limitado al máximo y, si fuera posible, a uno sólo, dentro de una horquilla tan estrecha como la prevista para el tipo normal. Los conceptos gravados por el tipo reducido deberían coincidir en todos los Estados miembros.

— Cada Estado deberá ser responsable de la gestión, recaudación y control del impuesto correspondiente a los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el territorio de dicho Estado y del devengado por las importaciones de bienes en el mencionado territorio. Los Estados que, por falta de diligencia, pongan en peligro los ingresos procedentes del IVA podrán verse obligados a compensar las correspondientes pérdidas.

— Establecimiento de métodos comunes para un control y recaudación más eficaces. Ello determinará la necesidad crear nuevos instrumentos y métodos de cooperación y perfeccionar el actual sistema de intercambios de información.

— Está pendiente de estudio el instrumento normativo (directiva o reglamento) que se utilizará e incluso se prevé la modificación del artículo 99 del Tratado para sustituir el principio de unanimidad requerido para la adopción de dichas disposiciones, por el de la mayoría cualificada.

En cuanto al futuro camino de la armonización del IVA, hay que señalar el estancamiento en que se ve sumido el régimen definitivo del IVA, lo que ha generado una gran ralentización en el proceso de armonización fiscal en el ámbito europeo. Las incertidumbres que pesan sobre la existencia, condiciones y plazos del sistema de tributación en origen está provocando un “impasse” incluso, en los cambios necesarios para mantener el actual régimen transitorio. España, dado que es un país importador neto dentro de la UE, se encuentra cómodamente instalado en la amplia mayoría de Estados resistentes al cambio, dado que se fugaría una parte importante de la recaudación del impuesto en un “clearing” macroeconómico de inciertos resultados.

Las profundas diferencias de puntos de vista entre los Estados miembros en lo concerniente a la necesidad de llevar a cabo progreso importantes en materia de armonización fiscal y el requisito de un acuerdo unánime del Consejo para adoptar las disposiciones en materia de armonización fiscal permiten intuir que durante los próximos años difícilmente podrá ser adoptado el denominado régimen definitivo.

La propia Comisión reconoce la incoherencia de alguna de sus propuestas en relación con el objetivo, cada día más teórico, de imposición en el Estado de origen que debería haberse cumpli-

do el 32 de diciembre de 1996. La imposición en el Estado de origen sólo garantiza el ámbito territorial el ámbito territorial donde el sujeto pasivo ha de pagar el impuesto, y sólo un sistema de reasignación garantizaría que cada Estado miembro perciba los ingresos correspondientes, dados los efectos de distorsión que pueden producirse como consecuencia de la disociación entre el Estado de radicación del sujeto pasivo y el Estado donde se verifica el consumo final. El problema es que ello exigiría una mayor aproximación de los tipos de gravamen, hasta llegar, prácticamente, a la unificación. El principal obstáculo no es técnico, sino político, de tal manera que mientras subsista la voluntad de los estados de no abandonar el principio de tributación en el Estado de destino, las mejoras en el régimen común del IVA sólo pueden ir destinadas a garantizar el cumplimiento estricto de la estructura actual. Ello constituye la confirmación, casi definitiva, de que el futuro de la armonización del IVA se va a centra en retoques técnicos de la Sexta Directiva (con un fuerte impulso a la cooperación interadministrativa), y que hay dos pasos que no se van a dar a medio plazo: por un lado, la transición del principio de tributación en destino al principio de la tributación en origen, y, por otro, la unificación estricta de los tipos de gravamen. Y esta opinión no sólo se refuerza por el pesimismo de la propia Comisión, sino por el hecho de que dicho pesimismo estaba basado en una Unión con quince Estados, de tal manera que cabe presumiblemente su reforzamiento con una Unión a veinticinco y su posible ampliación en 2007.

Por último, con motivo de la reforma de la financiación de las CC.AA del año 2002 se planteó por parte del Gobierno Central la alternativa de cesión parcial del IVA, en concreto de la fase minorista. A tal efecto se solicitó a la Comisión Europea su opinión sobre dicha posibilidad.

La postura de la Comisión la podemos resumir en los siguientes términos. Por lo que respecta a la cesión de parte de la recaudación las posiciones comunitarias en materia de IVA no han previsto restricciones: los Estados miembros son soberanos. Estos pueden disponer de sus ingresos fiscales y los pueden distribuir en función de sus necesidades, en la medida en que esto no tenga incidencia alguna sobre los recursos propios derivados del IVA.

Por el contrario, las disposiciones comunitarias actualmente en vigor aplicables en materia de IVA no permiten que las Comunidades Autónomas fijen tipos de IVA diferenciados a las operaciones localizadas en el territorio de su jurisdicción. El artículo 12 párrafo 3,a), de la sexta Directiva prevé que se fije un único tipo normal por cada Estado miembro. Los Estados miembros pueden asimismo aplicar uno o dos tipos reducidos. Además la posibilidad de prever un impuesto suplementario que tenga el carácter de impuesto sobre la cifra de negocios tampoco es admisible en el ámbito de las Comunidades Autónomas vistas las disposiciones del artículo 33 de la sexta Directiva.

Todas estas razones impiden, so pena de poner en riesgo la neutralidad del IVA prever potestades para fijar los tipos de IVA en el ámbito general o local. De lo anterior, podemos afirmar

que las posibilidades de cambios futuros quedan restringidas al porcentaje de participación en la recaudación.

6.2. Los impuestos especiales.

En cuanto a los impuestos especiales, la tendencia, ya comentada, de mantener el principio de destino en la imposición indirecta europea creemos que se va a seguir estando presente. Lo anterior hace necesario, tanto la armonización en los tipos impositivos vigentes en los Estados miembros, como una armonización mínima de las estructuras (materias imposables, sistemas de recaudación, exenciones fiscales, etc.) para lograr una supresión efectiva de las fronteras fiscales. A lo largo de los años, la Comisión presentó muchas propuestas, fundamentalmente relativas a la armonización de las estructuras impositivas más que a los tipos impositivos. Sin embargo, el progreso ha sido lento, principalmente debido al impacto presupuestario.

Las normas de armonización comunitarias de los impuestos Especiales regulan la estructura de dicho tributos y establecen para cada categoría de productos los tipos mínimos aplicables. Ello ha permitido a los Estados miembros mantener grandes diferencias de tipos impositivos que, hasta el momento presente, no han producido distorsiones insoportables porque sólo en la venta a particulares, para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos, rige el principio de que el impuesto se percibe en el país donde los productos son adquiridos y a los tipos vigentes en dicho país. En los demás casos la percepción del impuesto se efectúa en el país de destino.

El retraso en la actualización de tipos mínimos específicos está provocando un retroceso del nivel de armonización de las accisas sobre hidrocarburos —contaminadas por la polémica en torno a la tasa CO²— tabaco y alcoholes—. La historia de la “tasa CO²” nace cuando en 1992 la Comisión propone crear un impuesto armonizado sobre el consumo energético, para cumplir el compromiso comunitario sobre reducción de emisiones de CO². Dos años después, y ante la imposibilidad de llegar a un acuerdo sobre el establecimiento obligatorio de la “ecotasa” —que unos defienden por razones medioambientales, y a la que otros se oponen por razones de competitividad— la cumbre de Essen pareció renunciar al proyecto, aunque estableció la fijación de unos parámetros comunes para que los Estados que quieran puedan implantar tributos de este tipo sin distorsionar el funcionamiento del Mercado Único.

La Comisión no ha presentado tampoco las propuestas correspondientes a la actualización de tipos de las accisas sobre alcoholes y tabacos, bloqueadas en el Colegio de Comisarios por

los eternos desacuerdos sobre la imposición de estos consumos: división entre los Estados productores de labores de tabaco baratas —defensores de tipos “ad valorem” — y caras —partidarios de tipos específicos—; y entre Estados productores de vino —defensores del actual tipo cero y escaso control— y no productores —partidarios de gravar el vino como los restantes productos alcohólicos—.

Por otra parte, los Estados miembros han creado accisas no armonizadas para soslayar las limitaciones impuestas por la armonización del IVA, y aprovechar sus lagunas. En unos casos, estas accisas han compensado la obligada eliminación del tipos incrementados en el impuesto sobre el Valor Añadido —tenemos como ejemplo el impuesto sobre matriculación español—. En otros extienden la imposición sobre el consumo, fuera del corsé del IVA, a ciertos sectores que las directivas permiten eximir —otro ejemplo lo encontramos en el impuesto sobre primas de seguro, recientemente implantado en nuestro país, y que ya tenían establecido la mayoría de los Estados miembros.

Los cambios que pueden esperarse en los próximos años y que se desprenden de las propuestas pendientes de aprobación presentadas por la Comisión no son especialmente relevantes, y desde luego no van a lograr, ni lo pretenden, la unificación de los tipos impositivos de los impuestos sobre consumos específicos, y ni siquiera el establecimiento de horquillas, por lo que seguirá siendo un lugar común la existencia de diferencias importantes entre los Estados miembros en relación con la carga tributaria soportada por los productos sujetos a impuestos sobre consumos específicos.

Con relación al empleo de los impuestos específicos sobre el consumo en la financiación de las CC. AA, el futuro podría venir marcado por la creación de nuevos impuestos nacionales bajo ciertas condiciones, en particular: i) que el objeto perseguido sea otro que principalmente el presupuestario; ii) que el impuesto no sea exigible sino en el momento de la puesta al consumo, que podrían ser cedidos a los gobiernos territoriales, tal como ha acontecido con el impuesto especial sobre carburante.

La solución vigente desde el 1 de enero de 1993, de tributación en el país de consumo para los impuestos de fabricación, es previsible que se mantenga en el medio plazo. Los impuestos especiales están sometidos a lo que ha dado en llamar “régimen suspensivo”, que se define en la Ley Española de Impuestos Especiales (LIE) como el “régimen aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto”.

Así pues, actualmente, bajo este “principio de imposición en el país de destino”, la circulación de las mercancías en el ámbito territorial de la UE se hace libremente en régimen de suspensión de impuestos hasta los depósitos fiscales en el país de destino, donde el impuesto especial se abona en el momento de puesta en consumo de los productos, a los tipos vigentes en el mismo, como sucedía anteriormente, pero sin controles en las fronteras interiores desde el día 1 de enero de 1993. El sistema, a pesar de sus problemas, no parece plantear una necesidad de cambios radicales.

En resumen, podemos señalar que en el terreno del IVA, el régimen transitorio que todavía está vigente tiene defectos claros. Creemos que no tardará demasiado la llegada de un sistema comunitario de origen-destino en el que la repercusión del IVA no se interrumpa en las transacciones entre empresarios y profesionales de los países miembros. No obstante, como hemos comentado será difícil que a medio plazo se adopte el régimen definitivo del país de origen. Es también posible un estrechamiento de la dispersión de tipos impositivos existente. En cambio, los impuestos especiales pueden mantener su estructura presente, ampliada, posiblemente, con la imposición medioambiental.

7. Algunos problemas pendientes y opciones de reforma.

Como se ha afirmado (Cnossen, 1998), La implantación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a un nivel casi universal ha de considerarse como el acontecimiento más importante de la segunda mitad del siglo XX, en lo que se refiere a la evolución de los sistemas fiscales. Desde finales de la década de los sesenta, el IVA se ha convertido en el principal impuesto sobre el consumo en 123 países industrializados y en vías de desarrollo. En la actualidad, las ausencias más llamativas de la lista de países donde existe un IVA son Estados Unidos e India. Por razones diferentes, en estos territorios se sigue confiando en los impuestos sobre el consumo tradicionales. Las motivaciones concretas que han llevado a la adopción del IVA por parte de uno u otro país han sido distintas, aunque la razón principal en todos los casos ha sido la conciencia de que un IVA correctamente diseñado es capaz de recaudar una mayor cantidad de ingresos públicos que cualquier otro impuesto sobre el consumo de base amplia, con unos costes económicos y administrativos inferiores.

No obstante, hoy día persisten un buen número de problemas y disfunciones en la aplicación del IVA en gran parte de los países donde se ha establecido (Cnossen 1998 y 2001 y Ebril y otros 2001). Entre estos problemas pueden destacarse los siguientes. En primer lugar, en bastantes ocasiones, como en el caso español, el IVA no se extiende a la fase de consumo minorista. En se-

gundo término, se constata que muchos países, ignorando los costes que en términos de distorsiones económicas y problemas de gestión, generalizan la puesta en práctica de las exenciones de determinados servicios. En este aspecto, destaca el tratamiento de los servicios públicos (servicios postales, telecomunicaciones, transportes públicos) que a menudo quedan exentos sin que existan razones teóricas ni prácticas que apoyen este proceder. Lo mismo ocurre con una parte importante de servicios culturales (libros, dvd, etc) y con las actividades educativas y sanitarias.

En tercer lugar, muchos países encuentran dificultades para gravar la propiedad inmobiliaria, los servicios financieros las actividades agrícolas y las pequeñas empresas¹⁴. En el caso de la propiedad inmobiliaria, la sujeción al impuesto es claramente preferible al método de exención. Aún no se vislumbra ninguna solución clara para el tratamiento de los servicios financieros¹⁵, mientras que para gravar a los agricultores se aplican diversos sistemas ad hoc.

En cuarto lugar, aparece la problemática del número de tipos de gravamen. En los países de rentas altas, el establecimiento de un tipo reducido en el IVA para los productos básicos no es un buen sistema de ayuda a los desfavorecidos, por la convergencia producida de los patrones de consumo. Es mejor aplicar un solo tipo. Por su parte, en los países de rentas bajas, con una capacidad administrativa más limitada, la existencia de tipos reducidos y exenciones sobre los alimentos básicos sí contribuyen a mitigar la regresividad del IVA. Sin embargo, las ganancias de equidad que pueden alcanzarse con tipos diferenciados en el IVA dependen del nivel de los demás instrumentos disponibles. Por ejemplo, unos impuestos especiales sobre bienes con demandas inelásticas pueden segar las principales ganancias de equidad que se pueden derivar de los tipos diferenciados. Las justificaciones de equidad en el caso de los tipos diferenciados en el IVA, serán más fuerte mientras más restringido sea el papel redistributivo de otros impuestos y gastos disponibles por el gobierno. Por supuesto, que será más débil cuando se pueda utilizar un impuesto efectivo sobre la renta. Pero mientras que los beneficios del IVA con tipos diferenciados pueden ser (grandes) importantes en los países en vías de desarrollo, también es verdad que los costes de administración y cumplimiento asociados a una estructura de tipos diferenciados puede ser muy elevada. En cualquier caso, La existencia de una escala de gravamen heterogénea dificulta la gestión y el cumplimiento del IVA. No obstante, como afirman Ebrill y otros (2001) la importancia del tema de los tipos diferenciados parece haberse exagerado en muchas ocasiones. Aún, no considerando, otros instrumentos, hay

¹⁴ En el caso de las pequeñas empresas, parece claro que el tamaño, por si sólo, no parece ser una cuestión relevante sobre la conveniencia de estar sujeto al IVA, excepto en aquellos casos en que el menor tamaño medio de las empresas gravadas genere que los costes de recaudación sean muy superiores a los ocasionados por otras figuras impositivas.

¹⁵ Sobre esta cuestión ver Huizinga (2001).

algunos otros aspectos de la estructura del IVA, digamos exenciones, que pueden generar efectos más perniciosos que la variedad de tipos.

En quinto término, los aspectos interjurisdiccionales, referidos anteriormente, tienen una importancia, cada vez más destacada, sobre todo en el caso de países que avanzan o están en una Unión Económica.

Por último, como es conocido y hemos comentado con anterioridad, en el caso de los mercados comunes donde no existen controles aduaneros, los ajustes que antes se realizaban en frontera se sustituyen por el control de la contabilidad de los agentes, mediante el sistema de pago diferido, que parece funcionar bien en la UE. El control transfronterizo es posible gracias a un sistema de intercambio de información. Los IVAS duales, como en Canadá, son posiblemente más efectivos, pero exigirían un IVA supraestatal en la UE que chocaría con la subsidiariedad fiscal de los países miembros. En la Commonwealth de Estados Independientes, las exportaciones están gravadas y se concede un crédito fiscal por las importaciones. No obstante, este sistema parece inestable si no está acompañado de un buen mecanismo de compensación.

Entre las alternativas propuestas, tanto en el seno de las propias instituciones europeas como por parte de estudiosos de esta cuestión, para tratar de responder a los problemas interjurisdiccionales de ajustes del comercio y lograr la superación del sistema transitorio (ver cuadro 13), destacan las siguientes¹⁶:

¹⁶ Aquí seguimos el trabajo de Genser (2003).

CUADRO 13

Comparación de las propuestas de IVA para el mercado único de la UE

	Autonomía tipo impositivo del IVA nacional	Compatibilidad de incentivos	Soluciona ruptura de cadena del IVA (gravamen tráfico intracomunitario)	Tratamiento simétrico	Grado de compensación (*) característica del mecanismo
Directivas Comunitarias 1987/89	Si	No	Si (tipo del país de origen)	Si	Alto (datos micro o macro)
1996 Propuesta de IVA (Commission 1996)	No	No	Si (tipo uniforme)	Si	Alta (reparto de la recaudación del IVA)
VIVAT (Keen and Smith)	Si	Si	SI (tipo uniforme del Euro IVA)	Si	Bajo (multilateral intracomunitaria por desequilibrios comerciales)
CVAT (McLure)	Si	No	Si (CVAT uniforme, tipo nacional cero)	No	Bajo (multilateral intracomunitaria por desequilibrios comerciales)
IVA dual (Bird and Gendron)	Si	Si	No (tipo cero)	No	Bajo (regímenes especiales)
IVA prepagado en destino (Vanistendael)	Si	No	SI (país de destino)	No	Alto (transferencias bilaterales hacia los países de destino)

Fuente : Genser (2003)

(*) La recaudación del IVA nacional se asigna en función del consumo nacional, aparte de soportables compras transfronterizas.

CUADRO 14

Requisitos de coordinación de las propuestas de IVA para el mercado único de la UE

	Base IVA armonizada	Tipo(s) IVA armonizada	Mecanismo de reparto armonizado	control del IVA armonizado
régimen transitorio del IVA (desde 1993)	No	No	No	Si (tipo cero, fraude fiscal)
Directivas Comunitarias 1987/89	Si	No	Si	Si (favorece el escaso control)
1996 Propuesta de IVA (Commission 1996)	Si	Si	Si	Si (favorece el escaso control)
VIVAT (Keen and Smith)	Si	Parcial (tipo de IVA supranacional) Parcial (IVA sobre el comercio)	Bajo	Bajo (pequeño volumen de compensación)
CVAT (McLure)	Si	transfronterizo	Bajo	Si (favorece el escaso control)
IVA dual (Bird and Gendron)	No	Parcial (tipo de IVA supranacional)	Bajo	Si (tipo cero, fraude fiscal)
IVA prepagado en destino (Vanistendael)	Si	No	Si	Si (favorece el escaso control)

Fuente : Genser (2003)

1) Directivas comunitarias 1987/1989

Estos intentos de la Comisión por sacar adelante un nuevo modelo de IVA, que fueron rechazados al igual que la propuesta de 1996, trataban de evitar el problema de la ruptura de la cadena del IVA y del tratamiento asimétrico del comercio comunitario haciendo que las ventas fuesen gravadas según los tipos de los países de origen. En este esquema, los sujetos pasivos del país de destino tienen derecho a deducirse el IVA soportado en sus compras. Para conseguir que en estas transacciones intracomunitarias la recaudación del IVA afluya al país de destino, es decir, a la administración en cuyo territorio se produce el consumo de los bienes gravados, la administración del país de origen quedaría obligada a compensar a la administración del país de destino por las cantidades recaudadas en base al IVA repercutido por sus empresas.

El inconveniente más notorio de este sistema es la creación de incentivos adversos en las administraciones de los países de destino o importadores para examinar con rigor las cuotas de IVA que permite deducir, puesto que estas le serán reembolsadas por la administración del país de origen o exportador, que será quien en último término sufra las consecuencias de las posibles deducciones fraudulentas. Consecuentemente, su implantación exige un reforzamiento del control y la armonización de los sistemas de recaudación.

En cuanto al mecanismo del sistema de compensación entre países, en 1987 se proponía que este se articulase en base a las facturas de las diferentes transacciones, mientras que en 1989 se proponía que la compensación se efectuara, además, en base a los datos sobre comercio y consumo agregado de los países de la UE.

2) Propuesta de la Comisión de 1996

Esta propuesta coincide a grandes rasgos con las anteriores. No obstante, ahora se aboga por una mayor uniformidad en las bases y tipos de gravamen a lo largo de los diferentes países de la UE, para lograr un tratamiento simétrico del comercio y facilitar el mecanismo de compensación. Este mecanismo incluiría una cámara de compensación que centralizaría la recaudación del IVA; a partir de aquí se efectuaría el reparto por países en función de los datos agregados sobre consumo nacional. Una exigencia de esta propuesta es la intensificación de la cooperación entre administraciones y la armonización de las normas de control y recaudación.

El inconveniente fundamental de esta propuesta, además de los incentivos adversos explicados con respecto al punto anterior, es que la requerida uniformización de tipos de gravamen,

con el propósito de evitar distorsiones cuando se aplica el principio origen, va en detrimento del margen de autonomía fiscal que hasta ahora les ha proporcionado la regulación del IVA a las distintas administraciones nacionales.

La implantación de cualquiera de las propuestas de la Comisión comporta una mayor armonización del IVA a lo largo de la UE. Concretamente, es preciso armonizar la base del IVA para poder extender el sistema de las facturas a las transacciones intracomunitarias, así como los tipos de gravamen para simplificar el mecanismo de compensación.

3) VIVAT

La propuesta de Keen y Smith (1996 y 2000) exige un mecanismo de compensación más simple gracias al hecho de que el IVA común o supranacional es el mismo para el conjunto de los países de la UE. Basta con una compensación multilateral que compense los posibles déficits recaudatorios causados por las transacciones intracomunitarias, gravadas estas al mismo tipo en toda ocasión.

4) CVAT

La propuesta de McClure (2000) también consiste en un IVA dual, donde la heterogeneidad actual de tipos de gravamen puede mantenerse para las operaciones domésticas, mientras que las ventas intracomunitarias estarían sujetas a un CVAT común para todos los países de la UE.

5) IVA dual

Bird y Gendron (1998, 2000 y 2001) proponen un sistema semejante al que funciona en la provincia canadiense de Québec: un IVA central que permite cierto grado de autonomía fiscal a esta administración regional. Su funcionamiento sería muy parecido al del actual sistema transitorio (tampoco resuelve los inconvenientes derivados de la ruptura de la cadena). Su ventaja reside en que el IVA común supranacional vendría a ser un mecanismo de control contra el fraude en las transacciones intracomunitarias, incluso con respecto al IVA particular de cada país.

6) IVA prepago en destino

Vanistendael (1995) propone que en las transacciones intracomunitarias, los compradores sean gravados en función de los tipos de gravamen vigentes en su país de residencia. Seguidamente, las autoridades fiscales de cada país estarían obligadas a transferir de forma inmediata lo recaudado en razón de aquellas transacciones a las administraciones de los países de residencia de los compradores (ver cuadro 14).

Genser (2003) efectúa una comparación de las seis propuestas anteriores y del actual sistema transitorio en base, en primer lugar a los cinco objetivos a los que considera debería orientarse el nuevo régimen del IVA en la UE:

1) Ha de permitir cierto grado de autonomía fiscal a nivel nacional para el establecimiento de tipos de gravamen.

2) Debe incorporar incentivos para una gestión tributaria eficiente en el control de las facturas por parte de las administraciones implicadas.

3) Ha de evitar la ruptura de la cadena en el mercado interno.

4) Ha de comportar un tratamiento simétrico del comercio en todo el territorio de la UE, de tal forma que las operaciones entre distintos países de la UE sean idénticas a las operaciones realizadas dentro de un país.

5) La recaudación obtenida ha de quedar asignada en base al consumo efectuado en cada país.

Genser (2003), aun reconociendo que la evaluación de las distintas alternativas depende de la importancia que se conceda a los objetivos cuyo cumplimiento se considera deseable, constata que el VIVAT puntúa comparativamente más alto que el resto de opciones contempladas..

La segunda comparación de Genser (2003), se dirige a evaluar las distintas alternativas en función del grado de coordinación o armonización de las políticas nacionales que exigiría su implantación. La mayor coordinación y armonización supone una pérdida de autonomía fiscal para los países miembros. La armonización de la base del IVA es una exigencia en todas las propuestas, salvo en el Dual VAT, donde la base de los IVAs nacionales podrían diferir de la del IVA común o supranacional.

En cuanto a la armonización de tipos, en los casos del VIVAT, Dual VAT y CVAT esta sólo es precisa para el IVA supranacional.

En lo tocante a los mecanismos recaudatorios y de compensación, la necesidad de coordinación y administración que plantean las diferentes alternativas es directamente proporcional al volumen de ingresos fiscales que sea preciso reubicar. Así, las exigencias del VIVAT y CVAT en este sentido son limitadas, puesto que los posibles desequilibrios bilaterales tienden a anularse en gran medida, y los déficit de recaudación restantes se compensan de forma multilateral.

Por último, la necesidad de control se plantea en mayor medida en aquellas alternativas que dan lugar a incentivos adversos a una correcta supervisión de la veracidad de las deducciones del IVA reclamadas por los sujetos pasivos. Por esto, es preciso un alto nivel de coordinación en todos los casos, salvo para el VIVAT, en que sólo afluye a la cámara de compensación multilateral una pequeña porción de lo recaudado.

En definitiva como afirma Genser (2003), el régimen transitorio aunque presenta evidentes virtudes es susceptible de mejoras; sin embargo, siempre tendrá como características esenciales el tipo cero para las transacciones intracomunitarias y la asimetría. De tal modo que, o bien la Comisión revisa su desiderata (y renuncia a la simetría y a la abolición del tipo cero para llevar a cabo de forma creíble una reforma del régimen transitorio), o sigue apostando por ambos elementos. Si opta por esto último, la suerte esta echada de nuevo en contra del régimen transitorio y posiblemente a favor del VIVAT, en tanto no se presente un IVA superior a este.

Cnossen (2005) señala que en los próximos años se incrementara el empleo de los impuestos especiales, entre otras, por las tres razones siguientes: En primer lugar, por el crecimiento del interés de la sociedad por los temas medio ambientales, tales como las emisiones de gas, el efecto invernadero, el calentamiento global generado por la utilización de combustibles fósiles, etc. Esta preocupación ha generado una amplia literatura sobre el empleo del instrumental económico, en especial de los impuestos especiales para internalizar los efectos externos generados por tales actividades. En segundo término, destaca la cada vez mayor preocupación sobre el coste social generado por el consumo de tabaco, lo que ha llevado a la Organización Mundial de la Salud a promover intensas campañas encaminadas a reducir su consumo, promoviendo, entre otras medidas, el uso de impuestos especiales sobre el tabaco. En tercer lugar, destaca Cnossen que las grandes dificultades para incrementar los impuestos sobre la renta del capital, debido a la gran movilidad de las mismas, así como los efectos desestimulantes de los impuestos sobre la renta sobre la de-

manda y la oferta laboral, han llevado a los gobiernos a considerar cada vez más la utilización de los impuestos especiales para incrementar la recaudación fiscal¹⁷ .

¹⁷ En Cnoseen (ed.)(2005), se estudian con detalle las características y particularidades de los modernos impuestos específicos sobre el tabaco, bebidas, juego, polución y conducción.

CAPÍTULO II. LA FISCALIDAD DE LOS AUTOMÓVILES

1. Importancia y evolución del sector automóvil

Desde una perspectiva económica, la industria del automóvil constituye hoy día un sector estratégico en la economía española. En el conjunto de la oferta productiva, supone entorno al 5 por 100 del PIB, genera un volumen significativo de empleos directos e indirectos (8 por 100 del total) y representa más de la cuarta parte de las ventas españolas en el exterior.

La anterior magnitud, que coincide con la que se observa en la mayoría de los países comunitarios, no pone de manifiesto la verdadera dimensión e importancia que tiene el sector, ya que sólo tiene en cuenta lo que es el transporte como sector productivo o comercial, no incorporando la parte correspondiente al sector transporte como sector consuntivo, es decir el transporte de mercancías por cuenta propia o el de viajeros en automóviles. Algunas estimaciones realizadas (ANFAC, 2002) no incluidas en las estadísticas oficiales, cifran en un 7% u 8% la contribución total del sector transporte al PIB.

La importancia del sector y la incidencia de las importaciones de vehículos matriculados en el mercado español en los últimos años hacen necesario tener en cuenta los aspectos fiscales que afectan de forma directa (matriculaciones) e indirecta (carburantes) al automóvil.

Los datos de la producción de automóviles en España convierten a nuestro país en uno de los de mayor presencia del sector en la Unión Europea. El número de fabricantes, la implantación territorial de las fábricas actualmente existentes, el número de empleos directos (71.038 en el año 2.003, con una leve tendencia decreciente), las unidades de producción anuales (3 millones de vehículos fabricados en 2.003), el porcentaje de dicha producción que es exportado (más del 80%) y el volumen de facturación (43.183 millones de euros) e inversión (1.519 millones de euros) así lo ponen de manifiesto, como se refleja en los cuadros 15 a 17. Desde la perspectiva de la demanda, la relevancia del sector procede del hecho de que se matricularon 1.716.204 vehículos en el año 2.003, de los cuáles casi un millón cuatrocientos mil fueron turismos, situándose el parque de vehículos en 23.048.474, siendo turismos 19.293.263 unidades.

Cuadro 15
Sector automóvil. Datos básicos España. 2001-2003

	2001	2002	2003
Vehículos			
Producción	2.849.888	2.855.239	3.029.826
Matriculación	1.751.198	1.636.943	1.716.204
Parque	22.311.984	23.048.474	23.725.543
Turismos			
Producción	2.211.172	2.266.902	2.399.374
Matriculación	1.425.573	1.331.877	1.383.098
Parque	18.150.880	18.732.632	19.293.263
% exportación sobre producción	82,0	81,5	82,4
Participación del sector en el PIB	6,2	5,7	5,8
Empleo total (directo e indirecto) sobre población activa	10,9	10,8	10,5
Empleo directo	72.390	72.537	71.038

Fuente: ANFAC

Cuadro 16
Evolución del parque de Turismos en España. 1991-2003

	Parque unidades	% variac.	Antigüedad % más 10 años
1991	12.537.099	4,5	33,6
1992	13.102.285	4,5	32,8
1993	13.440.694	2,6	32,9
1994	13.733.794	2,2	31,8
1995	14.212.259	3,5	31,9
1996	14.753.809	3,8	32
1997	15.297.366	3,7	32
1998	16.050.057	4,9	33,1
1999	16.847.397	5	34,1
2000	17.449.235	3,6	35,1
2001	18.150.880	4	35,4
2002	18.732.632	3,2	35,4
2003	19.293.263	3	35,6

Cuadro 17
Sector del automóvil. España y Unión Europea. Año 2003

	España	Unión Europea (15)
Millones de unidades		
Producción de vehículos	3,0	17,1
Producción de turismos	2,4	14,9
Producción de vehículos industriales	0,6	2,2
Matriculación de vehículos	1,7	15,9
Matriculación de turismos	1,4	13,9
Matriculación de vehículos industriales	0,3	2,0
Exportación de vehículos	2,5	14,2
Exportación de turismos	2,0	12,4
Exportación de vehículos industriales	0,5	1,8
Parque de vehículos	23,7	214,5
Parque de turismos	19,3	187,4
Parque de vehículos industriales	4,4	27,1
Millones de €		
Inversión	1.519	33.000
Facturación	43.183	271.000
Miles de personas		
Empleo directo e indirecto	2.000	12.000
Fabricación de vehículos	71	1.100
Fabricación, equipos y componentes	324,1	1.900

2. La imposición sobre los vehículos

Los impuestos y gravámenes relacionados con la matriculación, la propiedad y el uso de turismos varían de manera significativa entre los diversos países. La recaudación anual obtenida sobre categorías determinadas de vehículos puede llegar a diferir entre países por encima del 400%, y la variedad de impuestos existentes explica la estructura extremadamente diversa de la carga fiscal soportada por los vehículos en los distintos países.

Dada la importancia que tienen los sistemas impositivos para el mercado y las condiciones de competencia, la Comisión Europea está intentando alcanzar un acercamiento de los distintos sistemas. La Comisión también tiende a proponer que se otorgue mayor importancia a los criterios medioambientales para modular los impuestos relacionados con los vehículos, aunque hasta el momento se han logrado escasos avances al respecto. Los esfuerzos para modificar y armonizar las estrategias impositivas se enfrentan a numerosos obstáculos y objeciones.

Esta diversidad de sistemas impositivos hace difícil llevar a cabo una presentación comparativa y una valoración de los componentes de los impuestos sobre vehículos en Europa. Pero esta información resulta necesaria si se quieren abordar los numerosos problemas de las políticas de transporte y de competencia. Por ese motivo se han realizado en los últimos años diversos estudios sobre la materia (TISS, COWI, DIW¹⁸). En el estudio del DIW Berlín se lleva a cabo una descripción sistemática de los tipos y las tarifas de los impuestos sobre los automóviles en los países europeos. Dicho estudio examinó los 15 Estados miembros de la Unión Europea previa a la última ampliación, además de Suiza, Noruega, y los cuatro países entonces asociados, Polonia, la República checa, Hungría y Eslovenia.

Los principales tipos de impuestos que se exaccionan sobre los turismos son:

- gravámenes excepcionales recaudados con ocasión de la compra y la matriculación de los vehículos (impuesto sobre el volumen de ventas, impuesto de matriculación y tasas de matriculación);

¹⁸ Kunert, U. Kuhfeld, H., Bach, S. y Keser, A. (2002): "Europäischer Vergleich der besonderen Steuer- und Abgabensysteme für den Erwerb, das Inverkehrbringen und die Nutzung von Kraftfahrzeugen", German Ministry of Finance, DIW Berlín.

- impuestos recaudados en intervalos regulares en relación con la propiedad o tenencia de los vehículos (impuesto de circulación, impuesto del seguro);
- impuestos recaudados en conexión con el uso de los vehículos (impuestos especiales sobre carburantes, impuestos sobre volumen de ventas).

Cuadro 18

Impuestos sobre adquisición, registro, propiedad y uso de vehículos privados en Europa

	Código internacional	Impuesto s. Volumen de Ventas (%)	Impuesto Matriculación	Derechos Matriculación	Impuesto Circulación	Impuesto sobre seguro (% o Euros)	Tasas parafiscales sobre primas seguros (%)	Impuesto combustible
AUSTRIA	A	20	M	TM	C	11	–	P
BÉLGICA	B	21	M	TM	C	9.25	17.85	P
ALEMANIA	D	16	–	TM	C	16	–	P
DINAMARCA	DK	25	M	TM	C	50	14	P
ESPAÑA	E	16	M	TM	C	6	3.5	P
FRANCIA	F	19.6	–	TM	C	18	15.1	P
FINLANDIA	FIN	22	M	–	C	22	–	P
REINO UNIDO	GB	17.5	–	TM	C	5	–	P
GRECIA	GR	18	M	–	C	10	8.4	P
ITALIA	I	20	M	TM	C	12.5	14.22	P
IRLANDA	IRL	21	M	–	C	2	–	P
LUXEMBURGO	L	15 (1)	–	TM	C	4	–	P
HOLANDA	NL	19	M	TM	C	7	–	P
PORTUGAL	P	19 (2)	M	TM	C	9	3.83	P
SUECIA	S	25	–	–	C	–	–	P
SUIZA	CH	7.6	–	TM	C	5	–	P
NORUEGA	N	24	M	TM	C	euro 42	–	P
POLONIA	PL	22	M	–	–	–	–	P
CHEQUIA	CZ	19	–	–	C	–	–	P
HUNGRÍA	H	25 (3)	M	–	C	–	–	P
ESLOVENIA	SLO	20 (4)	M	–	C	6.5	–	P

(1) Impuesto sobre el volumen de ventas sobre el petróleo reducido al 12%.

(2) Impuesto sobre el volumen de ventas sobre el diesel reducido al 12%.

(3) Impuesto sobre el volumen de ventas sobre aceite mineral reducido al 12%.

(4) Impuesto sobre el volumen de ventas sobre aceite mineral incrementado al 25%.

Fuente: Comisión Europea, Estudio COWI, ACEA, DIW.

2.1. Los impuestos sobre la adquisición

Todos los países recogidos en el cuadro 18 exigen el pago de un impuesto sobre la compra y primera matriculación de un turismo. Este gravamen consta, al menos, de un impuesto sobre el volumen de ventas que se gira en todos los países sobre el precio neto, salvo en cuatro de ellos en los que se exige sobre el precio neto más el impuesto de matriculación¹⁹. Los tipos impositivos aplicables son más reducidos en Suiza (7,6%), Luxemburgo (15%) y en Alemania y España, con el 16%. Siendo más elevados en Hungría, Suecia y Dinamarca, donde alcanzan el 25%. El impuesto general sobre el volumen de ventas es el único impuesto de esta clase que se exige a los automóviles en Suecia y la República Checa.

En cinco países los dueños de turismos también pagan una tasa moderada sobre la matriculación, mientras que en los otros catorce abonan un impuesto sobre la primera matriculación de vehículos.

Si nos centramos en la Unión Europea a quince miembros (parte superior del cuadro 18 y con más detalle en el cuadro 19), hay que destacar que todos los países exigen el IVA en la compra de vehículos nuevos. Bajo el régimen especial introducido en el sistema transitorio del IVA, éste se exige en el país de destino, aun cuando el comprador sea el consumidor final. Para este propósito, son considerados vehículos “nuevos” aquéllos que han circulado menos de 6.000 kilómetros, o que han estado en servicio menos de seis meses. El IVA es generalmente deducible en el caso de los vehículos comerciales. Los vehículos de pasajeros son totalmente deducibles en algunos Estados miembros; mientras que en otros no lo son en absoluto. Hasta 1993, varios de los Estados miembros aplicaban tipos de IVA incrementados con carácter de “lujo” sobre los vehículos de motor (o impuestos especiales sobre este tipo de consumos), que fueron abolidos bajo el sistema transitorio del IVA. En muchos casos, sin embargo, estos fueron remplazados por los Impuestos de matriculación o de registro, que habitualmente se encuentran relacionados con las características de los vehículos.

Por lo menos diez diferentes bases se emplean para calcular los impuestos de matriculación en los países estudiados. Además, éstas se aplican en una variedad de combinaciones. Los factores más importantes son el precio de compra del coche y la potencia del motor. Siete países to-

¹⁹ Algunos países no integrantes de la UE someten a los vehículos privados a un arancel de aduanas. En aquellos de estos países que no disponen de una industria nacional de producción de automóviles cada vehículo es sometido a un impuesto a la importación, por lo que los aranceles a la importación son clasificados como un impuesto de matriculación.

man en consideración criterios ecológicos exigiendo el gravamen en función del consumo de combustible, de los niveles de emisión de gases o en características de seguridad.

En diez países el impuesto de matriculación es un impuesto ad valorem exigido sobre el valor neto o bruto del coche. En todos ellos, las características técnicas del vehículo también influyen sobre la cantidad de impuesto a pagar. En cuatro países este impuesto se diseña como impuesto cuantitativo, es decir que se relaciona directamente con las características técnicas. En el caso extremo, el impuesto de matriculación exigido a un vehículo de la gama media puede ascender a alrededor 3.000 euros. Doce países también cargan una tasa administrativa en concepto de matriculación de entre 9 y 172 euros.

Finalmente, en el cuadro número 20 se detalla la tributación a la que son sometidos los vehículos en España, concretamente en la península y Baleares, con ocasión de su primera adquisición en concepto de IVA y el impuesto de matriculación español, que es el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Cuadro 19

Impuestos y tasas de matriculación e Impuestos de circulación en la Unión Europea 15

país	MATRICULACIÓN		IMPUESTO CIRCULACIÓN	
	IMPUESTO	TASA	BASE	CUANTÍA APROX. ANUAL (eur)
AUSTRIA	La base imponible es el precio base, excluido IVA. Tipo impositivo diferenciado con el consumo de gasolina Tipo máximo es 16% Desde 1/7/2005 los vehículos con filtro de partículas que emitan menos de 0,005Pk tienen una reducción de 300 Euros. Los que emitan más tendrán un recargo.	109 €	La base imponible es el kW (12 x [kW – 24] x 0,55€)	Min. €66 (+ 73€ aproximadamente de tasa de peaje)
BELGICA	La base imponible es cm3. Tipo impositivo diferenciado con cm3 y antigüedad. Oscila de 31€ a 4.958€. Desde 2006 será suprimido. 2.000cm3=495€	31 €	La base imponible es el caballo de potencia HP (cm3) Pequeño suplemento impositivo para vehículos diesel	57€ (HP = 4) a 1.449€ (HP = 20)
DINAMARCA	La base imponible es el precio base, incluido IVA. Tipo impositivo diferenciado con precio: 7.122€ hasta 105% y el resto 180%	144 €	La base imponible es el consumo de gasolina Diferenciado gasolina/diesel Incrementado un 2% anualmente (en precios fijados)	62€ (>20 km/l) a €2.272 (<4.5 km/l)
FINLANDIA	La base imponible es el precio CIF, excluido IVA. Tipo impositivo es 100% Deducción fija de 774€	No	La base imponible es el peso total (máximo) para los automóviles diesel, tipo fijo para vehículos de gasolina. Desde 1/1/2004 los vehículos de pasajeros que usen metano o combustibles basados en el metano están exentos.	118 € E.g. 1.100 kg: 277€
FRANCIA	No	25€ de media por caballo de potencia	La base imponible es el caballo de potencia HP. Tipo impositivo varía por condados No existe para vehículos de pasajeros.	
ALEMANIA	No	26 €	La base imponible es cm3 Diferenciado gasolina/diesel	
GRECIA	La base imponible es el precio base, excluido IVA. Tipo impositivo diferenciado con cm3. Oscila del 7% al 88% 2.000cm3=40%	No	La base imponible es el caballo de potencia HP (cm3),	73€ (<9FHP) a 382€ (>17FHP)
IRLANDA	La base imponible es el precio base, incluido IVA. Tipo impositivo diferenciado con cm3 22,5% si cm3<1.400; 25% si 1.400 a 1.900 cm3; y 30% si cm3>1.900.	No	La base imponible es cm3	124€ (<1.000cm3) a 1.078€ (>3.000 cm3)
ITALIA	Cantidad fija de 151€	118 €	La base imponible es kW (relacionada linealmente)	28€ (11 kW) a 806€ (316 kW)

LUXEMBURGO	No	29 €	La base imponible es cm3	37€ (< 1000 cm3) a 337€ (8000 cm3)
HOLANDA	La base imponible es el precio base, excluido IVA. Tipo impositivo diferenciado entre gasolina/diesel gasolina: 45,2% menos 1.540€ Diesel: 45,2% más 350€	41 €	La base imponible es el peso Diferenciado gasolina/diesel. Varía entre distritos	1.100 kg: 385€ (gasolina) y 761€ (diesel)
PORTUGAL	La base imponible es cm3, 2.000cm3=8,86x2.000-8.813,22	25 €	La base imponible es cm3 Diferenciado gasolina/diesel	14€ (<1.000 cm3) a 298€ (>3.500 cm3)
ESPAÑA	La base imponible es el precio base, excluido IVA. Tipo impositivo diferenciado con cm3 7% para coches pequeños (hasta 1.600 cm3) y 12% para coches más grandes	62 €	La base imponible es el caballo de potencia HP (cm3)	13€ (0-8 HP) a 112€ (> 20 HP)
SUECIA	No	No	La base imponible es el peso Diferenciado gasolina/diesel	1.000 kg: 78€ (gasolina) y 299€ (diesel)
REINO UNIDO	No	40 €	La base imponible es el CO2, desde marzo de 2001	159€ (< 150 g CO2) incrementándose gradualmente hasta 246€ (> 185 g CO2) para gasolinal. El impuesto es aproximadamente 15€ más alto para diesel

Fuente: Estudio COWI.

CUADRO 20

FISCALIDAD DE LA PRIMERA MATRICULACIÓN DE VEHÍCULOS EN PENÍNSULA E ISLAS BALEARES

	IVA	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
Con carácter general	Sujeto 16%	Sujeto. Tipo de gravamen en función de cilindrada APLICABLE PLAN PREVER ⁽¹⁾
Reglas especiales:		
- coches de minusválidos (nº 20 Anexo RDL 339/90)	Sujeto 16%	No Sujeto
- vehículos destinados al transporte de: mercancías viajeros (más de 9 plazas, incluida la del conductor)	Sujeto 16%	No sujeto
- vehículos de dos o tres ruedas (cilindrada = 250 cc.)	Sujeto 16% ó 7% si la cilindrada es < a 50 cc.	No sujeto
- vehículos de exclusiva aplicación industrial homologados por la Administración Tributaria	Sujeto 16%	No sujeto
- vehículos especiales (nº 10 Anexo RDL 339/90)	Sujeto 16%	No sujeto
- furgones de uso múltiple cuya altura supere los 1800 m.m., excepto los tipo "jeep" o todo terreno	Sujeto 16%	No sujeto
- vehículos utilizados por Fuerzas Armadas y Cuerpos y Fuerzas de Seguridad	Sujeto 16%	No sujeto ⁽²⁾
- ambulancias	Sujeto 16%	No sujeto ⁽²⁾
- automóviles destinados a: taxis, autotaxis, autoturismos actividades de enseñanza de conductores actividades de alquiler	Sujeto 16%	Exento ⁽²⁾
- automóviles matriculados a nombre de minusválidos	Sujeto 16%	Exento ⁽²⁾
- automóviles en régimen de matrícula diplomática	Sujeto 16%	Exento
- familias numerosas: automóviles con capacidad entre 5 y 9 plazas	Sujeto 16%	Sujeto. Tipo de gravamen en función de cilindrada Reducción del 50% de la base imponible ⁽²⁾ APLICABLE PLAN PREVER ⁽¹⁾

(1) Requisitos:

- haber sido titular de un vehículo de 10 ó más años de antigüedad durante al menos un año antes de la primera matriculación definitiva del vehículo nuevo
- dar de baja definitiva por desguace el vehículo antiguo y no haber transcurrido más de seis meses desde dicha baja
- aportar, en el momento de efectuar la primera matriculación del vehículo nuevo, el documento acreditativo de la baja definitiva del vehículo antiguo, expedido por la Dirección General de Tráfico

El Plan Prever fue prorrogado hasta el 31 de diciembre de 2.006, consiste en el derecho a practicar en la cuota del Impuesto Especial una deducción, cuyo importe es de 480,81 Euros por la compra de un coche nuevo con más de 10 años, o de un vehículo comercial nuevo de menos de 6 toneladas con más de 7 años. No obstante el importe de la deducción será de 721,21 Euros si, además de los requisitos anteriores, el vehículo usado está equipado con un motor gasolina no apto para el uso de gasolina sin plomo y el vehículo nuevo está equipado con un motor de gasolina provisto de catalizador. Las mismas cantidades son reducidas del precio de un coche de pasajeros de segunda mano con menos de 5 años y un vehículo comercial (<6 toneladas) con menos de 3 años.

(2) Previo reconocimiento por la Administración Tributaria

2.2. Los impuestos sobre la propiedad de vehículos

En casi todos los países considerados el propietario de un turismo matriculado también está obligado a pagar impuestos periódicos. Solamente Polonia no exige un impuesto de circulación a los turismos, y desde 2.001 los propietarios privados no son gravados en Francia tampoco.

Hay ocho diversas bases de gravamen para el impuesto de circulación sobre los turismos en los 21 países europeos estudiados (cuadro 18), y éstos se aplican en diversas combinaciones²⁰. El método de propulsión y la potencia del motor son las características generalmente consideradas, aplicándose diversos tipos impositivos en función del método de propulsión (motor gasolina o diesel), mientras que la potencia del motor acostumbra a ser sometida a una tarifa progresiva para cada tipo de motor. El bajo consumo de combustible y los niveles bajos de toxicidad en las emisiones contaminantes son recompensados con tipos impositivos más bajos en ocho países. El impuesto anual de circulación para un vehículo de la gama media asciende a un máximo de 600 euros.

Además, todos los usuarios de vehículos son obligados a suscribir un seguro frente a terceros, sobre cuyas primas se exaccionan impuestos en 17 de los 21 países considerados en el cuadro 18. Los tipos impositivos aplicados llegan a alcanzar el 50% de las primas en Dinamarca y el 22% en Finlandia, y en algunos países también son suplementados por tasas parafiscales, de modo que la carga del impuesto pueda ascender a casi dos tercios de la prima del seguro (ver cuadro 18).

²⁰ En cuatro de los veintiún países la potencia calculada es también tomada en cuenta para valorar el impuesto de circulación.

Cuadro 21

Impuestos sobre el combustible en países europeos

	Precios al consumidor de la gasolina Eurosuper incluyendo derechos de aduana e impuestos	Precios al consumidor del diesel incluyendo derechos de aduana e impuestos	Impuestos combustible		Impuesto s. Volumen de Ventas
			Eurosuper (1)	Diesel (1)	
En Euros por litro					(%)
AUSTRIA	0.908	0.741	0.414	0.287	20.0
BÉLGICA	1.029	0.747	0.499	0.295	21.0
ALEMANIA	1.100	0.875	0.628	0.443	16.0
DINAMARCA	1.153	0.849	0.538	0.368	25.0
ESPAÑA	0.849	0.710	0.396	0.293	16.0
FRANCIA	1.041	0.785	0.574	0.377	19.6
FINLANDIA	1.066	0.779	0.559	0.304	22.0
REINO UNIDO	1.224	1.257	0.742	0.742	17.5
GRECIA	0.791	0.650	0.334	0.283	18.0
ITALIA	1.072	0.872	0.520	0.382	20.0
IRLANDA	0.812	0.756	0.401	0.302	21.0
LUXEMBURGO (2)	0.816	0.645	0.372	0.253	15/12
HOLANDA	1.191	0.813	0.621	0.339	19.0
PORTUGAL (3)	0.890	0.650	0.479	0.272	19/12
SUECIA (4)	1.058	0.860	0.475	0.321	25.0
SUIZA	0.900	0.940	0.511	0.525	7.6
NORUEGA	1.240	1.130	0.600	0.493	24.0
POLONIA	0.850	0.710	0.408	0.287	22.0
CHEQUIA	0.780	0.710	0.360	0.271	19.0
HUNGRÍA	0.830	0.780	0.360	0.310	25.0
ESLOVENIA	0.790	0.820	0.251	0.257	20.0

En abril de 2002.

(1) Incluyendo otros impuestos en Bélgica, Alemania, Francia, Grecia, Holanda y Austria.

(2) Impuesto sobre el volumen de ventas sobre el petróleo reducido al 12%.

(3) Impuesto sobre el volumen de ventas sobre el diesel reducido al 12%.

(4) El impuesto sobre el petróleo consta de impuesto sobre el CO2 e impuesto sobre la energía.

2.3. Los impuestos sobre el uso

Los impuestos estatales que se relacionan directamente con el uso de vehículos de motor hacen referencia a impuestos sobre el combustible. Éstos incluyen impuestos especiales sobre la gasolina, otros gravámenes sobre el aceite mineral, y el impuesto general sobre el volumen de ventas (ver cuadro 18). El impuesto especial sobre el carburante y el impuesto sobre el volumen de ventas se recaudan en todos los países.

En los precios de venta al consumidor de la gasolina sin plomo o eurosúper del año 2.002, que oscilaban entre 0,78 y 1,24 euros por litro, estos impuestos explican entre el 52% y el 76% de dichos precios (ver cuadro 21 y gráfico 11). En esa fecha, el precio del litro de eurosúper en nuestro país era el séptimo más bajo (0,849), lejos de los precios vigentes en Noruega (1,24), Reino Unido (1,224) y Holanda (1,191), y en paralelo a la importancia del impuesto español sobre este tipo de gasolina (el sexto más bajo).

Los precios en las gasolineras para la gama diesel están entre los 0,65 y 1,6 euros por litro, siendo explicado entre el 50% y el 74% del mismo por la combinación de impuestos recaudados por su consumo (ver cuadro 21 y gráfico 12). En ese mismo año de 2002, el precio medio del litro de diesel en la gasolinera era en nuestro país el cuarto más bajo (0,71), lejos de los vigentes en el Reino Unido (1,257), Noruega y Suiza.

En los 15 países de la UE, la imposición sobre la gasolina Super oscilaba en 2.002 entre 0,33 euros y 0,74 euros, mientras que entre 0,25 euros y 0,74 euros se recauda en el diesel. Además del impuesto especial sobre el combustible, el impuesto general sobre las ventas, de entre el 7,6% y el 25%, grava el precio después de impuestos del producto.

Gráfico 11. Precios al consumidor de la gasolina Eurosuper incluyendo derechos de aduana e impuestos (euros/litro)

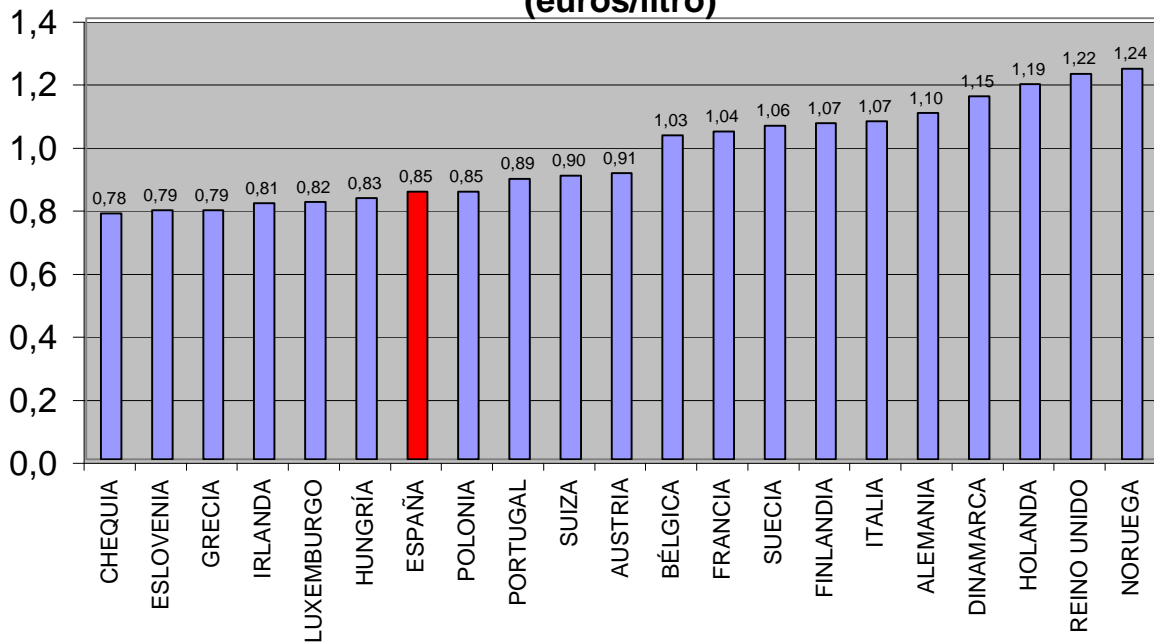
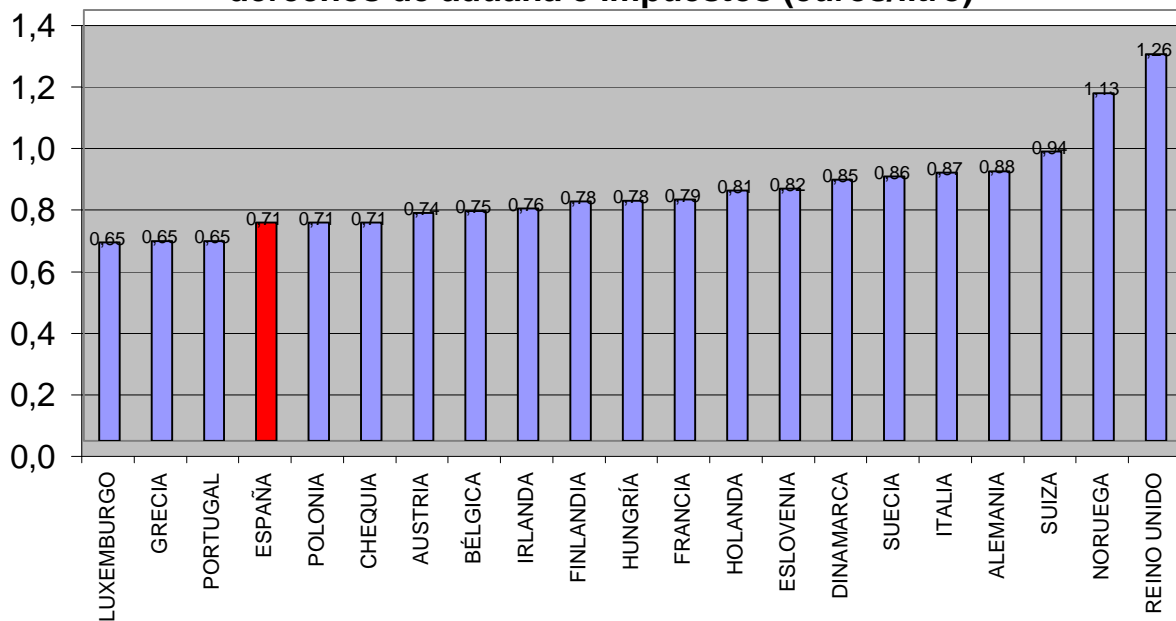


Gráfico 12. Precios al consumidor del diesel incluyendo derechos de aduana e impuestos (euros/litro)



3. La carga impositiva sobre determinados vehículos

En el estudio del DIW alemán se estiman los impuestos anuales medios pagados a lo largo de un período impositivo por los primeros propietarios privados de coches nuevos. Las definiciones estadísticas de la oficina federal alemana para el tráfico dividen el mercado de coches de pasajeros en diez segmentos, y el más importante de éstos es el de clase media más baja, que explica alrededor de una cuarta parte de todas las nuevas matriculaciones en ese país y representa la tercera parte del mercado de turismos en la Unión Europea. Por ese motivo el estudio mencionado elige para los cálculos un modelo perteneciente a la clase media baja, el golf IV de Volkswagen. Se diferencia entre modelos diesel y gasolina porque las bases impositivas y las cuotas recaudadas pueden diferir substancialmente dependiendo del tipo del motor.

Para calcular los mencionados impuestos anuales medios pagados a lo largo del período por los primeros propietarios privados de coches nuevos, se supone que un coche sigue estando en posesión de su primer dueño durante cuatro años. Los impuestos especiales sobre adquisición y de puesta en servicio del coche se reparten entre los primeros cuatro años, de acuerdo con la pérdida estimada en el valor del vehículo²¹. Las diferencias de precio para los coches nuevos entre países también se toman en consideración para el cálculo del impuesto sobre el volumen de ventas y el de matriculación.

3.1. Coches con motor gasolina

Para calcular la carga impositiva total se hacen algunas precisiones a cerca del tipo de coche y algunos supuestos. Así, suponiendo un recorrido anual de 15.000 kilómetros, la cantidad de impuestos pagada por año en los primeros cuatro años de uso de un turismo de gasolina de la gama media más baja en los 21 países considerados oscilan desde los 770 euros en Luxemburgo y los 3.700 euros en Dinamarca.

En los siete países con la carga impositiva más alta, y especialmente en Dinamarca, un papel importante es desempeñado por el impuesto de matriculación (ver cuadro 22 y gráfico 13). Este impuesto explica la mitad de la carga total en Finlandia y casi el 60% de la misma en Dinamar-

²¹ Cuando se exige también un impuesto de matriculación o la transferencia sobre cambios adicionales en la propiedad (como en Bélgica o Irlanda), la cantidad total del impuesto es atribuida al primer propietario. Las

ca. Además, el impuesto de matriculación es el componente que muestra una mayor variación entre los países considerados. Por el contrario, las diferencias en los tipos aplicados en el impuesto sobre el volumen de ventas que grava la adquisición de un coche (que recordemos oscila entre el 7,6% y el 25%) contribuyen solamente en escasa medida a la divergencia entre las cargas impositivas totales.

El impuesto anual de circulación sobre los vehículos privados también varía significativamente. No se recauda en absoluto en dos países (Francia y Polonia), mientras que cantidades que llegan a alcanzar los 370 euros se pagan en otros. El impuesto sobre las primas de seguro también varía sustancialmente, aunque las sumas pagadas son siempre más bajas que las exigidas en concepto de impuesto de circulación (excepto en Francia). Dado un recorrido anual de 15.000 kilómetros, según lo supuesto en el trabajo del DIW, el impuesto sobre el consumo de combustible explica la parte más importante de la carga total en 16 países, siendo las excepciones los cinco países con los impuestos de matriculación más elevados (Dinamarca, Finlandia, Noruega, Irlanda y Eslovenia). El impuesto sobre el combustible es el más importante del total de tributos pagados en Gran Bretaña (740 euros) y es el menos destacado en Eslovenia (250 euros).

tasas o licencias adicionales de matriculación son también atribuidas en el estudio mencionado al primer propietario.

Cuadro 22

Comparación de los impuestos sobre vehículos privados en Europa. Clase media-baja: Golf 1,4 gasolina. En Euros por año (1)

	Total Impuestos	De los cuales:					
		Impuesto Matriculación	Impuesto s. Volumen de Ventas sobre Adquisición	Impuesto Circulación	Impuesto sobre primas de seguro	Impuestos combustible (2)	Impuesto s. Volumen de Ventas s. combustibles
AUSTRIA	1.215	64	351	205	36	410	150
BÉLGICA	1.302	31	343	169	88	494	177
ALEMANIA	1.188	6	287	71	52	622	150
DINAMARCA	3.711	2.082	334	326	207	534	228
ESPAÑA	974	128	257	50	31	392	116
FRANCIA	1.190	18	328	0	107	568	169
FINLANDIA	2.582	1.295	330	118	96	553	190
REINO UNIDO	1.468	10	329	195	16	737	181
GRECIA	1.143	226	272	132	60	334	119
ITALIA	1.325	75	329	142	87	515	177
IRLANDA	2.061	945	337	236	6	397	140
LUXEMBURGO (2)	771	4	244	55	13	368	87
HOLANDA	2.002	505	301	370	23	615	188
PORTUGAL (3)	1.441	465	290	43	42	474	128
SUECIA (4)	1.093	0	383	100	0	498	112
SUIZA	920	43	136	156	16	506	63
NORUEGA	2.524	892	461	303	42	589	238
POLONIA	1.006	54	396	0	0	404	152
CHEQUIA	970	0	394	80	0	356	139
HUNGRÍA	1.112	179	448	41	0	356	88
ESLOVENIA	1.685	843	341	75	21	249	156

En abril de 2002.

(1) Supuestos: Recorrido: 15.000 km. Consumo gasolina: 6,6 litros/100 km.

(2) Incluyendo otros impuestos en Bélgica, Alemania, Francia, Grecia, Holanda y Austria.

Cuadro 23

Comparación de los impuestos sobre vehículos privados en Europa. Clase media-baja: Golf 1,9 SDI Diesel. En Euros

	Total Impuestos	De los cuales:					
		Impuesto Matriculación	Impuesto s. Volumen de Ventas sobre Adquisición	Impuesto Circulación	Impuesto sobre primas de seguro	Impuestos combustible (2)	Impuesto s. Volumen de Ventas s. combustibles
AUSTRIA	983	81	365	172	52	220	94
BÉLGICA	1.184	46	354	331	128	226	99
ALEMANIA	1.070	6	295	262	76	339	92
DINAMARCA	3.699	2.205	344	436	302	282	130
ESPAÑA	847	131	265	105	45	225	75
FRANCIA	894	14	338	0	156	288	98
FINLANDIA	2.458	1.347	340	292	139	233	107
REINO UNIDO	1.264	10	339	179	24	570	143
GRECIA	1.570	777	280	132	87	219	76
ITALIA	1.073	75	339	129	126	292	111
IRLANDA	2.242	1.144	347	410	9	231	100
LUXEMBURGO	609	4	251	77	19	194	64
HOLANDA	2.339	789	309	849	33	259	99
PORTUGAL	1.666	1.006	310	27	61	208	53
SUECIA	1.159	0	395	434	0	260	70
SUIZA	825	43	140	166	24	402	51
NORUEGA	2.853	1.473	491	303	42	377	167
POLONIA	780	55	408	0	0	219	98
CHEQUIA	811	0	406	100	0	207	98
HUNGRÍA	1.175	369	461	43	0	237	64
ESLOVENIA	1.895	1.089	351	103	31	196	125

En abril de 2002.

(1) Supuestos: Recorrido: 15.000 km. Consumo combustible: 5,1 litros/100 km.

(2) Incluyendo otros impuestos en Bélgica, Alemania, Francia, Grecia, Holanda y Austria.

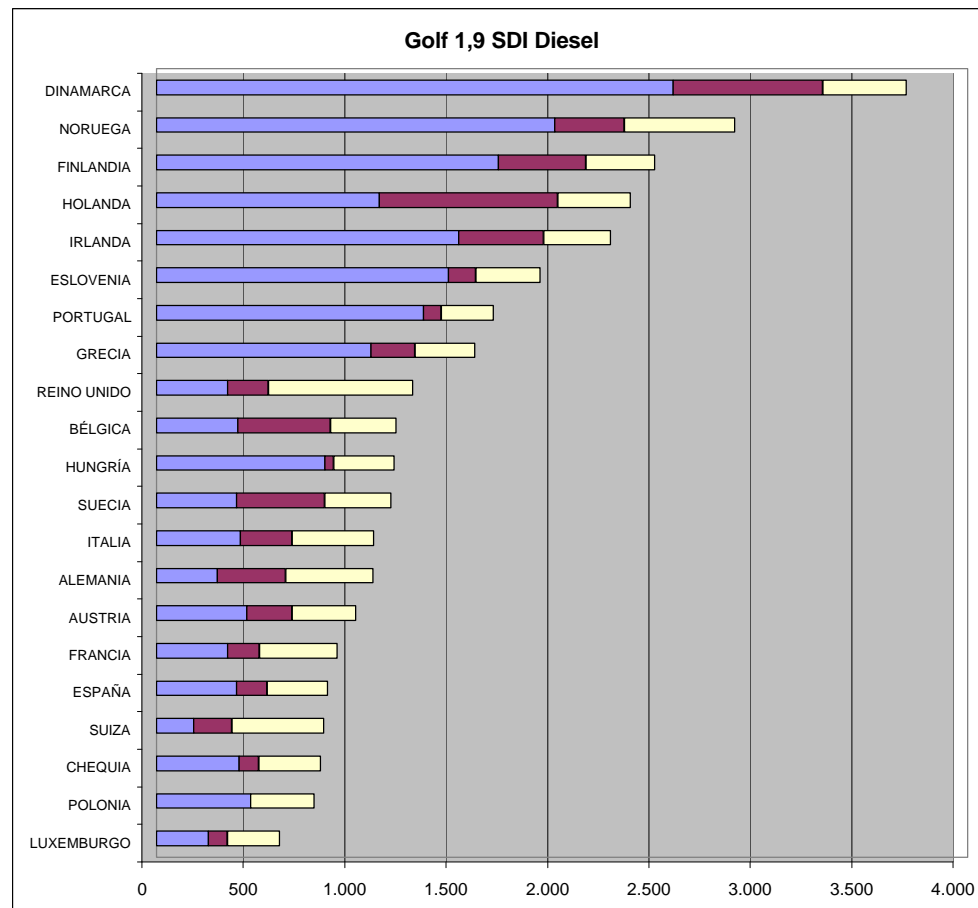
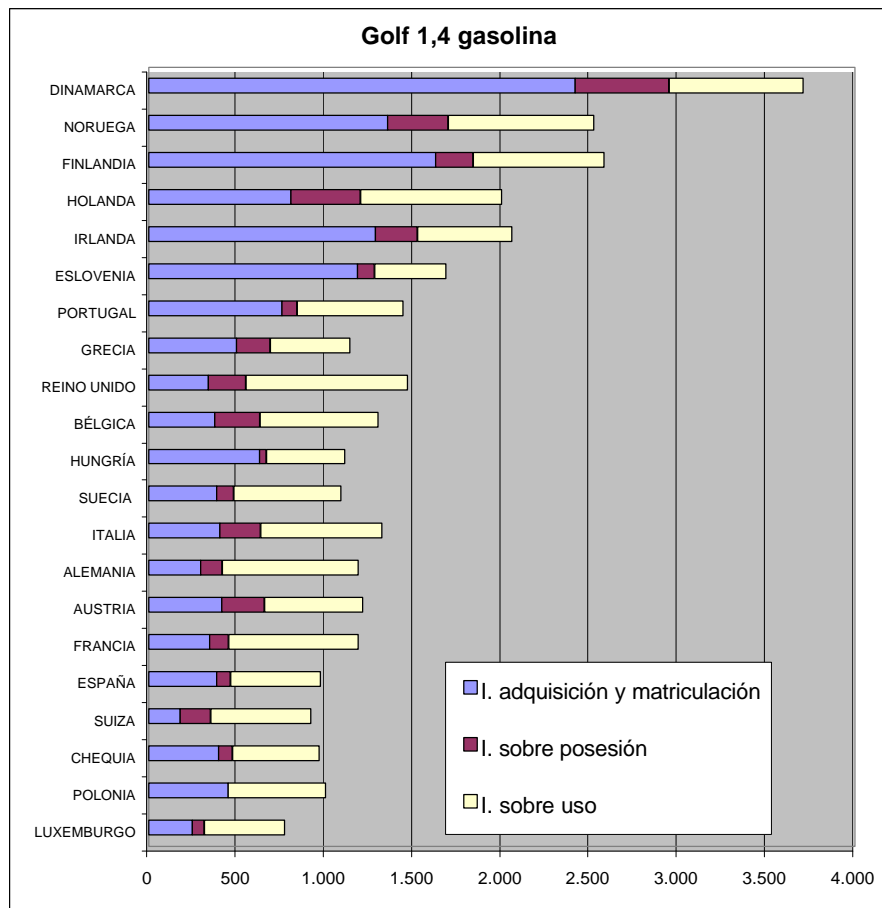
Finalmente, el sexto componente de la tributación sobre los vehículos es el impuesto general sobre el volumen de ventas que grava las compras del combustible. Es más destacable que el impuesto de circulación en la mayoría de los países.

El orden resultante para los 21 países por la totalidad de impuestos pagados (parte izquierda del gráfico 13) muestra un área central en el que se sitúan casi la mitad de los países observados, donde la carga impositiva total fluctúa en un margen estrecho entre 1.000 y 1.300 euros. Debido a su alto tipo del impuesto sobre el combustible, Gran Bretaña se alinea por encima de estos países. Lo que explica en mayor medida la alta posición que alcanzan los otros países con una carga mayor a 1.300 euros son sus tipos del impuesto de matriculación. Sin embargo, Dinamarca (el país con la carga fiscal más alta) cuenta con impuestos de los más elevados en todos los impuestos considerados.

Por lo que respecta a los impuestos recaudados sobre la compra y la propiedad de los vehículos, España está en el octavo lugar más bajo, por encima de Luxemburgo, Suiza, Alemania, Reino Unido, Francia, Bélgica y Suecia, y a gran distancia de Dinamarca, Finlandia y Noruega. Por su parte, la carga de la tributación sobre el consumo de combustible en España es relativamente aún más reducida, dado que es la quinta más baja, solo por encima de países como Polonia, Hungría, Luxemburgo y Chequia.

Tres de estos países son de reciente acceso a la UE, y se alinean en el tercio más bajo de la tabla en lo que concierne a impuestos totales, alrededor del lugar que ocupa nuestro país. Por el contrario, el otro país de reciente acceso de los cuatro analizados, la república de Eslovenia, es uno de los países que pagan más altos impuestos (ocupa el sexto lugar), como resultado de contar con impuesto de matriculación y de aranceles.

GRÁFICO 13
Comparación de los impuestos sobre vehículos privados en Europa. Clase media-baja. Euros por año



3.2. Coches con motor diesel

Debido a su gran importancia en el sector de transporte comercial, el combustible diesel se grava con una tarifa más baja que la gasolina en casi todos los países estudiados. En muchos países, la ventaja fiscal que obtienen por ese motivo los propietarios de los turismos con un motor diesel resulta compensada por la exigencia de un impuesto de circulación más alto que para los coches de gasolina. Concretamente trece de los 21 países cuentan con un tipo más alto en el impuesto de circulación para un coche diesel en la clase media más baja que para un coche de gasolina comparable, mientras que cuatro países imponen un tipo más bajo en el impuesto de circulación. Los ahorros hechos en costes fijos por los dueños de coches de gasolina son sustanciales en algunos países, ascendiendo hasta 500 euros por año (ver cuadro 23 y parte derecha del gráfico 13).

Por otra parte, el impuesto especial sobre el combustible y el impuesto general sobre el volumen de ventas que recae sobre el mismo, son más altos para los coches con los motores de gasolina que para los vehículos diesel, debido tanto al tipo más alto del impuesto especial como al mayor consumo de combustible. Dado el supuesto de un kilometraje anual de 15.000 kilómetros, el impuesto sobre el combustible para los coches con motor de gasolina es alrededor del doble que el impuesto para los vehículos diesel en más de la mitad de los países; en estos países, la diferencia oscila entre 200 y 450 euros.

El cálculo de la suma de todos los impuestos relevantes pone de manifiesto una carga fiscal más alta (hasta de 300 euros) para los coches con motor de gasolina en la mayoría de los 21 países. En ocho países, sin embargo, el impuesto total pagado en los coches con motor diesel es más alto que lo pagado en coches de gasolina.

Sin embargo el análisis depende significativamente del supuesto que se haga en relación a la intensidad del uso del turismo, porque el tipo de los impuestos fijos y variables varía entre los diferentes países. Tomando un espectro realista de recorrido anual entre de 10.000 y 20.000 kilómetros, se estima que los coches diesel empeoran en general en siete países y mejoran en general en 11 países. Dado que los coches diesel consumen menos combustible, su posición relativa en términos fiscales mejora en todos los países si el kilometraje aumenta. Esta circunstancia ratifica que la mayor diferencia en la carga fiscal que recae sobre los vehículos deriva fundamentalmente de los impuestos especiales sobre la gasolina y el combustible diesel.

Los impuestos especiales sobre el diesel no son más bajos que para la gasolina en Gran Bretaña, Suiza y Eslovenia, de manera que las diferencias son lo más reducidas posible en estos países. En España, la carga impositiva sobre los modelos observados aquí (motor de gasolina del

golf 1,4 y motor diesel del golf 1,9) es por supuesto también más baja para los coches diesel (847 euros al año, frente a los 974 del modelo gasolina). El estudio del DIW calcula también que en Alemania eso ya ocurre para un kilometraje anual a partir de 10.000 kilómetros.

Por tanto, en todos los países, los modelos diesel son más económicos en términos fiscales que los modelos de gasolina a medida que el tamaño del coche disminuye y el kilometraje aumenta. Los coches de gama pequeña y media con un motor diesel están sujetos a impuestos más bajos en la mayoría de los países (a través de un amplio espectro de kilometraje) que los coches comparables con un motor de gasolina. En aquellos países en los cuales los coches diesel confirman ser una mejor opción financiera que los coches de gasolina (Austria, Bélgica, España, Francia y Luxemburgo), la participación de coches diesel en el parque de vehículos y los datos sobre nuevas matriculaciones demuestran que los automóviles diesel están acaparando una parte creciente del mercado automovilístico (Schipper, Marie-Lilliu y Fulton, 2002). Tal circunstancia puede compararse con la distribución de las matriculaciones de turismos (por tanto sin considerar vehículos industriales) en los últimos años en nuestro país por tipo de motor (cuadro 24), que se decanta de manera creciente a favor de los de motor diesel.

CUADRO 24

España. Detalle de matriculación de turismos por carburante

UNIDADES	2004	% cto.	2003	% cto.
Gasolina	529.985	-3,3	548.345	-3,7
Diesel	987.533	18,4	833.754	9,3
Total turismos	1.517.518	9,8	1.382.099	3,8
CUOTA				
Gasolina	34,9		39,7	
Diesel	65,1		60,3	
Total turismos	100,0		100,0	

Fuente: DGT, ANFAC

4. La recaudación procedente de los impuestos sobre los automóviles

En los países europeos la aportación recaudatoria procedente de los gravámenes que recaen sobre el automóvil alcanza una gran importancia, como se puede comprobar en los cuadros 25 a 27 y los gráficos 14 a 16.

En valores absolutos, de los doce países para los que se dispone de suficiente información para los años 2003 o 2002, se observa que las mayores recaudaciones se producen en Alemania, Italia, Reino Unido y Francia.

En el cuadro 27 se calculan diversas ratios que nos pueden ilustrar acerca de la importancia relativa de tales recaudaciones en cada uno de los países. La recaudación por habitante de algunos países considerados duplica la de Portugal (532 euros al año por habitante) y España (562 euros), que ocupa en este sentido el penúltimo lugar (ver gráfico 14). Los primeros lugares a este respecto corresponden a Finlandia (1227 euros), Italia (1045), Irlanda (961) y Austria (958).

En la segunda fila del cuadro 27 y el gráfico 15 se obtienen las ratios fiscales específicas derivadas de este conjunto de tributos, como porcentaje de la recaudación total que grava el sector sobre el PIB. En este sentido se observa como nuestro país establece sobre el sector una presión fiscal, que aún siendo importante, es de las más reducidas en el grupo de países considerados. Exactamente, la ratio fiscal en nuestro país es del 3,13% del PIB, lo que nos sitúa en el tercer lugar más bajo, solo por encima de Suecia y Francia, pero a gran distancia nuevamente de Finlandia (4,87%) e Italia (4,73%).

Tan solo en términos de participación de este grupo de tributos sobre la recaudación fiscal total, ocupa nuestro país un lugar intermedio entre los considerados (tercera fila del cuadro 27 y gráfico 16), lo que resulta de la relativamente baja presión fiscal total vigente en nuestro país, como veíamos al comienzo de este trabajo. Por tanto, aún sin contar con una imposición alta sobre el sector —en los términos de las dos ratios inicialmente comentadas—, la aportación relativa de la misma al conjunto del sistema tributario es de importancia media. En concreto, en nuestro país estos gravámenes aportan el 7,84% de la recaudación fiscal, por encima de las participaciones de estos tributos en Suecia (4,46%), Francia (6,24%), pero por debajo de Italia (10,36%) y Portugal (9,5%).

Cuadro 25

Ingresos fiscales procedentes del sector del automóvil (millones de euros)

Países Año	Alemania 2002	Austria 2002	Bélgica 2002	España 2003	Finlandia 2000	Francia 2002	Irlanda 2001	Italia 2002	Holanda 2002	Portugal 2003	R. Unido 2002	Suecia 2003
Total IVA en vehículos (*)	24.000	2.035	2.631	4.886	1.520	11.812	613	18.619	2.012	1.180	15.998	1.599
Impuesto de matriculación		436	340	1.120	1.173	1.406	799	1.895	3.117	1.016		
Total Adquisición	24.000	2.471	2.971	6.006	2.693	13.218	1.412	20.514	5.129	2.196	15.998	1.599
Impuestos de circulación	7.592	1.290	1.339	1.738	432	1.204	546	4.550	2.040	117	6.173	860
Impuesto sobre los seguros	3.300	262	362	433	196	3.323		3.700				
Total posesión	10.892	1.552	1.701	2.171	628	4.527	546	8.250	2.040	117	6.173	860
Carburantes y lubricantes (IVA + impuesto especial)	40.190	3.706	4.710	15.134	3.023	30.111	1.726	30.820	7.248	3.224	31.167	4.532
Tasa licencia de conducción	55		7	59		4				N.D.	68	
Total Uso	40.245	3.706	4.717	15.193	3.023	30.115	1.726	30.820	7.248	3.224	31.235	4.532
TOTAL	75.137	7.729	9.389	23.370	6.344	47.860	3.684	59.584	14.417	5.537	53.406	6.991

Fuente: ANFAC : "Panorama y perspectivas de la industria del automóvil"

(*) Incluye IVA sobre vehículos nuevos y usados, sobre reparaciones y neumáticos, y sobre accesorios y recambios.

Cuadro 26

Ingresos fiscales procedentes del sector del automóvil (porcentajes)

Países Año	Alemania 2002	Austria 2002	Bélgica 2002	España 2003	Finlandia 2000	Francia 2002	Irlanda 2001	Italia 2002	Holanda 2002	Portugal 2003	R. Unido 2002	Suecia 2003
Total Adquisición	31,94	31,97	31,64	25,70	42,45	27,62	38,33	34,43	35,58	39,66	29,96	22,87
Total posesión	14,50	20,08	18,12	9,29	9,90	9,46	14,82	13,85	14,15	2,11	11,56	12,30
Total Uso	53,56	47,95	50,24	65,01	47,65	62,92	46,85	51,73	50,27	58,23	58,49	64,83
TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Cuadro 27

Ratios fiscales del sector del automóvil

Países Año	Alemania 2002	Austria 2002	Bélgica 2002	España 2003	Finlandia 2000	Francia 2002	Irlanda 2001	Italia 2002	Holanda 2002	Portugal 2003	R. Unido 2002	Suecia 2003
Recaudación sobre los automóviles:												
por habitante (euros)	911	958	911	562	1.227	807	961	1.045	895	532	903	785
sobre el PIB (%)	3,50	3,50	3,60	3,14	4,87	3,13	3,19	4,73	3,24	4,24	3,22	2,72
sobre recuad. total (%)	7,91	6,97	7,15	7,84	8,68	6,24	9,26	10,36	7,06	9,50	8,03	4,46

Fuente: Elaboración propia, ANFAC y Eurostat.

Gráfico 14. Recaudación Fiscal sobre los automóviles. Euros por habitante

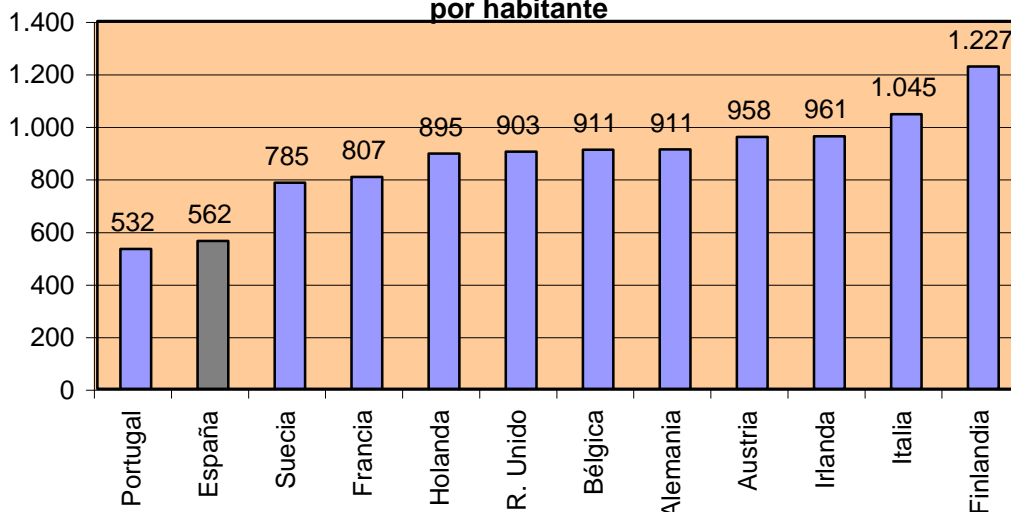


Gráfico 15. Recaudación Fiscal sobre los automóviles sobre el PIB (%)

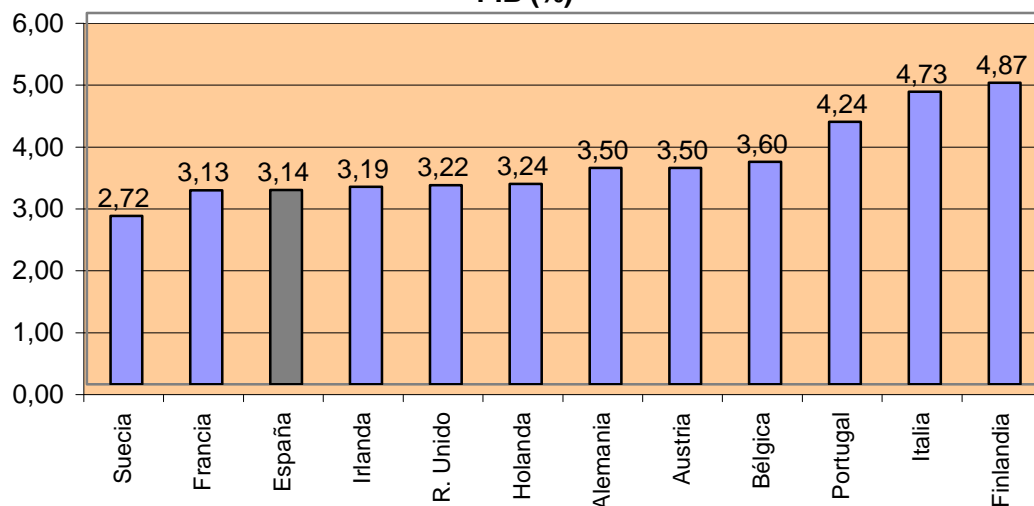
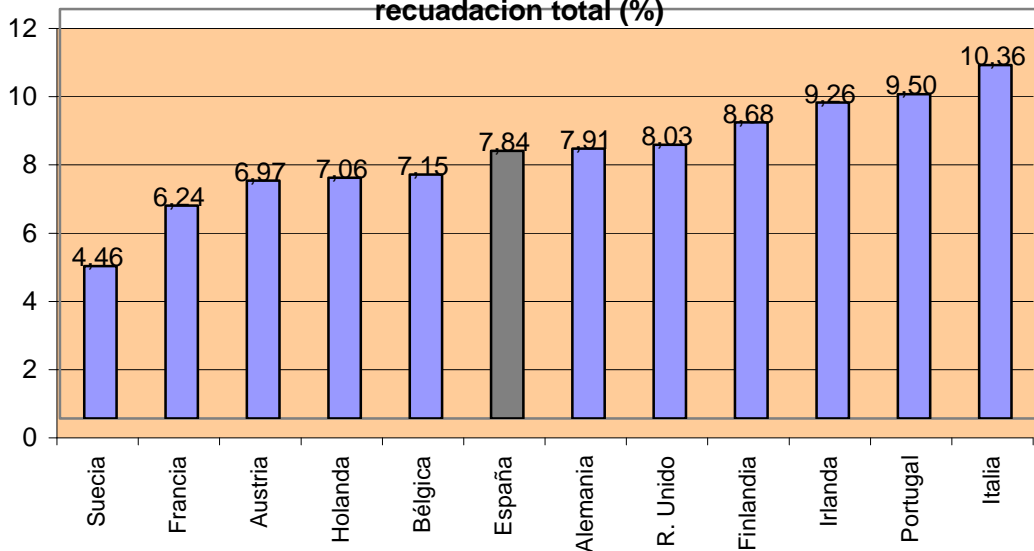


Gráfico 16. Recaudación Fiscal sobre los automóviles sobre recuadacion total (%)



Otro tópico que tampoco se sostiene con relación a la importancia relativa de la recaudación fiscal sobre el sector del automóvil en nuestro país es el de la magnitud que alcanzan los impuestos pagados con ocasión de la adquisición de los vehículos. En efecto, los datos del cuadro 26 evidencian que los impuestos sobre la adquisición de vehículos suponen en nuestro país el porcentaje más reducido en el conjunto de la tributación que soporta el sector, concretamente el 25,7% del total, frente al 42,45% que suponen en Finlandia, el 39,66% de Portugal y el 38,33% de Irlanda.

Por el contrario, y pese a los tipos no excesivamente altos de los tributos (tanto del IVA como de los impuestos especiales) que gravan en nuestro país el consumo de combustible, el porcentaje de tributación sobre el uso de los vehículos en España es el más alto de los doce considerados; concretamente aportan el 65% de la tributación del sector, mientras en Finlandia alcanzan el 45,65%.

Finalmente, el cuadro 28 nos muestra la estimación de ingresos fiscales procedentes de la adquisición, posesión y uso de los vehículos, realizada por ANFAC para los años 2.002 a 2.004. Indica que la aportación fiscal del sector mantiene un ritmo creciente, al igual que lo hace el número de matriculaciones de vehículos y el precio de los combustibles. En concreto, en 2.004 creció la recaudación total sobre el sector un 8,8%, siendo los componentes más dinámicos el IVA recaudado sobre la adquisición, que creció un 18,8%, el IVA que grava el consumo de carburante, que lo hizo el 16,9%, y la tasa de matriculación que creció un 12,3%.

Cuadro 28**España. Estimación de ingresos fiscales a la adquisición, posesión y uso de los vehículos** (En miles de euros)

	2002	2003	2004	% cto. 04/03
Por adquisición de vehículos	3.417	3.828	4.645	16,1
IVA	2.405	2.707	3.355	18,8
IEDMT (1)	1.012	1.121	1.290	9,7
Por tasa de matriculación	88	94	105	12,3
Por transferencias	179	188	209	6,2
ITP	116	119	138	7,8
IVA	64	68	71	3,2
Por tasa de cambio de titularidad	71	74	88	10
I) ADQUISICIÓN	3.684	4.110	4.959	
II) POSESIÓN: Por impuesto de circulación	1.690	1.739	2.062	16,3
Por consumo de carburante	14.490	15.135	16.043	6
IVA	3.385	3.552	4.154	16,9
IE	11.105	11.582	11.889	2,7
Por permiso de circulación (IVTM)	57	59	70	5
III) USO	14.547	15.194	16.113	
TOTAL	19.992	21.116	23.222	8,8

(*) Sin IVA sobre vehículos nuevos y usados, sobre reparaciones y neumáticos, y sobre accesorios y recambios. Tampoco impuesto sobre seguros

(1) Se ha eliminado lo que se deja de ingresar por el plan Prever

Fuente: Elaboración propia de ANFAC

5. Legislación comunitaria en vigor

Ya en 1983 se introdujeron dos Directivas del Consejo²² sobre el régimen fiscal de los vehículos de uso privado en caso de un traslado de residencia, temporal o definitivo, de un Estado miembro a otro. Entonces todavía existían las fronteras fiscales entre los Estados miembros.

En 1998 la Comisión presentó una propuesta²³ destinada a sustituir a estas dos Directivas por una nueva, para actualizar la legislación comunitaria en este ámbito y responder mejor a las situaciones derivadas de una mayor libertad de circulación en el mercado interior. Pero hasta el momento no ha podido lograrse acuerdo en el Consejo Europeo sobre esta propuesta.

Por otra parte, la Comisión señala que cuando se transfieren turismos, "importándolos" de un Estado miembro en otro, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Tratado CE, por lo que:

- los gravámenes aplicables no deben dar lugar, en el comercio entre los Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras (apartado 3 del artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE);

- no deberán imponerse exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana (artículos 23 y 25 del Tratado CE); y

- los productos no deberán gravarse con tributos internos, cualesquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven a los productos nacionales similares (artículo 90 del Tratado CE).

En los últimos años el Tratado CE ha sido objeto de importantes cambios. En su artículo 14 se establece que el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del Tratado.

De conformidad con el artículo 18, todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros. Un ataque indirecto a esta libertad de circulación a través de unos impuestos injustificados sobre los vehículos, que constituyen el medio más utilizado por los ciudadanos para ejercer este derecho, se considera inaceptable.

²² Las Directivas 83/182/CEE y 83/183/CEE (DO L 105 de 23.4.1983, pp. 59-67).

²³ COM (98) 30 final (DO C 108 de 7.4.1998, pp. 75-81).

Las dos Directivas anteriormente mencionadas, así como el artículo 90 del Tratado CE, ya han sido objeto de abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que ha especificado y limitado las competencias de los Estados miembros con respecto a la imposición de automóviles que se transfieren de un Estado miembro a otro.

Por lo que respecta a la fiscalidad de los carburantes, que también diverge de manera significativa entre los países miembros, hay que señalar que solamente está armonizada a escala comunitaria la estructura del impuesto especial, mientras que los tipos, como hemos podido comprobar, siguen siendo muy diferentes; para el gasóleo, por ejemplo, van de 245 euros a alrededor 750 euros por 1.000 litros.

Por regla general la fiscalidad de los carburantes se sustenta en tres pilares: los impuestos especiales, los gravámenes y cánones especiales²⁴ y, por último el IVA. Respecto al IVA, la Sexta Directiva prevé que los productos del petróleo se sometan al tipo normal mínimo del 15%. No obstante, los tipos reducidos que existían en 1.991 todavía pueden mantenerse de manera transitoria, aunque solamente Luxemburgo hace uso de esta posibilidad, aplicando un tipo de IVA del 12% a la gasolina sin plomo.

En cuanto al impuesto especial, los Estados miembros decidieron en 1992 instaurar un sistema comunitario de imposición de los hidrocarburos basado en dos directivas relativas a la armonización de las estructuras del impuesto especial (92/81/CEE)²⁵ y a la aproximación de los tipos del impuesto especial (92/82/CEE)²⁶ sobre los hidrocarburos. Estas directivas prevén un tipo impositivo mínimo para cada hidrocarburo en función de su utilización como carburante, para usos industriales y comerciales o para calefacción.

Los tipos mínimos del impuesto especial, que no se han revisado desde la entrada en vigor de la Directiva 92/82/CEE, son los siguientes (en euros por 1.000 litros): 337 para la gasolina con plomo; 287 para la gasolina sin plomo, y 245 para el gasóleo.

²⁴ Se trata, por ejemplo, de cánones de control para la calidad de las gasolinas. Estos gravámenes y cánones son en general de un importe poco significativo con relación a los impuestos especiales.

²⁵ DO L 316 de 31.10.1992, p. 12. Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 94/74/CE (DO L 365 de 31.12.1994, p. 46).

²⁶ DO L 316 de 31.10.1992, p. 19. Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 94/74/CE (DO L 365 de 31.12.1994, p. 46).

Pero la realidad es que los impuestos especiales difieren mucho entre los Estados miembros como se comprueba en el cuadro 21. Es decir, todos los Estados miembros, con la excepción del Reino Unido, gravan más la gasolina que el gasóleo. Las medias ponderadas (EUR 15, por 1000 litros) son de 411 euros para el gasóleo y de 581 euros para la eurosúper. En consecuencia, el gasóleo se grava 0,17 euros por litro menos que la gasolina²⁷.

Por tanto, los Estados miembros, a través de los tipos mínimos fijados por la Directiva y los tipos reales aplicados, favorecen al gasóleo con relación a la gasolina. Históricamente dicha práctica se fundamenta en que, por un lado, al final de los años 80 la cuota fundamental del consumo de gasóleo procedía de las actividades del transporte profesional por carretera, siendo el índice de dieselización del parque del automóvil privado aún muy escaso, por debajo del 15%; por otro lado, parece ser que los precios al consumo del gasóleo, sin contar los impuestos y gravámenes, suelen ser ligeramente superiores a los de la gasolina²⁸, lo que también pudo influir en la determinación de los tipos mínimos comunitarios.

A partir de 1.997 algunos Estados miembros introdujeron diferenciaciones en los tipos del impuesto especial aplicable al gasóleo consumido por los vehículos que superaban un determinado tonelaje o al transporte de mercancías por carretera. Concretamente, la idea era compensar las subidas de los impuestos especiales aplicados fundamentalmente en el marco de una política general de protección del medio ambiente y refundición de la fiscalidad de los transportes. Estas exenciones fiscales fueron autorizadas por el Consejo, por unanimidad. Por último, se han concedido algunas exenciones o reducciones de impuestos especiales en favor del gasóleo consumido por los transportes públicos locales de pasajeros en Alemania, Bélgica, Dinamarca, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo y el Reino Unido. Estas medidas podrán aplicarse hasta el 31 diciembre 2.006²⁹.

²⁷ Esta diferencia es en realidad un mínimo ya que el IVA, que se aplica al impuesto especial, aumenta mecánicamente la divergencia en valor entre el precio de la gasolina y el del gasóleo.

²⁸ En el año 2.000 el precio medio al consumo de la gasolina, exceptuando los derechos y gravámenes, ascendía por término medio a 272 euros/1.000 litros, mientras que para el gasóleo este precio era de 284 euros (Comisión Europea, 2002b).

²⁹ DO L 84 de 23.3.2001, p. 23.

6. Consecuencias de la fiscalidad sobre los turismos

Como era de esperar, la gran variedad de sistemas impositivos sobre los vehículos, bases imponibles y tipos impositivos, vigentes en la Unión Europea tiene una incidencia considerable en el mercado interior.

6.1. Divergencias en los precios libres de impuestos

Diversos estudios han revelado que el precio antes de impuestos de modelos idénticos de automóvil puede variar más del 20% entre los diferentes Estados miembro. Esto ha dado lugar a una disputa continua entre los fabricantes de automóviles y sus distribuidores por un lado, y los compradores del automóvil, distribuidores independientes y “comerciantes paralelos” por otro.

Los últimos han argumentado que la capacidad de los fabricantes para vender los automóviles a través de su red de distribuidores exclusivos (el resultado de la recientemente replanteada exención por categorías o “block exemption”³⁰ de la normal política de la competencia) les ha per-

³⁰ Los artículos 85 y 86 del Tratado de Roma regularon inicialmente los aspectos fundamentales en materia de defensa de la competencia, y pretendían en su origen incrementar el comercio entre los miembros participantes. El artículo 85 (actualmente artículo 81) prohíbe una serie de acuerdos entre empresas que, a priori, dañan la competencia. En este sentido, cualquier acuerdo que se encuentre explicitado en este artículo se considera violatorio per se y el contrato es declarado nulo. Sin embargo se permiten algunas excepciones (block exemption) a la normativa descrita, en la medida que los acuerdos (específicos) puedan ser considerados como beneficiosos para el comercio. Así, la reglamentación introduce una descripción de contratos, con una lista de restricciones permitidas (white list), otra lista con prácticas prohibidas (black list) y otros requerimientos (por ejemplo, niveles de participación en el mercado máximos o volúmenes de negocios máximos permitidos para exceptuar). La autoridad de aplicación puede también otorgar exenciones particulares. Un ejemplo de excepción es el otorgado al acuerdo de restricción vertical (Block exemption 1475/95, más tarde European Commission Regulation No. 1400/2002) generado entre las empresas automotrices y sus agentes de venta exclusivos (Dealers). Así, relaciones contractuales que de otro modo podrían considerarse ilegales, son permitidas por la nueva regulación.

La “block exemption” se entendió que daba lugar a un sistema de distribución selectiva y exclusiva, que fue criticado fuertemente por la Comisión Británica de Competencia en su informe de abril de 2000 sobre el mercado para los coches nuevos en el Reino Unido. En noviembre de 2000, la Comisión de las Comunidades Europeas publicó una revisión del funcionamiento de la exención de bloque, que concluyó que el sistema no pudo resolver los objetivos importantes fijados para él cuando fue establecido en 1995. En particular la revisión concluyó que:

- los compradores se encontraban con grandes dificultades cuando intentaban comprar vehículos nuevos en otro Estado miembro;
- el “vínculo natural” entre las ventas y el servicio post venta parecía no existir;
- el objetivo de aumentar la independencia comercial de los distribuidores se había alcanzado solamente en un grado limitado;
- y se negaba a los reparadores independientes el acceso a la información técnica.

mitido segmentar el Mercado Único, y mantener precios y márgenes de ganancia más altos en algunas partes del Mercado que en otros. A pesar de los esfuerzos de la Comisión para asegurar que cualquier modelo de automóvil pueda ser adquirido en un Estado Miembro para la entrega en otro, en la práctica los fabricantes son acusados de hacer esto tan difícil como les sea posible.

Por su parte, los fabricantes han contestado que la segmentación del mercado es el resultado de las diferencias en los sistemas de imposición nacionales. La carga fiscal puede depender de las definiciones de las categorías de los vehículos, que pueden variar ampliamente. Como resultado, un mismo modelo puede tener que ser producido con diferentes especificaciones en los distintos países. Además, las grandes diferencias en los tipos impositivos –particularmente en los impuestos de matriculación, que pueden variar entre el 0% del precio antes de impuestos en el Reino Unido y el 180% en Dinamarca– ha significado que precios después de impuestos muy similares sean divididos en proporciones diferentes entre el precio pre-impuesto y la imposición. Los precios antes de impuestos más bajos se encuentran en los países con los impuestos más altos³¹.

Las nuevas reglas de la Comisión de las Comunidades Europeas al respecto se convirtieron en ley el 1 de octubre de 2002. Sin embargo, la mayoría de sus disposiciones no entraron completamente en vigor hasta octubre 2003, tras un período transitorio de un año. La normativa sobre "cláusulas de localización", que limita el alcance geográfico de las operaciones del distribuidor, ha suscitado preocupación importante en la industria. Por ese motivo, este elemento entrará en vigor dos años más tarde que el resto de las reformas, el 1 de octubre de 2005. A partir de esa fecha, los distribuidores podrán instalar libremente puntos de venta secundarios en otras áreas de la EU, así como en sus propios países. La nueva regulación aumentará posiblemente la competencia en el mercado doméstico y continental del automóvil, dando a los consumidores más posibilidades de elección y mayor valor a su dinero, incluyendo una reducción en el precio de los coches

³¹ Ver Degryse y Verboven (2000). Pueden consultarse los precios vigentes de todos los modelos de coches antes y después de impuestos en una gran cantidad de países, en la página:

http://europa.eu.int/comm/competition/car_sector/price_diffs/

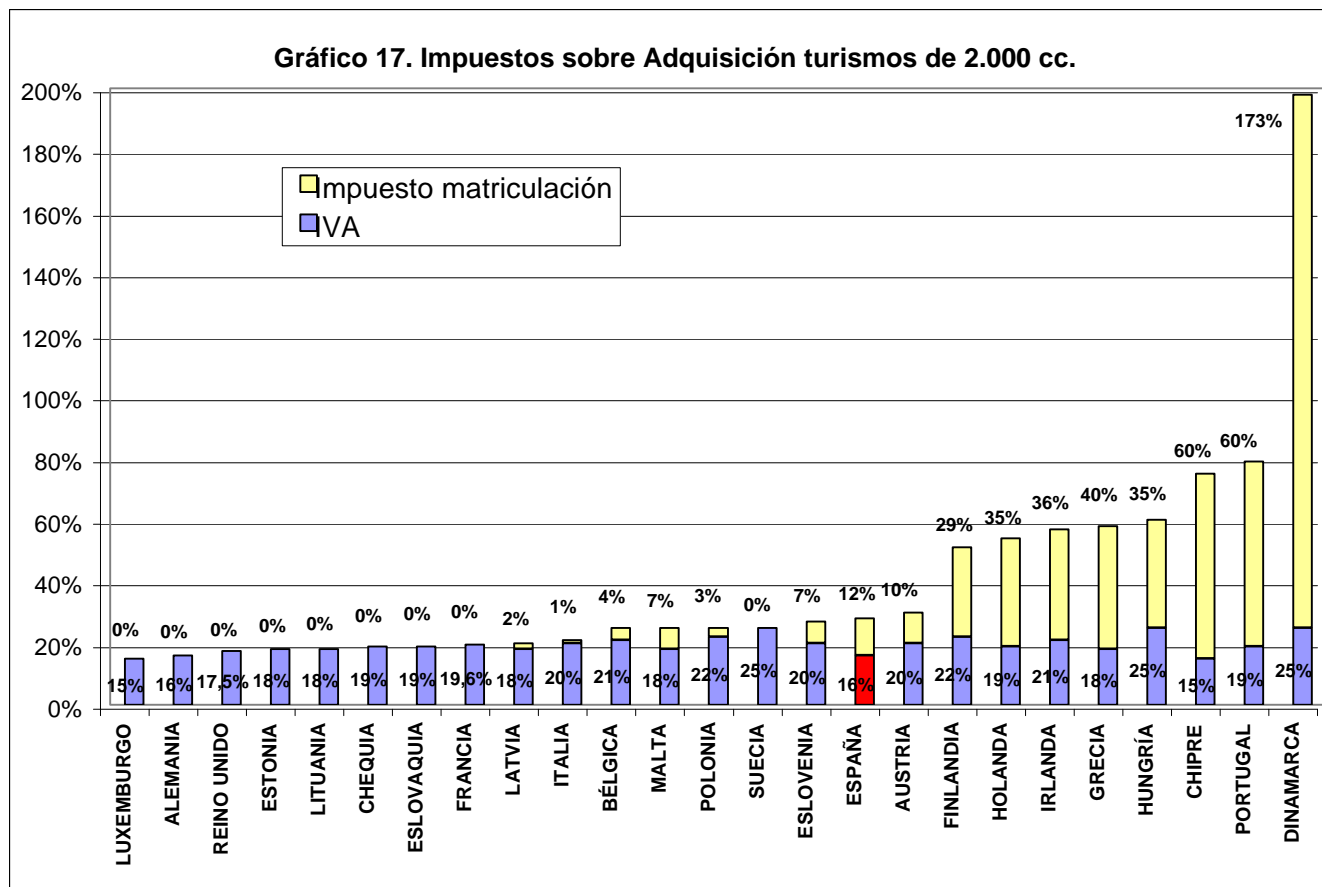
Cuadro 29

Impuestos sobre adquisición de turismos en Europa. Vehículos 2.000 cc

	IVA	Total vehículos 2.000 cc
LUXEMBURGO	15%	15%
ALEMANIA	16%	16%
REINO UNIDO	17,5%	17,5%
ESTONIA	18%	18%
LITUANIA	18%	18%
CHEQUIA	19%	19%
ESLOVAQUIA	19%	19%
FRANCIA	19,6%	19,6%
LATVIA	18%	20%
ITALIA	20%	21%
BÉLGICA	21%	25%
MALTA	18%	25%
POLONIA	22%	25%
SUECIA	25%	25%
ESLOVENIA	20%	27%
ESPAÑA	16%	28%
AUSTRIA	20%	30%
FINLANDIA	22%	51%
HOLANDA	19%	54%
IRLANDA	21%	57%
GRECIA	18%	58%
HUNGRÍA	25%	60%
CHIPRE	15%	75%
PORTUGAL	19%	79%
DINAMARCA	25%	198%

Fuente: ACEA (2005).

Gráfico 17. Impuestos sobre Adquisición turismos de 2.000 cc.



El estudio de la Comisión Europea de 1997³², destaca efectivamente que: “Los Estados Miembro con una gran producción de automóviles tienden a tener unos relativamente bajos impuestos de matriculación o ningún impuesto en absoluto”.

6.2. Fragmentación del mercado del automóvil

Las grandes diferencias existentes en los sistemas de imposición tienen una incidencia negativa sobre la capacidad de la industria del automóvil y de los consumidores europeos para sacar partido de las ventajas derivadas de operar en un mercado único.

En efecto, la fragmentación del mercado del automóvil impide a la industria beneficiarse adecuadamente de las economías de escala o producir vehículos para todo el mercado interior, con idénticas especificaciones, y no evita que, como antes comentábamos, los precios antes de impuestos varíen de forma importante dentro del mercado interior. La industria a menudo se ve impulsada a producir modelos específicos de automóviles, con distintas especificaciones, con el fin de reducir los precios libres de impuestos, en particular, cuando los vehículos se destinan a los mercados de Estados miembros con elevada fiscalidad. Ello genera costes adicionales que afectan la competitividad de la industria europea del automóvil y, por consiguiente, tiene repercusiones negativas sobre la situación del empleo en la UE.

Paralelamente, en la medida en que las exigencias fiscales difieren, los automóviles comercializados en un Estado miembro con especificaciones concebidas para satisfacer las exigencias nacionales y la demanda "influida por la fiscalidad" (por ejemplo, los tramos de imposición basados en el número de caballos fiscales o la fiscalidad del gasoil de vehículos) constituyen productos de sustitución imperfectos, incapaces de competir verdaderamente con los automóviles vendidos en otro Estado miembro, lo que reduce las ventajas que los consumidores de la UE deberían poder alcanzar de la existencia de un mercado integrado regido por la libre competencia.

En el gráfico 17 y el cuadro 29 se ilustra el valor de los impuestos satisfechos para la adquisición como porcentaje del precio del automóvil libre de impuestos, proporcionando un ejemplo de cómo el Impuesto de matriculación o registro y el IVA inciden en los precios de distribución de un turismo de 2.000 cm³ en los países pertenecientes a la UE. Se comprueba como este grupo de impuestos sitúa a nuestro país en el décimo lugar, con el 28%, a gran distancia de Dinamarca

³² European Commission (1997): “Vehicle Taxation in the European Union”, XXI/306/98.

(198%), Portugal (79%) y Chipre (75%), pero bastante por encima de los niveles que prevalecen en Luxemburgo (15%), Alemania (16%) y Reino Unido (17,5%), países en los cuáles solo se exacciona el IVA sobre la adquisición, al igual que en otros cinco.

6.3. Desplazamientos transfronterizos de automóviles

Cuando un coche se traslada de un Estado miembro a otro, las diferencias en las estructuras fiscales y los problemas administrativos dan lugar a falta de transparencia y al aumento de los costes que supone esta transacción para el consumidor.

Aunque a veces se reembolsa el impuesto anual de circulación, como reconoce la Comisión Europea (2002a, p 10), nunca ocurre tal cosa con el impuesto de matriculación cuando un automóvil se transfiere a otro Estado miembro. Los Estados miembros que perciben impuesto de matriculación exigen el pago de este gravamen (de nuevo) cuando el automóvil permanece definitivamente en su territorio.

En lo que se refiere al caso de los *vehículos utilizados por el propietario*, surgen varios problemas en cuanto a su imposición. La aplicación del IVA a las transacciones comerciales en los vehículos usados se regula por la séptima directiva del IVA³³ y ha funcionado de manera relativamente fácil. La aplicación del principio de destino a vehículos poseídos y en uso por consumidores finales, sin embargo, ha planteado problemas sustanciales. Por ejemplo, el trabajo mencionado observó que “el tratamiento del desplazamiento de los individuos, ya sea de forma temporal o permanente, de un Estado Miembro a otro con sus automóviles puede, en algunos casos, ser ahora más restrictivo que antes de 1993”.

Bajo la actual regulación Comunitaria, un vehículo usado en un país distinto a aquél en el que el usuario reside habitualmente no debe ser obligado a pagar impuestos en el país de uso a menos que esté en él más de seis meses al año. Numerosos problemas se plantean, sin embargo, al tratar de aplicar esta regla, ligados al establecimiento y la demostración de la residencia; a la cuestión de quién puede conducir un vehículo que es gravado en otro país, etc. La situación en la cuál un vehículo se desplaza de un país a otro con traslado de residencia se cubre teóricamente por una

³³ Séptima directiva sobre el IVA, 94/5/CEE de 14 de febrero de 1994.

Directiva sobre “exenciones fiscales aplicables a las importaciones permanentes de los bienes personales de los individuos”³⁴.

Sin embargo, el estudio en cuestión (European Comisión, 1997) puso de manifiesto que esta Directiva ha llegado a estar obsoleta, puesto que los gravámenes a la importación están prohibidos dentro del Mercado Único, y otros impuestos no son considerados por la Directiva.

El estudio de la Comisión también se ocupó de los problemas especiales del *sector de alquiler de automóviles*, destacando ante todo que “En la actualidad, un vehículo matriculado en un Estado del Miembro no puede ser alquilado para su uso en otro Estado Miembro por un residente de este último Estado Miembro”.

No había de hecho ninguna libertad de movimiento de los automóviles de alquiler. El estudio añadió que, en el caso contrario, la mayoría de las empresas de alquiler de automóviles estarán establecidas en los países con los regímenes fiscales más ventajosos.

En 1998 la Comisión presentó una propuesta exhaustiva, que cubría los movimientos temporales y permanentes de vehículos³⁵. Una propuesta modificada fue elaborada tras la introducción de enmiendas por el Parlamento europeo³⁶. Bajo la misma estaría prohibida la exigencia de nuevos impuestos de matriculación con ocasión del traslado de residencia. En el caso de uso temporal, la regla de los seis meses se haría más flexible. Por ejemplo, en el caso de “lazos profesionales” el período sería de nueve meses; y las disposiciones habrían previsto permitir el uso por otras personas distintas del propietario; para los automóviles de alquiler; y para circunstancias especiales tales como envío al desguace tras un percance irreparable.

³⁴ Directiva sobre exenciones aplicables a las importaciones permanentes [...] propiedad personal de los individuos, 83/183/CEE de 28 de marzo de 1983.

³⁵ Propuesta de Directiva del Consejo relativa al tratamiento fiscal de los vehículos de motor de turismo transferidos definitivamente a otro Estado Miembro con ocasión del traslado de residencia o utilizados temporalmente en un Estado Miembro distinto de aquél en el que fue matriculado, COM(1999)165, modificando COM(1998)30.

³⁶ Propuesta modificada de Directiva del Consejo relativa al tratamiento fiscal de los vehículos de motor de turismo transferidos definitivamente a otro Estado Miembro con ocasión del traslado de residencia o utilizados temporalmente en un Estado Miembro distinto de aquél en el que fue matriculado, COM(1999)165, revisando la COM(1998)30.

Las discusiones del Consejo sobre el texto han sido no obstante limitadas. En su Comunicación de 2001³⁷, la Comisión prometió un examen extenso del área conjunto de la imposición de los vehículos, con el objetivo de actuar a través de la cooperación en lugar de hacerlo a través de la legislación.

6.4. Obstáculos Administrativos

Además de que en muchas ocasiones los ciudadanos sean víctimas de una doble imposición con ocasión de desplazamientos transfronterizos de automóviles, los *procedimientos* que deben seguirse para trasladar un coche de un Estado miembro a otro son a menudo muy complejos. Hay una falta de información completa y fácilmente accesible para los ciudadanos de la UE. Aunque estos procedimientos no se impongan solamente por motivos fiscales, las importantes diferencias entre los niveles impositivos aplicados a los automóviles en los distintos Estados miembros constituyen no obstante una de sus principales razones. Desde el punto de vista del ciudadano, la complejidad de estos procedimientos pone de manifiesto que nos encontramos muy lejos de tener un verdadero mercado único.

La lista siguiente, elaborada por Comisión Europea³⁸, proporciona algunas informaciones cuantificadas sobre determinados costes adicionales que debe asumir el ciudadano de la UE:

- Para exportar³⁹ un vehículo, las gestiones que debe realizar el ciudadano para dar de baja la matrícula pueden requerir entre unos pocos minutos y un día entero. Debe presentar entre 5 y 11 documentos y ponerse en contacto con una serie de instituciones que pueden ser entre 1 y 5 en número. El coste total de la operación, incluidos los gastos de cancelación de la matrícula, el permiso temporal de circulación y otros costes, puede oscilar entre 0 y 64 euros.

- Para importar un vehículo, las gestiones que debe realizar el ciudadano para matricularlo requieren entre una y nueve horas. Debe presentar de 1 a 9 documentos y

³⁷ "Política fiscal en la Unión Europea - Prioridades para los próximos años", COM(2001)260, Mayo de 2001.

³⁸ Comisión Europea (2002): "Comunicación De Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea. Opciones a escala nacional y comunitaria", COM(2002) 431 final, Bruselas.

³⁹ A efectos de dicho análisis, los términos exportación e importación se utilizan tanto para las importaciones y exportaciones procedentes o con destino a terceros países como para las transferencias de vehículos a un Estado miembro de la UE o a partir del mismo.

ponerse en contacto con una serie de instituciones que pueden ser entre 1 y 7 en número. El coste total de la operación, incluida la tasa de registro o matriculación, el permiso temporal de circulación y otros costes, es mucho más elevado y puede oscilar entre 70 y 437 euros.

- El coste medio para el ciudadano que traslada su residencia a otro Estado miembro llevándose su coche se calcula que puede ser de hasta 351 euros.
- Excepto en los Países Bajos, la información relativa a la exportación de vehículos sólo se proporciona en la lengua o lenguas oficiales de los Estados miembros. Por lo que se refiere a la importación, solamente Dinamarca, los Países Bajos e Irlanda proporcionan determinadas informaciones en una lengua extranjera.
- El ciudadano de la UE tiene a menudo que recurrir a la ayuda de una persona del país, o incluso de un especialista, para llevar a cabo los procedimientos de transferencia transfronteriza, en particular si algunos documentos deben rellenarse en la lengua nacional.

6.5. Los impuestos sobre el carburante y el transporte por carretera

El transporte internacional representa alrededor de una quinta parte del transporte de mercancías por carretera (Comisión Europea, 2.002b), y esta proporción va aumentando. La cuota del transporte internacional varía mucho según los Estados miembros: menos del 10% en Finlandia, Grecia y Suecia, pero más del 50% en Bélgica, Dinamarca, Luxemburgo y los Países Bajos.

La partida “carburantes” (que incluye los gravámenes) representa por término medio entre el 15% y el 20% de los costes de explotación de las empresas de transporte de mercancías por carretera, y como es lógico el porcentaje del carburante en los costes de explotación aumenta con el tamaño del vehículo. Puesto que los impuestos especiales constituyen casi el 60% del precio del gasóleo en el surtidor (sin IVA), representan entre un 10 y un 12% de los costes de explotación en el transporte de mercancías por carretera. De forma similar el concepto “carburantes” supone por término medio entre un 10 y un 15% de los costes de explotación de las empresas de transporte de personas por carretera.

En unos mercados liberalizados, en los que aumenta la competencia, las diferencias en los costes de explotación derivados de los impuestos y gravámenes nacionales tienen mayores repercu-

siones. Los camiones de gran tamaño tienen grandes depósitos que les permiten recorrer entre 1.500 y 3.000 kilómetros llenándolos una sola vez. En la práctica, ello significa que los camiones que efectúan transportes internacionales realizan una especie de “planning” fiscal, aprovechando las importantes diferencias entre los tipos nacionales del impuesto especial sobre el gasóleo para abastecerse en los Estados miembros que poseen tipos más bajos⁴⁰. Dichos comportamientos conllevan también consecuencias perjudiciales para el medio ambiente, ya que se recorre un número mayor de kilómetros de lo que sería necesario si no existiesen estas diferencias entre los tipos de gravamen.

Estos comportamientos provocan distorsiones de la competencia en los mercados de transporte, ya que no todos los operadores tienen las mismas posibilidades de adquirir carburante con tipos bajos de impuesto. Lógicamente los desvíos motivados por razones fiscales implican pérdidas de ingresos para los presupuestos de los Estados miembros.

Además, las empresas de transportes internacionales se benefician también, gracias a la autonomía de sus camiones, de la posibilidad de reducir sus costes de explotación en los mercados nacionales. En consecuencia, aparece un falseamiento de las condiciones de competencia frente a las empresas que operan a escala nacional o regional, que no tienen la posibilidad de adquirir el gasóleo en los lugares en que más barato es.

7. Las tendencias en la imposición de los automóviles y las propuestas de la Comisión

Diversos aspectos de la imposición y relativos a la estructura de la competencia en el sector del transporte se vienen discutiendo a nivel nacional y de la Unión Europea en los últimos años. Las iniciativas más recientes proceden de la Comisión Europea, y se refieren en particular a la desregulación del sistema de distribución de los turismos y a la armonización tanto de los sistemas fiscales como de los tipos de gravamen que recaen sobre los vehículos privados y los combustibles⁴¹.

⁴⁰ Un estudio de la OCDE (1997b: “CO₂ Emissions from road vehicles”, París, OCDE/GD(97) 69) confirma la existencia de fuertes incentivos, especialmente para los transportistas internacionales por carretera, para realizar este “planning” fiscal. El estudio reconoce que no existen cifras concretas sobre este fenómeno, pero subraya que sería especialmente importante en la Unión Europea. El “turismo de la gasolina” representaría el 20% de las ventas de carburante en Suiza.

⁴¹ Para las ideas generales de la Comisión Europea respecto a la reforma del sector del transporte ver el “Libro Blanco. La política de transportes de cara al 2010: La hora de la verdad”. COM 2001-370 final. Bruselas. http://europa.eu.int/comm/energy_transport/en/lb_en.html.

La imposición sobre los turismos se encuentra también bajo consideración en algunos países. Así en Alemania una ley de 1997 aumentó el peso otorgado a las emisiones tóxicas en la tributación sobre los turismos y se planteó su revisión posterior de cara a considerar la posibilidad de transferir el impuesto de circulación al impuesto especial sobre el combustible. La Comisión Europea considera que la variedad de los sistemas impositivos para los coches en los países miembros está generando obstáculos fiscales, distorsiones e ineficiencias. Además, las medidas tributarias son uno de los pilares de la estrategia conjunta para reducir las emisiones de CO₂ que fue fijada en 1995⁴².

En este contexto, entre los objetivos más recientemente manifestados por parte de la Comisión Europea, concretamente en septiembre de 2002, se encuentra el de iniciar un debate orientado hacia la modernización y simplificación de los sistemas actuales de la imposición sobre los automóviles.

Los datos reflejados en esta investigación confirman la heterogeneidad de los sistemas de tributación y las sustanciales diferencias fiscales a través de Europa. En particular, el impuesto de matriculación que existe en la mayoría de los países de la UE constituye una carga considerable para los adquirentes de vehículos nuevos. Un sistema que tome en consideración criterios ecológicos en el sentido de las propuestas de la Comisión Europea, solamente se vislumbra en cinco países, aunque la tendencia parece creciente. Además, los elevados impuestos recaudados exclusivamente sobre vehículos nuevos puede estar retardando la modernización del parque de vehículos. Debido a las diferencias en carga fiscal en el caso de vehículos nuevos, la industria automovilística ajusta sus precios de manera que en países con bajo o ningún impuesto de matriculación los precios antes de impuestos sean perceptiblemente más altos.

Para la nueva regulación de la Comisión de las exenciones relativas al sector de vehículos de motor: Commission Regulation (EC) No. 1400/2002 de 31 Julio 2002; cf. OJL 203/30 de 1.8.2002 y http://www.europa.eu.int/comm/competition/car_sector/.

Las propuestas para la armonización y reforma de la imposición sobre los automóviles son presentadas en Comisión Europea (2002a): "Comunicación de Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea. Opciones a escala nacional y comunitaria", COM(2002) 431 final. Ver:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vehicles_taxation/index.htm.

⁴² Ver European Commission (1995): "Commission Communication on a Community Strategy to Reduce CO₂ Emissions from Passenger Cars and Improve Fuel Economy", COM (1995) 689 final.

Cuadro 30

Recomendaciones políticas en el ámbito de la imposición de los automóviles

PLAZO	PROPUESTA	VENTAJAS	DESVENTAJAS
CORTO PLAZO	Un sistema armonizado de devolución del impuesto de matriculación	Resuelve problemas de doble imposición y otras consecuencias fiscales de las transferencias transfronterizas de coches	
	Reglas generales con respecto al método de cálculo del impuesto de matriculación sobre los coches usados importados por otros Estados Miembros	Simplifica los procedimientos necesarios para el desplazamiento de un coche de un Estado a otro y mejora el funcionamiento del mercado interior	
PERÍODO DE TRANSICIÓN	Reducción progresiva del Impuesto de Matriculación	Mejora el funcionamiento del mercado interior y la competitividad de la industria automovilística europea, dado que el impuesto de registro está identificado como uno de los problemas más grandes en los actuales sistemas de imposición de los vehículos.	Reduce la recaudación fiscal, si esta medida no se compensa con un aumento en otros impuestos.
	Sustitución gradual de la recaudación del impuesto de matriculación por el impuesto de circulación, y en cierto medida, por los impuestos sobre el carburante.	Proporciona una mayor estabilidad fiscal para el presupuesto (el impuesto de circulación es una fuente más estable de recursos que el de matriculación). Compensa la reducción de la recaudación fiscal en un contexto de presupuesto neutral. Mejora el funcionamiento del Mercado interior y de la competitividad de la industria automovilística europea.	
	Reestructuración de las bases del impuesto de circulación y del impuesto de matriculación teniendo en cuenta el medio ambiente (por ejemplo introduciendo en la base imponible un elemento específico relativo al CO2)	Optimiza el efecto de los impuestos sobre la reducción de las emisiones de CO2.	
	Aproximación de los impuestos de circulación entre todos los Estados miembros, en particular en lo que concierne a las bases imponibles	Mejora el funcionamiento del Mercado interior. Previene la segmentación del mercado automovilístico.	
LARGO PLAZO	Abolición total del impuesto de registro	Mejora el funcionamiento del mercado interior y de la competitividad de la industria automovilística europea	

Fuente: Comisión Europea (2002) y European Parliament (2003)

La Comisión cree que los diferenciales de precio podrían ser mantenidos solamente si las regulaciones relativas a la distribución existentes para la industria automovilística permiten una política de precios discriminatoria y medidas que obstruyan la competencia. Esta situación contribuyó a la decisión de la Comisión de regular las reglas de la competencia para las ventas y el mantenimiento en el sector de los turismos⁴³.

El segundo objetivo principal de la Comisión es relacionar parcial o totalmente las bases impositivas de los tributos que gravan los turismos con las emisiones de CO₂. Hasta el momento, en algunos países europeos se pueden observar varias estrategias fiscales para penalizar riesgos ambientales. Una base de gravamen (usada en Alemania y los Países Bajos) puede tratar de conseguir el cumplimiento de los límites a las emisiones tóxicas (estándares Euro 2/3/4)⁴⁴.

De cara a reducir el consumo medio de combustible y de esa manera las emisiones medias de CO₂ en el sector de transporte, algunos países han introducido el consumo de combustible y las emisiones de CO₂ como bases impositivas de nuevos impuestos. De los 11 países de la UE-15 que cuentan con impuestos de matriculación, tres toman en consideración las emisiones de gases y tres toman en cuenta el consumo de combustible. Las consideraciones medioambientales juegan un papel en el cálculo del impuesto de circulación en siete países de la UE; cuatro de éstos tienen en cuenta el consumo de combustible o las emisiones de CO₂, mientras que cinco están relacionados con las emisiones de gases de los coches.

La tendencia de los sistemas de imposición a favorecer los motores diesel está contribuyendo a que ganen terreno en Europa los vehículos de motor diesel. No parecen existir razones, por lo menos en el sector privado, que justifiquen dicho tratamiento preferencial. Por ese motivo los expertos están de acuerdo con la demanda de la Comisión de que el impuesto especial que grava el consumo de combustible diesel para los vehículos particulares se debe alinear con el impuesto sobre la gasolina sin plomo y que, al mismo tiempo, el impuesto anual de circulación sobre los coches con motores diesel se debe igualar al vigente para turismos de gasolina.

⁴³ Ver European Commission (2002): "Commission Adopts Comprehensive Reform of Competition Rules for Car Sales and Servicing", Press release, IP/02/1073 de 17.7.2002, Brussels.

⁴⁴ El "Euro exhaust standards" regula los niveles admisibles de emisiones de CO, NO_x, HC y partículas para la aprobación europea de vehículos privados.

La estrategia global diseñada por la Comisión Europea el 9 de septiembre 2002 relativa a los impuestos que gravan los coches de pasajeros en la Unión Europea, propone dos objetivos generales (ver cuadro 30):

1) Eliminar las barreras fiscales en el Mercado Interior para los coches de pasajeros.

2) Adoptar medidas fiscales como una de las herramientas para reducir las emisiones del CO₂ en los automóviles.

La prioridad es asegurar el funcionamiento armonioso del Mercado Único y avanzar otros objetivos políticos en línea con el protocolo de Kyoto.

Para alcanzar el primer objetivo, la Comisión recomienda:

- la reducción gradual de los niveles del impuesto de matriculación con vistas a su abolición total. Esta acción deberá tener lugar a lo largo de un periodo transitorio de 5 a 10 años y habrá de tomar en consideración las condiciones específicas vigentes en cada Estado Miembro.
- Una gradual incorporación de la recaudación obtenida por medio del impuesto de matriculación al impuesto de circulación, con objeto de proporcionar mayor estabilidad fiscal al presupuesto, dado que el impuesto de circulación es una fuente más estable de recursos que el de matriculación.
- Un sistema de devolución del impuesto de matriculación para asegurar, durante el periodo transitorio, un reembolso “*pro rata*” del impuesto de matriculación residual en todos los casos donde un vehículo particular, registrado en un Estado Miembro, se exporta o se desplaza de forma permanente a otro Estado Miembro. Esta medida resolvería el problema de doble imposición en el impuesto de matriculación.

En lo que concierne al segundo objetivo, la Comisión propone que los impuestos de matriculación y de circulación deberán ser reestructurados y transformados en impuestos sobre las emisiones de CO₂, en orden a optimizar el impacto de los impuestos sobre la reducción de las emisiones de CO₂.

7.1. Reducción progresiva del impuesto de matriculación

Como se ha indicado, la Comisión considera que existen suficientes razones válidas para reducir progresivamente las disparidades entre los diversos impuestos de matriculación aplicados en la UE. Propone una transferencia gradual del impuesto de matriculación al de circulación y, hasta cierto punto, a los impuestos sobre los carburantes. Ello debería permitir la estabilización del impuesto de matriculación a tipos reducidos o, preferiblemente, suprimirlo completamente a largo plazo.

Tal transferencia tendría como resultados más beneficiosos, según la Comunicación de la Comisión Europea (2002):

- garantizaría una mayor estabilidad fiscal en el presupuesto. El impuesto de circulación es una fuente de ingresos más estable que el de matriculación. Los ingresos procedentes de este último dependen de las ventas anuales de automóviles, que son propensas a fluctuaciones bastante importantes;
- favorecería una aproximación de los precios de los turismos en la UE;
- se traduciría en una mayor aproximación de la fiscalidad de los vehículos en la UE;
- implicaría, en algunos Estados miembros, una reducción significativo de los precios de venta al por menor de los turismos;
- exigiría la fijación de un período transitorio, con el fin de evitar imponer una carga fiscal excesiva a los particulares que hubieran adquirido un coche nuevo y abonado un elevado impuesto de matriculación y que tendrían que pagar, además un mayor impuesto de circulación;
- mejoraría el funcionamiento del mercado interior y la competitividad de la industria europea del automóvil, en beneficio de los ciudadanos europeos; e impondría costes transitorios a los Estados miembros que aplican un tipo elevado del impuesto de matriculación. Estas modificaciones de la estructura impositiva de los vehículos parecen no obstante factibles si se prevé un período transitorio suficientemente largo.

La Comisión entiende que a lo largo de ese necesariamente largo período transitorio, sería precisa la adopción de medidas jurídicas suplementarias para poner remedio a los problemas que

deben afrontar actualmente los ciudadanos y los operadores del sector automóvil, y ofrecerles normas sencillas y uniformemente aplicables. Entre otras propone las medidas siguientes:

- normas generales relativas al método de cálculo del impuesto de matriculación aplicable a los vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros. Ello daría lugar a una mayor seguridad jurídica y transparencia para los ciudadanos;
- un sistema de devolución del impuesto de matriculación cuando un coche usado se vende a otro Estado miembro o se exporta a un tercer país. El método de cálculo del impuesto de matriculación residual que debe reembolsarse debería ser idéntico al utilizado en el caso de importaciones de coches de ocasión procedentes de otros Estados miembros; y
- en el caso de que se haya abonado el impuesto de circulación correspondiente a varios meses tras la transferencia de un vehículo a otro Estado miembro, deberá evitarse la doble percepción del mismo. Para ello los Estados miembros deberán rembolsar el impuesto de circulación ya abonado por el número de meses posteriores a la puesta fuera de la circulación del vehículo en su territorio.

7.2. Sistema de devolución del impuesto de matriculación

La Comisión propone también establecer un régimen armonizado de reembolso del impuesto de matriculación en cada uno de los Estados miembros que aplica actualmente este impuesto. La devolución sería aplicable a los turismos usados que se transfieren definitivamente a otro Estado miembro, tanto si lo hace un ciudadano de la UE o un operador del sector del automóvil. Esta medida sería útil para los ciudadanos y probablemente tendría también una incidencia positiva en la exportación de vehículos de segunda mano, ya que su precio podría ser revisado a la baja como consecuencia del reembolso del impuesto de matriculación.

Dicho sistema debería también ser aplicable a los turismos que se transfieren definitivamente a otro Estado miembro con motivo de un cambio de residencia.

7.3. La fiscalidad de los turismos como medio de reducir las emisiones de CO₂

Para reducir las emisiones de CO₂, el Consejo Europeo aprobó en 1996 una estrategia destinada a reducir las emisiones de los turismos y mejorar la economía de carburantes, que se basa en tres pilares: compromisos por parte de la industria del automóvil para mejorar la economía de combustible, utilización de etiquetas de consumo de carburante, y en tercer lugar medidas fiscales.

Con el fin de contribuir a la instauración del “tercer pilar” de la estrategia comunitaria, la Comisión creó un “grupo de expertos sobre medidas de tipo fiscal” y llevó a cabo un estudio detallado de la cuestión⁴⁵. Con fundamento en dicho estudio la Comisión considera que la diferenciación de los impuestos es un instrumento fundamental para reducir el consumo de carburante de los nuevos coches, y que debe hacerse teniendo en cuenta las características de los gravámenes y de los mercados nacionales de vehículos.

La Comisión considera que la fiscalidad de los vehículos debe instaurarse estableciendo una relación más directa entre el nivel impositivo y las emisiones de CO₂ de cada turismo nuevo. Para ello propone que los impuestos existentes sobre los vehículos deberían sustituirse por impuestos totalmente basados en las emisiones de CO₂ o, en su defecto, debería incorporarse un factor relativo al CO₂ en el impuesto de matriculación y el de circulación existentes.

7.4. Aproximación de los tipos y la armonización de la fiscalidad sobre los carburantes

En el ámbito concreto de la política de transportes, el Libro Blanco “La política Europea de transportes de cara al 2010: la hora de la verdad” (Comisión Europea, 2001a) observa que, con el sector del transporte totalmente abierto a la competencia, la ausencia de una fiscalidad armonizada sobre los carburantes supone cada vez más un obstáculo para el buen funcionamiento del mercado interior. El Libro Blanco concluye subrayando la necesidad de hacer más coherente el sistema fiscal proponiendo una fiscalidad única para el carburante profesional destinado al transporte por carretera, con el fin de otorgar su plena dimensión al mercado interior.

⁴⁵ COWI A.S. (2002): “Fiscal Measures to Reduce CO₂ Emissions from New Passenger Cars. Main Report. Final Report”, European Commission's Directorate-General for Environment.

Por este motivo la Comisión sólo contempla la armonización del impuesto especial —es decir, la determinación de un tipo único del impuesto especial aplicable directamente por todos los Estados miembros— para el carburante profesional, en el que pueden aparecer distorsiones de la competencia. En las actividades relacionadas con el transporte internacional se dan este tipo de distorsiones.

Los tipos mínimos, resultantes de las Directivas 92/81/CEE y 92/82/CEE no han sido revisados desde 1992 y existen numerosas excepciones en los Estados miembros. Es más, el hecho de que sólo existan tipos mínimos ha provocado las importantes divergencias, bien conocidas, en los tipos nacionales del impuesto especial sobre el gasóleo. Por tanto, la determinación de un tipo mínimo, aunque sea más elevado, para el carburante profesional no bastará, por tanto, para acabar con las distorsiones de la competencia en el mercado del transporte por carretera. La existencia de tipos diferentes en los distintos Estados miembros seguirá constituyendo un incentivo para que los transportistas efectúen desvíos, únicamente justificados por motivos fiscales.

La propuesta de la Comisión Europea (2002b): “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 92/81/CEE y la Directiva 92/82/CEE con vistas a establecer un régimen fiscal especial para el gasóleo utilizado como carburante con fines profesionales y aproximar los impuestos especiales de la gasolina y del gasóleo”, a fin de evitar una competencia fiscal que resulta perjudicial para el medio ambiente, considera necesario un enfoque común sobre el carburante profesional en la Unión Europea. Pero deja una gran libertad a los Estados miembros para fijar los tipos del impuesto especial sobre los carburantes no profesionales. En este ámbito, la Comisión sólo pretende subir los tipos mínimos para fomentar una mayor aproximación de los tipos del impuesto aplicables al gasóleo y a la gasolina.

La Comisión espera que al aplicar un tipo de impuesto distinto al carburante profesional, los Estados miembros dispondrán de un mayor margen de maniobra que podrán utilizar, si así lo desean, para ajustar los tipos del impuesto especial con el objetivo de aumentar la eficacia de su política energética y conceder mayor protección al medio ambiente. Además, no considera justificada una armonización en este ámbito, en la medida en que el consumo privado no implica desvíos importantes del tráfico y de los ingresos fiscales, aparte del funcionamiento normal del mercado interior en las zonas fronterizas.

CAPÍTULO III. CONCLUSIONES

La Reforma Fiscal de 1978 y la posterior puesta en marcha del Impuesto sobre el Valor Añadido en 1986 transformó totalmente la imposición indirecta, pasándose en un corto espacio de tiempo de una estructura tradicional a un sistema moderno en línea con los países de nuestro entorno. Esta transformación se basó en el IVA y en la sustitución de los monopolios fiscales por los impuestos especiales (accisas).

El papel futuro de la imposición indirecta en España vendrá condicionado tanto por el proceso de armonización fiscal en el seno del mercado único como por el empleo que se quiera hacer de la misma en el campo de la financiación de las haciendas territoriales (Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales). En este sentido, conviene destacar que la aplicación del IVA en la mayoría de los países europeos ha alcanzado una gran complejidad y ha visto proliferar infinidad de regímenes especiales, hecho que unido a las sucesivas prorrogas del régimen transitorio, viene dificultando gravemente las posibilidades de armonización y de puesta en acción del principio del país de origen. En esta línea, cabe apuntar que todos los posibles avances en la armonización de las legislaciones nacionales y/o de los tipos impositivos en el campo de la imposición indirecta, supondrán para España, cuanto menos, una elevación de la presión fiscal de estos impuestos. Por lo que respecta a las futuras opciones, cambios más radicales en la estructura del IVA, en un escenario hipotético de superación del actual régimen transitorio, el VIVAT se presenta como una de las alternativas más plausibles.

Con respecto a la financiación de las haciendas territoriales, parece probable, por una parte, una elevación de los tipos impositivos o un incremento de los porcentajes de participación en la recaudación de la imposición indirecta y, por otra, la creación de nuevos impuestos específicos sobre el consumo de alcohol y tabaco, a semejanza del impuesto minorista sobre las ventas de hidrocarburos. En un escenario a más largo plazo, y si en la Unión Europea se consolida definitivamente el actual régimen transitorio, podría pensarse en la puesta en marcha de algunas de las alternativas de IVA, tales como el IVA dual, el IVA compensatorio o el VIVAT

Con relación a la incidencia de este tipo de fiscalidad, en nuestro país en la actualidad se asemeja a la del resto de países de nuestro entorno. En conjunto la imposición sobre el consumo conserva su previsible carácter regresivo, aunque la intensidad con que lo hace el IVA es considerablemente menor que la del conjunto de los impuestos especiales, sobre todo por la aplicación de tipos impositivos diferenciados.

En términos de participación en el PIB, el conjunto de los impuestos sobre el consumo en España ha elevado su importancia relativa desde el 6 al 10,2% a lo largo del período 1965 al 2001; habiendo crecido los de carácter general desde el 3,3 al 6% del PIB y los especiales tan sólo desde el 2,7 al 3,3%. Desde el año 1965 a 1980 la participación en el PIB de ambas categorías de impuestos se mantuvo relativamente estable con una tendencia a la aproximación. A partir de 1980, y hasta la última gran reforma de la imposición indirecta, el año 1986, la aportación de ambos grupos de gravámenes crece de manera importante (al igual que la del resto de impuestos), siendo más destacada en los de carácter general (del 2,3 al 5,3% del PIB). A partir de esta última fecha, ambos grupos observan un comportamiento divergente, aunque no excesivamente acusado, en paralelismo con lo ocurrido por estas mismas fechas en el resto de países desarrollados; así los impuestos generales, a raíz de la implantación del IVA, suben su recaudación desde el 5,3 al 6% del PIB, mientras que los especiales descienden del 4,2 al 3,3%.

A pesar de lo anterior, y como consecuencia de que el resto de ingresos públicos crecieron de manera más acusada su participación en el PIB que los que gravan el consumo, éstos han reducido de manera significativa su peso en el conjunto de la recaudación fiscal. En efecto, el conjunto de impuestos que gravan los bienes y servicios pasó de representar el 40% de los ingresos públicos en 1965, a suponer el 20% en 1980; los de carácter general descendieron en ese período casi doce puntos porcentuales (del 22,21% al 10,61% de la recaudación), mientras que los impuestos especiales lo llegaron a hacer en más de once puntos (del 18,42% al 7,38% en 1979). Desde comienzos de los años ochenta se aprecia también el estancamiento de los impuestos especiales, que mantienen una participación cercana al 10% de los ingresos fiscales, y el importante ascenso de los de tipo general desde el año 1981, y especialmente desde la introducción del IVA.

En la actualidad España sigue siendo el país europeo de la OCDE, a excepción de Suiza, donde este grupo de impuestos supone una menor participación sobre el PIB, aunque la distancia se ha reducido de manera significativa en los últimos veinticinco años. En función del peso que ostentan estos impuestos en la estructura de la recaudación España se encuentra más próxima a la media del resto de los países europeos, con un 28,8% de aportación a los ingresos públicos.

En cuanto al IVA, en los países europeos aporta un 7% sobre el PIB el año 2001, mientras en España lo hace en un 6%; el porcentaje que representa este impuesto en el conjunto de ingresos fiscales de nuestro país es similar al europeo, por encima del 17%. Se observa como en Luxemburgo, Suiza, Japón y Noruega los tipos efectivos estimados de la aplicación del IVA se encuentran bastante próximos a los nominales, aunque en la mayoría oscilan entre el 60 y el 80% de los mismos. En España la eficacia del impuesto en estos términos no es muy elevada.

El análisis de la tributación sobre los turismos en los países de Europa revela la existencia de sistemas de impuestos extremadamente divergentes. Esto lo reflejan tanto los diversos tipos de impuestos exigidos como la heterogeneidad de las bases imponibles y de las tarifas impositivas aplicadas. El resultado es una amplia divergencia en la participación de los componentes impositivos fijos y variables respecto a los coches privados.

Los efectos de esta heterogeneidad sobre la competitividad y el medio ambiente están en el origen de los esfuerzos de la Comisión Europea para reducir las diferencias entre los sistemas impositivos. Sin embargo, la armonización será difícil y requerirá un largo período de ajuste porque la elección de las bases imponibles a aplicar en cada país depende de una variedad de objetivos de la política fiscal y de concepciones impositivas.

Así, el elevado impuesto de matriculación vigente en Dinamarca, Noruega y Finlandia, por ejemplo, se justificó inicialmente como un impuesto sobre bienes de lujo, pero en la actual época de motorización masiva esta visión no está realmente en armonía con los tiempos; no obstante, este impuesto sigue siendo una fuente de ingresos importante para estos países. Incorporar este tributo en el impuesto anual de circulación representaría un paso hacia la armonización, pero podría ir acompañado de una reducción significativa en la recaudación, porque en otros países se pagan tarifas mucho más bajas del impuesto de circulación o por la suma del impuesto de matriculación y circulación.

Otro ejemplo de los problemas que plantea la armonización son las diferencias en los tipos de los gravámenes que recaen sobre el consumo de combustible. Según las propuestas de la Comisión, el impuesto especial sobre el consumo de combustible diesel para los turismos debe ser aumentado gradualmente y a medio plazo alinearse completamente con el impuesto que grava el consumo de gasolina sin plomo. Si el impuesto sobre el combustible se considera un incentivo fiscal que está directamente relacionado con las emisiones de CO₂, entonces solamente Gran Bretaña, Suiza y Eslovenia van en la dirección correcta ya que no favorecen el diesel en términos fiscales. La realidad es que los vehículos con motor diesel emiten una cantidad significativamente más elevada de partículas que los motores de gasolina, aunque emiten menos dióxido de carbono (CO₂) por kilómetro recorrido que los vehículos con motor de gasolina, gracias a su menor consumo de carburante. Sin embargo, será difícil que se pueda llevar a cabo un acercamiento de esta clase en toda la UE.

Un objetivo fundamental del sistema de tributación sobre los turismos debería ser promover el uso de la moderna tecnología vía incentivos fiscales. En esta área de la actuación pública

debe tenerse en cuenta que la diversidad regional dentro de la UE puede también tener sus ventajas. Probando nuevas ideas a nivel regional se puede animar la innovación y ayudar a evitar decisiones improductivas a nivel de la UE. Este enfoque puede en ocasiones ser más beneficioso que llevar acabo un consenso mínimo a través de las UE. Sin embargo, aunque la armonización pueda ser necesaria, seguramente deba ser limitada a esos aspectos del sistema impositivo que dificultan la competencia y el libre intercambio de bienes. A este respecto, el impuesto de matriculación merece una mención especial, dado que el mismo da lugar a una doble tributación cuando un turismo se transfiere a otro país de la EU, y porque las diversas especificaciones técnicas para los vehículos diseñados bajo distintos sistemas de impuestos impiden que la industria automovilística aproveche economías de escala.

BIBIOGRAFÍA

- ACEA (2005): "Tax Guide. Motor Vehicle Taxation in Europe, Brussels", Automovile Data Services.
- AEAT (2002): "Estudio sobre los Impuestos Especiales. 2001".
- AEAT (2003): "Estadísticas tributarias: Resultados económicos y Tributarios en el I.V.A. Estadística del año 2002 (99/02)", <http://www.aeat.es/estad/iva/home.htm>.
- AEAT (2004): "Informe anual de recaudación tributaria año 2003".
- Albi Ibáñez, E. (2004): "Sistema fiscal español". Ariel Economía, Barcelona.
- ANFAC (2005): "Panorama y perspectives de la industria del automóvil", (www.anfac.com).
- ANFAC et al (2002): "Estudio: el sector transporte en España y su evolución: Horizonte 2010", ed. Instituto de Estudios de Automoción, Madrid.
- ANFAC: "Informe de prensa", (www.anfac.com).
- Aparicio, F. y otros (2002): "Estudio del Sector Transporte En España. Desarrollo y Aplicación de Modelos de Análisis de las Condiciones Para un Incremento Sostenible de la Movilidad (Proyecto SETISMO)". INSIA, UPM. Madrid.
- Argimón, I., González-Páramo, J.M. y Salas, R. (1987): "¿Quién pagaba los impuestos indirectos en España? Un ejercicio de reparto de la carga impositiva indirecta en 1980", Hacienda Pública. 104, pp. 99-127.
- Asensio, J. y Roca, O. (2001): "Evaluation of Transport Infrastructure Projects beyond Cost-Benefit análisis. An application to Barcelona 4th Ring Road". International Journal of Transport Economics, vol. XXVIII, nº 3, pp. 388-403.
- Avellaneda, P. A. y Sánchez Maldonado, J. (1999): "Incidencia territorial de la imposición sobre el consumo en España. 1991-1993". Hacienda Pública Española, Nº 150.
- Avellaneda, P.A. (1998): "Incidencia personal y territorial de la imposición sobre el consumo en España. 1991-1993". Tesis doctoral. Universidad de Málaga.
- Benelbas, L.; Sastre, L. y Taguas, D. (1987): "Efecto sobre la demanda de empleo de la sustitución cuotas empresariales a la Seguridad Social por IVA". Información Comercial Española, nº 647, pp. 7-23.
- Bird, R.M. (2000): "Rethinking subnational taxes: A new look at tax assignment", Tax Notes International, nº 20, pp. 2069-96.
- Bird, R.M. y Gendron, P.P. (1998): "Dual VATs and cross-border trade: Two problems: One solutions?", International Tax and Public Finance, vol, 5, pp. 429-442.
- Bird, R.M. y Gendron, P.P. (2000): "CVAT, VIVAT and Dual VAT: Vertical Sharing and International Trade," International Tax and Public Finance, vol. 7, pp. 753-761.
- Bird, R.M. y Gendron, P.P. (2001): "VATs in Federal States: International Experiences and Emerging Possibilities," Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 55, pp. 293-309.
- Blaw, L. y Crawford, I. (1997): "The Distributional Effects of Taxation on Private Motoring". The Institute for Fiscal Studies. Commentary 65.
- Briones, J., Estrada, A. y Hernando, Y. (1993): "Evaluación de los efectos de reformas en la imposición indirecta". Documento de Trabajo, 9306. Banco de España.
- Burgos, J., Ruiz, H. y Taguas, D. (1992): "Una evaluación del impacto económico de la modificación de los tipos de la imposición indirecta". Boletín Económico de Información Comercial Española, nº 2327, pp. 1741-1744.
- Castellano, F. y Raymond, J.L. (1985): "Efectos económicos de la implantación del IVA en España". Papeles de Economía Española, nº 23, págs.337-342.

- CEMT/OCDE (1999): “Des transports efficients pour l’Europe; politiques d’internalisation des coûts externes”.
- Cnossen, S. (1998): “Global trends and issues in Value Added Taxation”, *International Tax and Public Finance*, 5, pp. 399-428.
- Cnossen, S. (1998): “Tax policy in the European Union. A review of issues and options”, *FinanzArchiv*, nº 58, pp. 466-558.
- Cnossen, S. (2005): “Economics and politics of Excise taxation”, in CNOSEN, S. (Ed.) (2005), chapter 1, pp. 1-19.
- Cnossen, S. (Ed.) (2005): “Theory and Practice of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving”. Oxford University Press, New York
- Comisión Europea (1993): “Libro Blanco. Política Común de Transportes”.
- Comisión Europea (1995): “Hacia una tarificación equitativa y eficaz del transporte - Opciones para la internalización de los costes externos del transporte en la Unión Europea, Libro Verde”, COM(95) 691 final.
- Comisión Europea (1996): “ Propuesta de Directiva del Consejo sobre aplicación de gravámenes a los vehículos industriales por el uso de determinadas infraestructuras”, COM(96) 331 final.
- Comisión Europea (1997): “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos”, COM(97) 30 final.
- Comisión Europea (1998): “Libro Blanco. Tarifas justas por el uso de infraestructuras: estrategia gradual para un marco común de tarificación de infraestructuras de transporte en la UE”.
- Comisión Europea (2000): “Prioridades de la seguridad vial de la UE. Informe de la situación y clasificación de acciones. COM (2000) 125 final.
- Comisión Europea (2001a): “Libro Blanco. La política de transportes de cara al 2010: La hora de la verdad”. COM 2001-370 final. Bruselas.
- Comisión Europea (2001b): “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Política fiscal en la Unión Europea - Prioridades para los próximos años”, COM (2001) 260 final, Bruselas 23.5.2001.
- Comisión Europea (2002a): “Comunicación De Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea. Opciones a escala nacional y comunitaria”, COM(2002) 431 final, Bruselas.
- Comisión Europea (2002b): “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 92/81/CEE y la Directiva 92/82/CEE con vistas a establecer un régimen fiscal especial para el gasóleo utilizado como carburante con fines profesionales y aproximar los impuestos especiales de la gasolina y del gasóleo”, COM(2002) 410 final, Bruselas 24.7.2002.
- Commission of the European Communities (1995): “Towards Fair and Efficient Pricing in Transport. Policy options for internalising the external costs of transport in the European Union”. Green paper. Brussels: CEC, COM (95) 691.
- Commission of the European Communities (1997): “A Study of the VAT Regime and Competition in the Field of Passenger Transport”. KPMG.
- Consultores em Transportes Inovação e Sistemas, S.A. (2002): “Study on vehicle taxation in the member states of the european union”. EUROPEAN COMMISSION - DG Taxation and Customs Union.
- COWI A.S. (2002): “Fiscal Measures to Reduce CO₂ Emissions from New Passenger Cars. Main Report. Final Report”, European Commission's Directorate-General for Environment.

- Degryse H. y Verboven F. (2000): "Car Price Differentials in the European Union: An Economic Analysis", Competition Directorate-General of the European Comisión, London.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J. y Summers, V. (2001): "The modern VAT", International Monetary Fund, Washington.
- Elvik, R. (2000). "How much do road accidents cost the national economy". Accident Analysis and Prevention, vol. 32-6, pp. 849-851.
- European Commission (1995): "Commission Communication on a Community Strategy to Reduce CO₂ Emissions from Passenger Cars and Improve Fuel Economy", COM (1995) 689 final.
- European Commission (1997): "Vehicle Taxation in the European Union 1997", Directorate General XXI.
- European Commission (1999): "Harmonisation of turnover taxes. Indirect taxes and e-commerce", Working paper, Working party, 1, June, Brussels.
- European Commission (1999): "Calculating Transport Accident Costs. Final Report of the Expert Advisors to the High Level Group on Infrastructure Charging".
- European Commission (2000): "A strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the internal market", Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, COM(2000)348 final, Brussels.
- European Commission (2002): "Commission Adopts Comprehensive Reform of Competition Rules for Car Sales and Servicing", Press release, IP/02/1073 de 17.7.2002, Brussels.
- European Commission (2003b): "VAT rates applied in the member states of the European. Situation at 1st May 2002", DOC/2908/2002 – EN, Brussels.
- European Commission (2003a): "Review and update of VAT strategy priorities", Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, COM (2003) 614 final, Brussels.
- European Commission (2004): "Report from the Commission to the council and the European Parliament on use of the administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud", Doc. Com. 260 final, Brussels.
- European Commission DGXXI (1997) "Vehicle Taxation in the European Union", Background Paper, Working Document 1, September 1997.
- European Commission, DG Taxation and Customs Union (2002): "Study On Vehicle Taxation In The Member States Of The European Union", TIS Consultores em Transportes Inovação e Sistemas, S.A. PT
- European Commission, DG XXI (1997): "Vehicle Taxation in the EU 1997", Background paper 1997.
- European Parliament (2003): "Taxation in Europe: recent developments", Economic Affairs Series, Directorate-General for Research, working paper, ECON 131 EN.
- Flavin, S. (1998): "Company Car Taxation". UTSG Conference Paper, Dublin, January 1998.
- Genser, B. (2003): "Coordinating VATS between EU member Status", International Tax and Public Finance, nº 10, pp. 735-752.
- González Calbert, L. y Frutos Vivar, R. (2004): "¿Por qué creció tanto la recaudación por IVA entre 1995 y 2003?", Cuadernos de Información Económica, 180, mayo-junio, pp. 23-33.
- González Calbet, L. y Rey Del Castillo, P. (1998): "Efecto en los precios de las alteraciones en los impuestos indirectos", Papeles de Trabajo, nº 16/98, IEF, Madrid.

- González-Páramo, J.M. y Salas, R. (1991): "Incidencia redistributiva del IVA". Hacienda Pública Española, 119.
- Huizinga, H. (2002): "A European VAT on financial services?". Economic Policy 17 (35), pp. 497-534.
- Instituto De Estudio Fiscales (1973): "Informe sobre el sistema tributario español", Madrid.
- Instituto De Estudio Fiscales (1976): "Sistema tributario español. Criterios para su reforma", Madrid.
- Instituto De Estudio Fiscales (1982): "Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en España", Ministerio de Hacienda, Madrid.
- Instituto Nacional de Estadística: "Anuario Estadístico". Varios años.
- Izquierdo, J.F., Melguizo, A. y Taguas, D. (2001): "Imposición y precios de consumo", Documentos de trabajo, N°1/01 Marzo 2001, Servicio de Estudios BBVA.
- Joumard, I. y Varoudakis, A. (2000): "Options for reforming the Spanish tax system", OECD Economics Department Working Papers, 249.
- Keen, M. (2000): "VIVAT, CVAT and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems", Canadian Tax Journal n° 48, pp. 409-424.
- Keen, M. y Smith, S. (1996): "The future value-added tax in the European Union", Economic Policy, Vol. 23, pp. 375-411.
- Keen, M. y Smith, S. (2000). "Viva VIVAT!" International Tax and Public Finance 7, 741-751.
- Knight P., Vanden Branden T., Potter, S., Enoch M. y Ubbels B. (2000): "Fair and Efficient Pricing in Transport - The role of charges and taxes. An EU-Wide Review of Transport Charges and Taxes (National) in Commuter and Business Travel European". Oscar Faber, Open University, Amsterdam Free University, European Commission DG TREN.
- Kunert, U. Kuhfeld, H., Bach, S. y Keser, A. (2002): "Europäischer Vergleich der besonderen Steuer- und Abgabensysteme für den Erwerb, das Inverkehrbringen und die Nutzung von Kraftfahrzeugen", German Ministry of Finance, DIW Berlin.
- Lagares, M. (1975): "La distribución de la carga tributaria en España: Algunos aspectos de interés para la política fiscal". Hacienda Pública Española, 33.
- Mayo, R. (1995): "Análisis redistributivo del IVA: Incidencia de los tipos impositivos", Hacienda Pública Española. 132, pp. 153-187.
- Mayo, R. y Salas, R. (1994): "Incidencia redistributiva del IVA Tipos efectivos declarados (1989)", Hacienda Pública Española, 128, pp. 133-173.
- McLure, C.E. Jr. (2000a): "Implementing subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The compensating VAT (CVAT)", International Tax and Public Finance, vol. 7, n° 6, pp. 723-740.
- McLure, C.E. Jr. (2000b): "Tax assignment and subnational autonomy", Bulletin mfor International Fiscal Documentation, vol. 54, n° 12, pp. 626-635.
- Ministerio de Transportes y Comunicaciones: "Estadísticas de Transporte. Series Cronológicas (1.950-1.977)".
- OECD (1997b): "CO₂ Emissions from road vehicles", París, OCDE/GD(97) 69.
- OECD (1997a): "Internalising the Social Costs of Transport", Paris.
- Oscar Faber. (1999): Unconventional forms of charging and taxation to support public transport and taxation (dis)-incentives in commuter transport, Inception Report, Birmingham, January.

- Pedraja, F. y Salinas, J. (2001): "La descentralización del IVA: Propuestas, experiencias y enseñanzas para la financiación de las Comunidades Autónomas", Hacienda Pública Española, Monografías, pp. 343-357.
- Piffano (2003): "Reconsiderando la pregunta: ¿Es el IVA Subnacional la alternativa preferible", <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/federalismo>.
- Sánchez Maldonado, J. y Gómez Sala, J. S. (1995): "La imposición sobre el consumo y la financiación de las Comunidades Autónomas a la luz de la teoría de la hacienda y del derecho comparado: Especial referencia al IVA", Consejería de Economía y Hacienda, Junta de Andalucía y Universidad de Málaga, mimeo.
- Sánchez Maldonado, J. y Gómez Sala, J. S. (1996a): "La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica", Papeles de Economía Española, 69, pp. 212-226.
- Sánchez Maldonado, J. y Gómez Sala, J. S. (1996b). "El impuesto sobre el valor añadido como tributo descentralizado: análisis del caso español", Revista de Estudios Regionales, 45, 2ª época, mayo-agosto, pp. 43-88.
- Sánchez Maldonado, J. y Gómez Sala, J. S. (1999). "El papel de la imposición sobre el consumo como instrumento de financiación autonómica: una estimación de su incidencia territorial", Boletín Económico de Andalucía, Consejería de Economía y Hacienda, Junta de Andalucía, 27, pp. 49-78.
- Sánchez Maldonado, J., Gómez Sala J.S. y Avellaneda, P.A. (1999). "El papel de la imposición sobre el consumo en la financiación autonómica: Una estimación de su incidencia territorial". Boletín Económico de Andalucía, 27.
- Sánchez Maldonado, J., Gómez Sala J.S. y Avellaneda, P.A. (2000): "La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica", en "Economía Pública Regional e Local. Actas do 1º Encontro Ibérico APDR – AECR", Associação Portuguesa para o Desenvolvimento Regional, Coimbra, Portugal, pp. 229-267.
- Sanz, B. (1996), "La articulación micro-macro en el sector hogares: de la Encuesta de Presupuestos Familiares a la Contabilidad Nacional", en "La desigualdad de recursos. Segundo Simposio sobre la distribución de la renta y la riqueza", Fundación Argentaria, Colección Igualdad. Volumen VI, 45-86
- Serrano Mancilla, A. (2003): "Reforma del impuesto sobre el valor añadido: Evaluación del impacto redistributivo, pobreza y bienestar social", Universitat Autònoma de Barcelona, Departament d'Economia Aplicada, Tesis Doctoral.
- Servén, L. (1988): "La sustitución de cotizaciones sociales por IVA: Una evaluación". documento de trabajo 88-06 (marzo). fundación de estudios de economía aplicada (FEDEA). Madrid.
- Skinner, I. y Fergusson, M. (1998): "Transport Taxation and Equity". Institute for Public Policy Research.
- Smart, M. (2002), "Reforming the Direct-Indirect Tax Mix", International Tax and Public Finance, 9, pp. 143-155.
- Soto Guinda, J. (1982): Efectos económicos de la introducción del IVA en España", Instituto de Estudios Fiscales, op. cit., pp. 125-136.
- Vanistendael, F. (1995) "A proposal for a definitive VAT system: Taxation in the country of origin at the rate of the country of destination without clearing", EC Tax Review, nº 1, pp. 45-53.
- Varsano, R. (1995): "A tributacao de comercio interestadual: ICMS versus ICMS partilhado", Texto par discussao, nº 382, Instituto de Pesquisa Economica Aplicada, Brasilia.
- Varsano, R. (2000): "Subnacional tand treatment of interstate trade in Brazil: Problems and a solution", in S.J. Burki y G. Perry (eds.): "Decentralization and accountability of the

public sector”, Annual World Bank Conference on Development in Latin America and Caribbean 1999, The World Bank, Washington.

Zabalza, A. (1988): “Efectos económicos de las cotizaciones a la Seguridad Social”. En FEDEA (1988): “La fiscalidad de la empresa”, Fundación de Estudios de Economía Aplicada, Madrid, pp. 49-73.