

# DOCUMENTOS

## UNA VALORACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

Autores: *Santiago Álvarez García\**  
Universidad de Oviedo  
*Marta Jorge García-Inés\*\**  
Universidad de León

DOC. N.º 20/07

\* Profesor Titular de Hacienda Pública y Sistema Fiscal Español  
Departamento de Economía, Universidad de Oviedo,  
Avenida del Cristo s/n, 33006.- Oviedo, e-mail: [santiag@uniovi.es](mailto:santiag@uniovi.es)

\* Profesora de Hacienda Pública  
Departamento de Economía, Universidad de León,  
Campus de Vegazana s/n, 24071.- León, e-mail: [mjorg@unileon.es](mailto:mjorg@unileon.es)



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
  2. EL IVMH: CREACIÓN Y CARACTERÍSTICAS
    - 2.1. Principales características del IVMH
    - 2.2. La creación del IVMH y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario
  3. VALORACIÓN DEL IVMH COMO INSTRUMENTO DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA
    - 3.1. Ventajas
    - 3.2. Inconvenientes
  4. VALORACIONES DEL IVMH COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA MEDIO AMBIENTAL
    - 4.1. Ventajas que presenta el IVMH como tributo ambiental
    - 4.2. Inconvenientes
  5. CONCLUSIONES
- REFERENCIAS



## RESUMEN

La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, introdujo en nuestro país un nuevo tributo, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMH). Este impuesto presenta dos características especialmente destacables. En primer lugar, se crea como impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, constituyendo el único caso de tributo cedido desde el momento de su implantación. En segundo lugar, su recaudación se encuentra afectada a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria, siendo posible destinar los ingresos procedentes de la aplicación de los tipos de gravamen autonómicos a financiar actuaciones medioambientales. El objetivo de este artículo consiste en analizar el IVMH, prestando una especial atención a los dos rasgos anteriores, así como realizar una valoración del mismo, tanto desde su condición de recurso de las Haciendas autonómicas, como desde su papel como instrumento de política ambiental.



## 1. INTRODUCCIÓN

Entre los objetivos principales del actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) de régimen común, aprobado por Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001, se encuentra la ampliación de la corresponsabilidad fiscal de las mismas. Así se establece que “el sistema de financiación deberá poner a disposición de las CCAA nuevos mecanismos financieros, ampliando la capacidad de decisión en relación con los ya existentes, de forma que se incremente la corresponsabilidad fiscal y se reduzca el peso de las transferencias del Estado”<sup>1</sup>.

El cumplimiento de este principio de corresponsabilidad fiscal requiere, en primer lugar, un aumento sustantivo de la participación de los ingresos tributarios en los recursos totales percibidos por las CCAA de régimen común. En segundo lugar, es necesario que las haciendas autonómicas no se conviertan en meras receptoras de participaciones en impuestos cuya normativa y/o gestión continúa en manos de la Administración Central, sino que dispongan de capacidad para introducir modificaciones en la normativa de los tributos que tienen atribuidos y, en ciertos supuestos, para gestionar los mismos<sup>2</sup>. Por último, resulta evidente que los anteriores requisitos son necesarios pero no suficientes para alcanzar este objetivo. En efecto, el logro de la corresponsabilidad fiscal dependerá en buena medida de cómo utilicen las CCAA las competencias tributarias que tienen atribuidas<sup>3</sup>.

Desde el año 1997, en que entró en vigor el sistema de financiación de las CCAA para el quinquenio 1997-2001<sup>4</sup>, los principales instrumentos de corresponsabilidad fiscal han sido los tributos cedidos y compartidos entre las CCAA y el Estado<sup>5</sup>, teniendo por primera vez las haciendas autonómicas competencias normativas para regular ciertos aspectos de los mismos.

El actual sistema supone un avance significativo en esta dirección, ampliando sustantivamente tanto el ámbito de los tributos compartidos como el de las competencias normativas de las Autonomías. Esta ampliación ha tenido una restricción externa derivada de la pertenencia de España a la Unión Europea (UE) y, en concreto, del proceso de armonización fiscal existente en la misma. Dicho proceso incide directamente en las posibilidades de descentralización del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los Impuestos Especiales Armonizados (IE).

Aunque la normativa comunitaria sobre estos tributos no se opone a la cesión de la totalidad o una parte de la recaudación de los mismos a las CCAA, no sucede lo mismo en el caso de una posible cesión de competencias normativas sobre los mismos<sup>6</sup>.

Obviamente, el hecho de que las CCAA no puedan disponer de competencias legislativas sobre estos tributos imposibilita su utilización como instrumento de corresponsabilidad fiscal, al incumplirse los requisitos que mencionamos anteriormente.

Por otra parte, estas limitaciones dieron lugar a la creación de un nuevo tributo, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMH), impuesto estatal cedido a las CCAA en el que éstas van a disponer de capacidad normativa para fijar los tipos de gravamen en el tramo autonómico, dentro de los intervalos fijados por la Ley.

---

<sup>1</sup> Consejo de Política Fiscal y Financiera (2001), p. 15.

<sup>2</sup> Espasa, (2006), p. 34.

<sup>3</sup> Un análisis de todos estos aspectos se encuentra en Jorge y Álvarez (2006).

<sup>4</sup> Aprobado por el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996.

<sup>5</sup> Esta vía ya fue avanzada en el *Informe sobre el Actual Sistema de Financiación Autonómica y sus Problemas*, de marzo de 1995, en que se proponía un sistema de tributos compartidos sobre la base de lo que se denominó “impuestos autonómicos normalizados”. [VVAA (1995), p. 68 y pp. 113-157].

<sup>6</sup> De hecho las CCAA forales de Navarra y el País Vasco tampoco disponen de competencias normativas sobre estos tributos, siendo de aplicación en su territorio la normativa estatal.



En este trabajo analizamos las características principales de este impuesto, realizando una valoración del mismo tanto desde el punto de vista de su idoneidad como recurso de las Haciendas autonómicas, como desde el papel que puede desempeñar como instrumento de política ambiental.

La estructura del artículo es la siguiente. En el segundo epígrafe se analizan las circunstancias que determinaron la creación del IVMH y sus características principales. En el tercero se realiza una valoración de sus ventajas e inconvenientes como instrumento de financiación de las CCAA. El cuarto epígrafe se dedica a estudiar el impuesto desde el punto de vista medio ambiental. Por último, el trabajo se cierra con un breve epígrafe de conclusiones.

## 2. EL IVMH: CREACIÓN Y CARACTERÍSTICAS

### 2.1. Principales características del IVMH

El ya citado Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y financiera de 27 de julio de 2001, donde fue aprobado el sistema de financiación de las CCAA de régimen común vigente desde el día 1 de enero de 2002, incorporó como un anexo un acuerdo por el que se ordenaba la creación de un Grupo de Trabajo para, entre otros objetivos, estudiar la posibilidad de establecer un impuesto en fase minorista sobre la venta de hidrocarburos. Como consecuencia de los trabajos de este grupo se introdujo en el sistema fiscal español el IVMH, cuya regulación se encuentra en el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Los elementos estructurales de este impuesto son los siguientes:

a) Se trata de un impuesto de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo de hidrocarburos gravando, en fase única, las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo. Este incluye las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo, el queroseno no utilizado como combustible de calefacción, otros hidrocarburos líquidos que se utilicen como combustibles de calefacción y otros productos destinados a ser utilizados como carburantes, salvo alguna excepción<sup>7</sup>.

b) Es un impuesto estatal cedido a las CCAA. Así se recoge en el artículo 11 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>8</sup> (LOFCA), y en el artículo 17 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

El artículo 36 de la Ley 21/2001 establece el alcance de esta cesión. Así, se cede a cada CCAA el rendimiento del IVMH producido en su territorio, considerándose como tal al que corresponda a:

1. Las ventas minoristas efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor situados en dicha Comunidad, con excepción de los suministros que se efectúen a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en otra CCAA, en los que el rendimiento se considerará producido en esta última.
2. Las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en dicha Comunidad.

<sup>7</sup> El gas natural, el metano, del gas licuado del petróleo y otros productos equivalentes y aditivos para carburantes, en envases de capacidad no superior a un litro, cuando se destinen a ser utilizados como carburante o para aumentar el volumen final de un carburante (artículo 9.3.2.b de la Ley 24/2001).

<sup>8</sup> En su nueva redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre. Esta redacción de la LOFCA establece una enumeración cerrada de los tributos cedidos, frente a la redacción antigua de carácter más genérico.



c) El ámbito territorial de aplicación es todo el territorio español, con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla<sup>9</sup>, sin perjuicio de lo dispuesto en los Convenios y Tratados internacionales y de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio.

d) El hecho imponible está constituido por las ventas minoristas y el autoconsumo de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del tributo<sup>10</sup>. Tendrán la consideración de ventas minoristas las siguientes operaciones:

1. Las ventas o entregas de productos destinados al consumo directo de los adquirentes<sup>11</sup>.
2. Las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de los productos que se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio.

e) Serán sujetos pasivos del impuesto los propietarios de los productos gravados que realicen las operaciones sujetas a tributación y los titulares de los establecimientos de consumo propio que realicen las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los mismos.

f) La base imponible del impuesto está constituida por el volumen de los productos objeto de gravamen, expresado en miles de litros, con excepción del fuelóleo, respecto del cual estará constituida por el peso del producto en miles de toneladas.

g) El tipo de gravamen aplicable a cada producto estará formado por la suma de dos tipos, uno estatal y otro autonómico. En el caso de que las CCAA no hagan uso de sus competencias normativas para establecer un tipo de gravamen dentro de los límites establecidos en la Ley<sup>12</sup>, el tipo de gravamen será exclusivamente el estatal.

Las cuantías y límites de los tipos han sido objeto de varias modificaciones desde la creación del impuesto (tal y como se recoge en el cuadro 1). En este sentido, la última reforma se ha producido en el año 2005, dentro del paquete de medidas aprobadas por el Consejo de Política Fiscal y Financiera para la mejora de la financiación de la sanidad, y consistió en un incremento del tipo de gravamen autonómico máximo de 2,4 a 4,8 céntimos de euro por litro.

**CUADRO 1**  
**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE**  
**DETERMINADOS HIDROCARBUROS: TIPOS DE GRAVAMEN**

Tipo de gravamen	Gasolina, gasóleo de uso general y queroseno
Estatal en 2005	2,4 céntimos de euro por litro
Autonómico en 2002	0 a 1,0 céntimos de euro por litro
Autonómico en 2003	0 a 1,7 céntimos de euro por litro
Autonómico en 2004	0 a 2,4 céntimos de euro por litro
Autonómico en 2005	0 a 2,4 céntimos de euro por litro
Autonómico en 2006	0 a 4,8 céntimos de euro por litro

<sup>9</sup> Excepción que resulta lógica, dado que en su territorio no son de aplicación los Impuestos Especiales armonizados.

<sup>10</sup> Estarán exentas de tributación una serie de operaciones tanto subjetivas como en función de los usos a los que se destinen los productos, artículo 9.6.

<sup>11</sup> El artículo 9.4.1 de la Ley 24/2001 precisa que se considerarán en todo caso "ventas minoristas las efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor".

Por su parte, el artículo 9.4.2. precisa el concepto de establecimientos de venta al público al por menor:

- Los establecimientos que cuenten con instalaciones fijas para la venta al público para consumo directo de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto y que, en su caso, estén debidamente autorizados conforme a la normativa vigente en materia de distribución de productos petrolíferos.

- Los establecimientos desde los que se efectúen suministros de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos.

<sup>12</sup> Competencias y límites establecidos en el artículo 44 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.



Hasta este ejercicio 2006, solamente seis CCAA han hecho uso de su capacidad normativa para aplicar el tramo autonómico del impuesto, como se puede observar en el cuadro 2. Estas Comunidades han sido Madrid, desde el año 2002; Asturias, que lo implantó en el 2003; Galicia y Cataluña, ambas en el 2004 y, por último, la Comunidad Valenciana y Castilla-La Mancha, en el 2006.

**CUADRO 2**  
**COMUNIDADES QUE HAN APLICADO EL TRAMO AUTONÓMICO DEL IVMH**

CCAA	Legislación	Fecha entrada en vigor	Cuantía (cent. €/ litro)
Madrid	Ley 7/2002, de 25 de julio <sup>1</sup>	Agosto 2002	1,0 <sup>2</sup>
Asturias	Ley 6/2003, de 30 de diciembre <sup>3</sup>	Enero 2004	2,0
Galicia	Ley 9/2003, de 23 de diciembre <sup>4</sup>	Enero 2004	1,2
Cataluña	Ley 7/2004, de 16 de julio <sup>5</sup>	Agosto 2004	2,4
Castilla-La Mancha	Ley 16/2005, de 29 de diciembre <sup>6</sup>	Enero 2006	2,4
Comunidad Valenciana	Ley 11/2005 de 9 de diciembre <sup>7</sup>	Enero 2006	1,2

Notas:

<sup>1</sup> Ley de la Comunidad Autónoma de Madrid 7/2002, de 25 de julio, por la que regula el tipo de gravamen autonómico del IVMH en la Comunidad de Madrid.

<sup>2</sup> En 2003 se incrementó a 1,7.

<sup>3</sup> Ley del Principado de Asturias 6/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

<sup>4</sup> Ley de la Comunidad Autónoma de Galicia, 9/2003, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

<sup>5</sup> Ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña, 7/2004, de 16 de julio, de Medidas Fiscales y Administrativas.

<sup>6</sup> Ley 16/2005, de 29 de diciembre del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del IVMH.

<sup>7</sup> Ley 11/2005, de 9 de diciembre, pro la que se modifica la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Restantes Tributos Cedidos, en relación con el establecimiento de los tipos de gravamen autonómicos del IVMH.

h) Las cuotas devengadas por el impuesto serán repercutidas por los sujetos pasivos sobre los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo, que estarán obligados a soportarlas, excepto en los casos en los que el sujeto pasivo sea también el consumidor final.

i) El devengo del impuesto se producirá en el momento de la puesta a disposición de los adquirentes de los productos gravados o en el de su autoconsumo. En el caso de las importaciones realizadas por el consumidor final, en el momento en que los productos queden a disposición de los importadores, una vez que la importación a consumo y, en su caso, el régimen suspensivo hayan quedado ultimados. A efectos del régimen suspensivo se atenderá a la definición establecida en el artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que regula los Impuestos Especiales<sup>13</sup>.

j) Se trata de un impuesto afectado, tal y como establece su normativa reguladora:

“Los rendimientos que se deriven del presente Impuesto quedarán afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios”<sup>14</sup>.

De este diseño del impuesto cabe destacar dos rasgos propios del IVMH. Por una parte, nace como un impuesto estatal para ser cedido de forma automática a las CCAA, otorgando la posibilidad a estos niveles de gobierno de fijar un tipo de gravamen dentro de unos límites determinados en

<sup>13</sup> En el que se establece que por “régimen suspensivo” se entenderá el régimen fiscal 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. Los artículos 7 y 11 regulan los casos en que se aplicará dicho régimen y la ultimación del mismo.

<sup>14</sup> Artículo 9.1.3 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

la Ley. Es esta una situación peculiar, ya que en el resto de los supuestos los tributos cedidos eran tributos estatales preexistentes. En su momento se planteó la conveniencia de considerarlo tributo propio de las CCAA o cedido por el Estado. La *Comisión encargada del Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002* aconsejó decantarse por la segunda posibilidad, considerando más complejo el engarce con el Derecho comunitario de un tributo propio<sup>15</sup>.

Por otro lado, se establece la afectación de sus rendimientos a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria y, en su caso, de los derivados de actuaciones ambientales.

Ambas características a priori pueden resultar llamativas si tenemos presente que los hidrocarburos son objeto de imposición indirecta armonizada comunitaria y que la afectación tiene un carácter residual en el sistema fiscal español.

Por consiguiente, se suscita el interrogante del porqué del establecimiento de este gravamen y de su procedimiento de implementación.

## 2.2. La creación del IVMH y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario

Para responder a estos interrogantes resulta necesario remitirse a la situación del sistema de financiación autonómica en el momento previo a la reforma de 2001. En este sentido, dos de los objetivos fundamentales de la misma eran la suficiencia financiera y el aumento de la corresponsabilidad fiscal al que ya nos hemos referido anteriormente.

En cuanto a la suficiencia, la existencia de tensiones en los presupuestos autonómicos como consecuencia del traspaso de las competencias sobre las prestaciones de asistencia sanitaria hacía necesaria una inyección adicional de recursos a disposición de las Haciendas autonómicas.

Por lo que respecta a la corresponsabilidad fiscal, ya hemos señalado que su consecución requería la intensificación de la descentralización tributaria y, en contrapartida, el menor protagonismo de las transferencias en los presupuestos de ingresos autonómicos. A su vez, la descentralización fiscal podía realizarse mediante dos vías: la atribución de capacidades normativas sobre alguno de los impuestos con mayor capacidad recaudatoria (IRPF; Impuesto de Sociedades; IVA; IE) y/o la creación de nuevas figuras de la imposición indirecta, puesto que previamente se habían cedido competencias sobre los impuestos con menor capacidad recaudatoria (Impuesto sobre Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales, Actos Jurídicos Documentados, Juego).

En cuanto a la primera de las vías, a la *Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo Sistema de Financiación de las CCAA aplicable a partir de 2002* se le planteó, entre otras cuestiones, la posibilidad de cesión parcial del IVA y de los IE a las Autonomías de régimen común, conforme a la previsión de la LOFCA<sup>16</sup> y demás normas en vigor, analizando su compatibilidad con las Directivas de la Unión Europea en materia de armonización de estos tributos. La Comisión, a su vez, elevó tales preguntas a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea que concluyó lo siguiente<sup>17</sup>:

1. La cesión a las CCAA de la totalidad o parte de la recaudación de los IE de fabricación armonizados obtenida en su territorio y del IVA es compatible con la normativa europea.

<sup>15</sup> Véase VVAA (2002), p. 62. Su recomendación establece: "nos inclinamos por configurarlo como un tributo cedido, dotando a las CCAA de competencias normativas para la fijación de exenciones, además de las previstas en su regulación básica, así como para modificar el tipo de gravamen, dentro de unos parámetros máximos y mínimos. De esta forma, este tributo se convierte en un instrumento efectivo para el fomento de la corresponsabilidad fiscal".

<sup>16</sup> Debemos recordar que, en su redacción original, el artículo 11 de la LOFCA recogía, entre los tributos susceptibles de cesión a las CCAA, la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales. Esta posible cesión fue analizada en profundidad en el *Informe sobre el Actual Sistema de Financiación Autonómica y sus Problemas*, realizado en 1995. Vid. VVAA (1995), pp. 136-154. En el caso concreto de la imposición sobre hidrocarburos se concluye (pp. 152) que "no parece razonable suponer, al menos a corto plazo, una reforma del impuesto que lo haga cedible en los términos de la LOFCA. Por tanto, como se ha indicado con carácter general, la vía más sencilla de participación de las CCAA sería la participación territorializada que, no obstante, puede llevarse a cabo con gran precisión dado que, al parecer, existe información suficiente acerca del lugar donde se produce el consumo final de los productos gravados". Entre otros problemas para la cesión de los IE debemos tener en cuenta que la LOFCA hacía referencia a su fase minorista, cuando son impuestos que se establecen en fase única.

<sup>17</sup> Vid. VVAA (2002), pp. 193-215.



2. La cesión de competencias normativas para regular los tipos impositivos no es compatible con la normativa europea porque daría lugar a la existencia de tipos distintos dentro de un Estado miembro para un mismo producto sujeto a accisas armonizadas en función del lugar donde se realizara la operación. Y esto sería contrario al principio de unidad de tipos dentro de un mismo Estado<sup>18</sup>. Además, la Comisión sostuvo que esta cesión podría tener efectos perjudiciales para la libre circulación de mercancías y para el buen funcionamiento del mercado interior. Dado que su intención era avanzar hacia una mayor armonización de las accisas, la diversidad regional de impuestos no va, a priori, en esa dirección deseable.
3. La cesión de capacidades de gestión (liquidación, recaudación, inspección y revisión) no es procedente dado que ambos son tributos armonizados. Circunstancia agravada por el carácter plurifásico del IVA y el hecho de que los IE se establezcan en la fase de fabricación.

Esta respuesta de la Comisión Europea determinó en gran medida el diseño del modelo de financiación. En efecto, supuso descartar la cesión de capacidades normativas sobre los IE, y consecuentemente sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos, como alternativa para fomentar la corresponsabilidad fiscal, dando lugar a la cesión parcial de la recaudación de estos tributos mediante un mecanismo de participación territorializada, de manera que contribuyese a garantizar la suficiencia de recursos en las Haciendas autonómicas, aunque no fomentase la corresponsabilidad fiscal<sup>19</sup>.

Por lo que respecta a la segunda vía –la implementación de nuevas figuras de la imposición indirecta– en la Comisión se sugirió la creación de tres impuestos por parte del Estado que gravaran la adquisición por el consumidor final de alcoholes, tabaco e hidrocarburos y que posteriormente se cederían a las CCAA, siendo las dos primeras alternativas descartadas<sup>20</sup>.

En relación a la tercera alternativa, una primera cuestión que se planteó fue la compatibilidad del posible IVMH con el IVA. En este sentido, es preciso señalar que las características de este gravamen son compatibles con las condiciones que la normativa comunitaria establece en el artículo 33.1 de la Sexta Directiva del IVA. Es decir, este tributo no tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios y su presencia en el sistema tributario no introduce formalidades relacionadas con el paso de una frontera –esto es, no constituye una medida de efecto equivalente a los aranceles de aduana–. A su vez se analizó su compatibilidad con la normativa armonizadora referente a los IE. De acuerdo con el artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1991, relativa al régimen general de tenencia, circulación y control de los productos objeto de IE, los hidrocarburos pueden estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los IE o el IVA. Por consiguiente, este artículo fue el factor desencadenante de la configuración del IVMH como un tributo afectado.

Abundando en este aspecto, la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea concluyó que “España podría crear nuevos impuestos nacionales sobre... hidrocarburos bajo ciertas condiciones, en particular: i) que el objetivo perseguido sea otro que principalmente el presupuestario, ii) que el impuesto no sea exigible sino en el momento de la puesta en consumo”<sup>21</sup>. Queda, por tanto, de nuevo en evidencia que la afectación de la recaudación ha sido condición necesaria para la creación del IVMH.

Evidentemente, una vez justificada la afectación de la recaudación obtenida por este tributo, un nuevo interrogante que surge es el porqué esta se realiza primordialmente a la financiación de las prestaciones sanitarias. Para responder a esta pregunta debemos invocar argumentos de oportunidad económica y política. Ya que los principales problemas derivados de la puesta en marcha del nuevo sistema de financiación se registran precisamente en el ámbito de financiación de la sanidad, y

<sup>18</sup> Artículos 3 y 8.4 de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial de Hidrocarburos.

<sup>19</sup> El alcance de dicha cesión se concreta en los artículos 28 a 33 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

<sup>20</sup> En Lasarte (2004, pp. 116-121) se concretan las razones que llevarían a descartar estas alternativas y los problemas que ambas figuras impositivas plantean desde el punto de vista de su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

<sup>21</sup> Según se recoge en VVAA (2002), pp. 201-215.

considerando que desde las CCAA se plantea que los déficit financieros autonómicos son consecuencia fundamentalmente del traspaso de las competencias sanitarias, la aplicación del nuevo impuesto se considera como una respuesta a estos problemas.

Por último, una vez admitida la viabilidad del IVMH por la Comisión Europea, quedaba por resolver si era posible que las CCAA gozaran de capacidad normativa para fijar los tipos impositivos del impuesto dentro de los márgenes que permitiera la ley estatal que procediera a su creación. La Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea respondió afirmativamente a esta cuestión, de modo que la carga fiscal total de los hidrocarburos podría ser diferente en cada CCAA, puesto que no introduce distorsiones en el régimen jurídico actual del IH. Aunque puntualizó que “si se puede demostrar que la medida fiscal se integra en el ámbito nacional en el marco de las políticas de sanidad o de protección del medio ambiente, conviene acreditar sin equívocos que las diferencias regionales que se efectuarían responderían a imperativos generales de coherencia entre el montante del impuesto y los problemas que aspiran a resolver”.

### 3. VALORACIÓN DEL IVMH COMO INSTRUMENTO DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA

Una vez que hemos presentado las características más destacadas del IVMH vamos ahora a realizar un estudio del mismo desde la perspectiva de su adecuación como instrumento de financiación de las CCAA, valorando sus ventajas e inconvenientes.

#### 3.1. Ventajas

La implementación del IVMH presenta ventajas tanto desde un enfoque normativo derivado de la teoría del federalismo fiscal, las dos primeras que analizaremos, como desde una perspectiva positiva, las demás a las que vamos a hacer referencia.

En primer lugar, desde un punto de vista teórico, este tributo podría ser justificado desde la aplicación del principio del beneficio. Es evidente que los IE, además de su finalidad recaudatoria, juegan un doble papel en la economía. Por una parte sirven para que el sector público recupere una parte de los costes sociales derivados de la realización de ciertas actividades por parte de los sujetos pasivos<sup>22</sup>. Por otra parte, se pueden considerar instrumentos regulatorios, cuya finalidad última es la reducción del consumo de los bienes gravados.

La primera de estas finalidades, la recuperación de costes públicos, permite justificar la atribución de este tributo a las haciendas autonómicas. Esto es debido al hecho de que aquellos agentes que consumen carburante disfrutan en mayor medida de la red de carreteras que, en ocasiones, es competencia de las CCAA (art. 148.5 CE). Así, los impuestos sobre carburantes pueden ser una vía para generar recursos para la construcción, funcionamiento y mantenimiento de la red de carreteras (Rietveld *et al.*, 2005).

Es oportuno poner de manifiesto que la aplicabilidad del principio del beneficio constituiría una justificación teórica para la atribución de este gravamen a un nivel subcentral, aún haciendo referencia a bases imponibles móviles (Oates, 1972; Musgrave, 1983). Sin embargo, en este contexto se pone asimismo de relieve como la afectación de la recaudación obtenida por el mismo a la sanidad carece de argumentación teórica, pues no existe un vínculo, al menos estrecho, entre el consumo de carburante y la sanidad. En tal caso, resultarían más adecuados como destino de la recaudación la financiación de infraestructuras o el gasto público en protección del medio ambiente.

En segundo lugar, en relación a los principios que guían “*el problema de la asignación fiscal*” (McLure, 1983), este gravamen presenta la característica de no ser creado con un objetivo estabilizador o redistributivo y, por consiguiente, seguir las recomendaciones establecidas en la literatura

---

<sup>22</sup> Así, por ejemplo, los impuestos que recaen sobre alcohol o tabaco servirían para financiar los costes sanitarios derivados de su consumo.



tura del Federalismo Fiscal para los tributos atribuidos a los niveles subcentrales de gobierno (Musgrave y Polinsky, 1970; Oates, 1972). No obstante, es oportuno afirmar que actualmente la descentralización tributaria no puede basarse exclusivamente en los seis clásicos principios planteados por Musgrave (1983) por diversos motivos<sup>23</sup>. Primero, la rigidez del enfoque tradicional respecto a las funciones de distribución, estabilización, y por consiguiente, la exclusiva atribución de las funciones de eficiencia asignativa a los niveles subcentrales (Mathews, 1983, Pauly, 1973)<sup>24</sup>. Segundo, la intensidad del proceso descentralizador en la vertiente del gasto (Oates, 1996)<sup>25</sup>. Tercero, la no inclusión de las cuestiones derivadas de la organización política (Castells, 1988). Cuarto, la evolución de la estructura fiscal descentralizada hacia el denominado Federalismo Cooperativo<sup>26</sup>. Y finalmente, el peso de los condicionantes históricos, políticos y culturales en cualquier proceso descentralizador<sup>27</sup>.

En tercer lugar, el IVMH, como se ha explicado previamente, fomenta la consecución de dos de los principios que inspiran el Sistema de Financiación de CCAA de Régimen Común vigente en la actualidad: la suficiencia y la corresponsabilidad fiscal.

Respecto al principio de corresponsabilidad fiscal, como hemos visto en el epígrafe anterior, el IVMH presenta la ventaja de constituir una excepción a la cesión de la imposición indirecta (IVA, IE) caracterizada por la no atribución de capacidades normativas las CCAA.

En cuanto al principio de suficiencia, la capacidad recaudatoria de este impuesto en términos cuantitativos es una característica a tener en cuenta. Adicionalmente, en términos cualitativos, la recaudación presenta dos ventajas que se derivan del hecho de que su base imponible esté constituida por el consumo de carburante. Primero, los ingresos generados por este impuesto no están sujetos a fuertes fluctuaciones en el tiempo como consecuencia de que el consumo de este bien es temporalmente estable. Y segundo, aunque exista una cierta concentración de su consumo en algunas regiones, la recaudación se distribuye de una forma más uniforme que la que se obtendría de otros impuestos (véase, De Pablos y Gómez, 2003). Por consiguiente, la asignación descentralizada de este impuesto sería recomendable en el sentido de que las bases imponibles no están distribuidas de manera excesivamente desigual entre Autonomías (Musgrave, 1983). También es relevante el hecho de que sus costes de administración no sean elevados en tanto la competencia autonómica sólo conlleva la fijación del tipo de gravamen correspondiente y, por otra parte, el diseño del impuesto tiene como eje de referencia el IH existente.

La cuarta ventaja a destacar del IVMH es que su establecimiento contribuye a aproximar el gravamen sobre los carburantes español al nivel de UE-15, ya que España presenta una de las menores tasas de presión fiscal sobre estos productos y el IVMH actúa como un recargo del IH (véase, Romero y Sanz, 2004). En la tabla 3 se recoge el peso de la fiscalidad (salvo el IVA) en el precio de venta al público sobre los carburantes en los países comunitarios. De los datos se desprende, además del notable protagonismo de este componente fiscal, la existencia de una importante heterogeneidad entre países, estando situada España siempre por debajo de la media comunitaria.

<sup>23</sup> En esta dirección se manifiesta Giménez (2003, p. 34): “En resumen, para lograr una estructura federal óptima el acento no ha de ponerse tanto en los criterios para distribuir rígidamente las competencias tributarias y de gastos entre niveles de gobierno como en: potenciar la flexibilidad de las relaciones fiscales intergubernamentales, conseguir un buen funcionamiento de las instituciones políticas que son relevantes para el logro de una mayor participación, negociación y acuerdos; establecer un buen sistema de compensación de efectos externos intergubernamentales; y dar la máxima información y transparencia a las responsabilidades de cada nivel de gobierno”. Lagos (1997) muestra su conformidad también con el papel de los niveles subcentrales como cooperantes del Estado en la ejecución y planificación de las funciones económicas del sector público, que según la autora encuentra su respaldo constitucional en los artículos 149 y 150 CE.

<sup>24</sup> En este contexto Utrilla (2002, pp. 62) sostiene: “Se produce así un problema de compatibilidad entre las ventajas asociadas a la centralización de determinadas figuras tributarias por motivos redistributivos o de eficiencia (evitar competencia fiscal) y las ventajas de una mayor adecuación entre demandas de gasto a través de los procesos de elección colectiva y la visibilidad del coste fiscal directo de las mismas”.

<sup>25</sup> Concretamente, en España la aplicación de los principios de asignación impositiva de la Teoría clásica del Federalismo Fiscal resultaría en una asimetría debido a la intensa descentralización del gasto (Monasterio, 2000).

<sup>26</sup> La tipología tradicional distingue entre: Sistemas de Unión que a su vez distinguen Estados Centralizados y Estados Regionales; Sistemas de Separación que dan lugar a los denominados Estados federales y Sistemas mixtos conocidos como Federalismo Cooperativo (Soler, 2004).

<sup>27</sup> Para un estudio comparado consultar: Cantarero (2004), Giménez (2003) y Castells (1988).

**TABLA 3**  
**LA FISCALIDAD SOBRE EL PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO DE LOS CARBURANTES**  
**EN LOS ESTADOS MIEMBROS ENTRE 2000-2005 (salvo IVA) (%)**

	Gasóleo						Gasolina sin plomo					
	2000	20001	2002	2003	2004	2005	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Bélgica	0,40	0,39	0,42	0,41	0,42	0,38	0,53	0,51	0,54	0,52	0,53	0,53
Dinamarca	0,42	0,42	0,46	0,43	0,45	0,40	0,52	0,50	0,53	0,49	0,51	0,49
Alemania	0,50	0,50	0,54	0,52	0,54	0,49	0,59	0,61	0,63	0,59	0,61	0,59
Grecia	0,41	0,39	0,42	0,38	0,39	0,32	0,45	0,41	0,43	0,40	0,41	0,52
<b>España</b>	<b>0,43</b>	<b>0,37</b>	<b>0,44</b>	<b>0,41</b>	<b>0,42</b>	<b>0,37</b>	<b>0,50</b>	<b>0,47</b>	<b>0,52</b>	<b>0,48</b>	<b>0,50</b>	<b>0,48</b>
Francia	0,47	0,46	0,51	0,48	0,53	0,46	0,57	0,56	0,60	0,56	0,59	0,57
Irlanda	0,43	0,35	0,34	0,42	0,46	0,39	0,46	0,40	0,43	0,46	0,51	0,47
Italia	0,46	0,42	0,48	0,45	0,46	0,40	0,53	0,50	0,54	0,51	0,53	0,51
Luxemburgo	0,40	0,39	0,41	0,39	0,43	0,40	0,50	0,48	0,51	0,47	0,54	0,49
Austria	0,39	0,38	0,42	0,39	0,43	0,37	0,48	0,48	0,50	0,46	0,49	0,47
Portugal	0,45	0,38	0,38	0,40	0,43	0,37	0,36	0,32	0,40	0,52	0,54	0,52
Finlandia	0,40	0,35	0,39	0,42	0,45	0,40	0,53	0,52	0,56	0,55	0,57	0,52
Suecia	0,42	0,40	0,42	0,40	0,43	0,41	0,52	0,49	0,53	0,50	0,51	0,50
Reino Unido	0,61	0,60	0,61	0,60	0,60	0,56	0,63	0,63	0,66	0,61	0,62	0,60
Holanda	0,45	0,43	0,45	0,44	0,46	0,42	0,56	0,52	0,57	0,55	0,56	0,53
Media-UE15	0,44	0,42	0,45	0,44	0,46	0,41	0,52	0,49	0,53	0,51	0,53	0,52

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat (2006).

### 3.2. Inconvenientes

Por otra parte, la configuración del IVMH plantea una serie de problemas que podemos sintetizar en los siguientes.

En primer lugar, como ya hemos señalado anteriormente, no existe una conexión directa entre el objeto de gravamen del impuesto, el consumo de hidrocarburos, y el gasto público que se pretende financiar con su recaudación, la sanidad. En este sentido, si se han de establecer impuestos afectados a la financiación de esta competencia de gasto, parecería más conveniente recurrir a gravar el consumo de productos, como el tabaco o el alcohol, que ocasionan importantes costes a la sanidad pública. Evidentemente existe una justificación mayor para permitir que una parte de la recaudación, la procedente de la aplicación de los tipos de gravamen autonómicos, se destine a financiar gastos públicos relacionados con la protección del medio ambiente.

Por otra parte, aunque el carácter de impuesto afectado se pueda justificar por los requisitos establecidos por la UE para considerar que es compatible con la normativa de armonización de la fiscalidad indirecta que ya hemos analizado, no deja de constituir un hecho atípico en el sistema tributario español.

En tercer lugar, otra desventaja a tener en cuenta es la ilusión fiscal que produce este gravamen a los ciudadanos obligados al pago del mismo. Este fenómeno se deriva de la inclusión del IVMH en el precio de los carburantes, de su carácter instantáneo y no periódico, y de su reducida magnitud en relación con el precio final de los mismos. La ausencia de perceptibilidad impositiva puede generar evaluaciones incorrectas del coste de los bienes y servicios públicos recibidos.

Otro efecto adverso es su relación con la generación de procesos inflacionistas. En los últimos años el precio de los carburantes en España, al igual que en el resto de los países de la UE,



ha sufrido un gradual incremento, con notables efectos perjudiciales en términos de inflación derivados de su rol en el proceso de formación del nivel de precios de una economía. En este sentido no debemos olvidar que la evolución del índice de precios al consumo (IPC) general y el de los carburantes siguieron patrones muy similares en la década de los noventa y, a partir de entonces, el precio de los carburantes sufrió un aumento muy considerable, responsable en gran medida del incremento del IPC general. Este hecho ha sido fruto del elevado peso de los carburantes en la cesta de bienes que sirven de cálculo para el IPC<sup>28</sup>.

La presión al alza de los precios de los carburantes se explica en gran medida por el crecimiento permanente de los precios del petróleo. Sin embargo, la fiscalidad también ha influido de forma notable, principalmente como consecuencia del efecto superposición del IVA sobre los impuestos específicos. No obstante, es preciso matizar que en este contexto inflacionista, el IVMH presenta la ventaja frente al IVA de estar establecido en unidades físicas, no afectando los cambios en los precios a la recaudación. Aunque esta característica también puede ser calificada de deficiencia en el sentido de que en presencia de inflación se observa una caída relativa de recaudación real del impuesto sobre hidrocarburos frente al IVA.

En quinto lugar, existen una serie de efectos adversos relacionados con una de las cuestiones que más interés han despertado en cuanto a la descentralización tributaria, la movilidad de bases imponibles.

Así, la movilidad entre jurisdicciones de las bases imponibles gravadas por el IVMH, unida a la posibilidad de modificación de los tipos impositivos por las CCAA, puede constituir una puerta abierta a la aparición de procesos de competencia fiscal. En el caso español resulta excesivo considerar que las Autonomías desarrollan un comportamiento estratégico conforme con un modelo de competencia fiscal. En efecto, si recurriésemos a la teoría de la competencia fiscal, ¿qué razones se pueden emplear para justificar que seis Autonomías (Asturias, Cataluña, Galicia, Madrid, Castilla-La Mancha y Comunidad Valenciana) hayan aplicado el tipo de gravamen autonómico del impuesto?. En la literatura sobre competencia fiscal se han presentado distintos factores explicativos. Así por ejemplo, las jurisdicciones de menor tamaño tanto en términos tanto de población como de extensión territorial serán proclives a establecer tipos de gravamen inferiores a las de mayor dimensión (Buettner, 2003; Egger *et al.* 2005); los territorios localizados en la periferia presentarán tipos impositivos superiores a los del interior (Ohsawa, 1999); y las jurisdicciones con niveles de fiscalidad más elevados competirán más agresivamente que las de menor nivel (Evers *et al.* 2004). Ningún de estos factores es una característica común de estas seis regiones.

Sin embargo, aunque resulte prematuro hablar de posibles procesos de competencia fiscal, es cierto que la aplicación del tipo de gravamen autonómico del IVMH solamente por parte de algunas Autonomías ha dado lugar a un diferencial notable del precio de los carburantes entre las regiones. A su vez, esta situación puede traducirse en la aparición de problemas de consumo transfronterizo (*cross-border shopping*), fenómeno que consiste en la reducción de las compras transfronterizas en aquellas estaciones de servicio situadas en una región donde se ha establecido el impuesto y que están próximas a otra Autonomía donde éste no se ha implementado. Diversos estudios empíricos<sup>29</sup>, han analizado las consecuencias de este proceso en otros países. En el campo teórico, Kanbur y Keen (1993) y Brueckner (2003), plantearon las condiciones necesarias para que este proceso se lleve a cabo. A tenor de los resultados de estos estudios, teniendo en cuenta las bandas en que se mueve el tipo de gravamen autonómico, no parece que en el momento actual este problema sea de gran magnitud. De todos modos, si un conductor realiza un viaje atravesando varias Autonomías con diferencias en la aplicación del IVMH, este gravamen constituirá un incentivo para repostar en la región que no lo haya establecido.

Otro problema derivado de la creación del IVMH, relacionado en gran medida con el anterior, es la aparición de fenómenos de exportación impositiva, ya que una parte del carburante será consumido fuera de la Autonomía que recauda el impuesto. Este hecho implica que este gravamen sería

<sup>28</sup> Definiéndose ponderación como la relación entre el gasto realizado en la parcela representada por esa clase de bienes y el gasto total realizado en todas las parcelas de bienes cubiertas por el IPC, de 56 clases que integran la cesta de consumo para el cálculo del IPC, los carburantes tienen la cuarta mayor ponderación (INE).

<sup>29</sup> Como los de Di Matteo y Di Matteo (1993) para Canadá, Wang (2004) para Honkong, Kirchgässner y Pommerehne, (1996) y Feld y Kirchgässner (2001) para Suiza y Banfi *et al.* (2005) para el caso de Suiza y los países limítrofes.



soportado no sólo por los residentes en la CCAA que lo implementa, sino también por los residentes en otras regiones. Este fenómeno, como sucede con la ilusión fiscal a la que nos hemos referido anteriormente, podría generar la sobre-provisión de bienes y servicios públicos regionales. Aunque si las jurisdicciones son relativamente grandes y la inelasticidad de la demanda de los carburantes es elevada, esta deficiencia sería de reducida magnitud (véase, Sánchez, 2000; De Pablos y Gómez, 2003).

Por último, cabe destacar que la armonización de la fiscalidad indirecta y la creación del IVMH son reflejos, respectivamente, de dos fuerzas motrices que actúan con direcciones opuestas en un mismo marco espacial. En este sentido, cabe plantearse hasta qué punto esto seguirá siendo posible y cual de los dos procesos (centralizador, descentralizador) tendrá más peso. Ya hemos visto anteriormente como en el ámbito comunitario se ha observado que, a pesar de que el IH sea un impuesto armonizado, los diferenciales en los precios de los carburantes entre países responden a la diversa fiscalidad nacional (Rietveld *et al.*, 2005). Esto significa que el trade-off entre la eliminación de distorsiones en un mercado único mediante la armonización fiscal y la consideración de las situaciones nacionales específicas de cada país a través del establecimiento de tipos impositivos mínimos permanece inclinado hacia este último elemento.

Quizás en un futuro una posible –aunque cada vez más lejana tras la ampliación– sustitución de la regla de la unanimidad por la mayoría cualificada en la adopción de decisiones fiscales dé lugar a que la balanza se incline hacia el otro lado. Esta posible modificación dependerá de la intensidad del proceso de integración europea. De momento, la Comisión Europea (2002) ha manifestado la necesidad de crear un marco fiscal común para la energía que evite la creación de distorsiones en un mercado único y el riesgo de competencia fiscal. La Directiva 2003/96/CE es un paso en este sentido, aunque aún queda mucho camino por recorrer. En cuanto a las perspectivas de descentralización del sector público español hacia los niveles intermedios de gobierno, éstas parecen orientarse hacia un protagonismo aún mayor, si cabe, de las CCAA y, por consiguiente, hacia la profundización de la descentralización tributaria. En todo caso, la concesión de capacidades normativas sobre el IVMH intensificará la magnitud de esta heterogeneidad y perjudicará a priori el proceso armonizador europeo.

#### **4. VALORACIÓN DEL IVMH COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA MEDIO AMBIENTAL**

Una vez analizado este gravamen como instrumento de financiación autonómica, realizaremos una valoración del mismo como instrumento de política medioambiental.

En la exposición de motivos de la Ley correspondiente a la creación del IVMH no se hace referencia alguna al carácter ambiental del impuesto, salvo la posible afectación de una parte de su recaudación a fines ecológicos. En este sentido, el destino de la recaudación a gastos de esta naturaleza no califica al tributo de “verde”, puesto que en caso contrario llegaríamos a la incongruencia de que, por ejemplo, el IRPF tendría el carácter de tributo ambiental si una parte de los ingresos que genera se destinan a financiar gastos de estas características.

Sin embargo, de acuerdo con la definición de la Comisión Europea (1997) y de la OCDE (1997) de impuesto ambiental: “Un impuesto ambiental es aquel cuya base imponible es una unidad física (o proxy de ella) que ha supuesto un impacto negativo específico sobre el medio ambiente”, la fiscalidad sobre los carburantes puede ser calificada como tal. La justificación de este hecho reside en que la combustión de carburantes está inexorablemente asociada a la generación de externalidades ambientales de distinto tipo que se pueden agrupar en contaminación atmosférica de diversa dimensión espacial (local, regional, global), congestión y accidentes<sup>30</sup>.

En cuanto a la contaminación atmosférica, su carácter difuso dificulta el establecimiento de un impuesto que grave las emisiones –a pesar de que sería el instrumento más efectivo–, contribuyendo consecuentemente a la implementación de otras alternativas, como los tributos que gravan

---

<sup>30</sup> En este sentido, *vid.* Edo (2000), Parry (2002), Duran y de Gispert (2005).



los inputs contaminantes observables (Proost y Calthrop, 2002; Xepapadeas, 2002). El IVMH podría ser incluido en esta segunda categoría porque el consumo de carburante es una proxy de la contaminación atmosférica<sup>31</sup>. No obstante, ésta correlación en ocasiones no es perfecta porque la relación entre eficiencia del carburante y emisiones no es una identidad. Así, la misma energía utilizada puede tener distintos efectos ambientales dependiendo de la tecnología utilizada, las condiciones del tráfico, la antigüedad y el estado del vehículo.

Por lo que respecta a la congestión del tráfico y a los accidentes, el IVMH no constituye el instrumento medioambiental más adecuado para abordarlos. Dado que este tipo de externalidades está asociado particularmente al uso de determinadas carreteras en horas puntuales y/o periodos del año y este gravamen desincentivaría el uso del vehículo independientemente de estos factores. En estos casos podría resultar más efectivo el establecimiento de un peaje, un impuesto sobre los kilómetros recorridos por un vehículo, etc.

En la tabla 4 se resumen los instrumentos de política medioambiental aplicables al sector del transporte, según sean de mercado o administrativos, de acuerdo con el ámbito de aplicación (vehículo, carburante, accidentes). A partir de esta información se puede concluir que cada problema ambiental ha de ser tratado con una determinada medida. En este trabajo consideramos en términos generales que el IVMH afecta directamente al coste marginal del viaje y, por consiguiente, constituye un estímulo para que los agentes consideren los costes sociales derivados del uso del automóvil. En el corto plazo –y a pesar de que la reducida elasticidad de la demanda de gasolina supone que el efecto sea inferior al esperado– parece previsible que esto se traduzca en una menor conducción. Además, su implementación puede estimular la utilización de vehículos de modo más eficiente y el ahorro de combustible a través de sus modelos de conducción (Oates y Portney, 2003). A largo plazo este tributo estimula la adquisición de vehículos más eficientes en términos de consumo de combustible, creando además un incentivo a los productores para fabricarlos. No obstante, este último estímulo puede generar efectos perversos sobre el medio ambiente, debido a que la adquisición de vehículos más eficientes en el consumo de carburante reduce el coste de utilización del vehículo, incentivando el incremento de las distancias recorridas. Consecuentemente, el aumento de los kilómetros recorridos podría traducirse en un crecimiento del total de emisiones dependiendo de las tasas de emisiones de los nuevos y los antiguos automóviles (Seigny, 1998).

**TABLA 4**  
**CLASIFICACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS DE POLÍTICA MEDIOAMBIENTAL**  
**EN SECTOR TRANSPORTE POR CARRETERA**

	Instrumentos de mercado		Instrumentos de comando y regulación	
	Directos	Indirectos	Directos	Indirectos
Vehículo	Impuestos sobre emisiones	Permisos negociables. Diferencial fiscal sobre vehículos. Licencias fiscales para nuevos vehículos	Standards de emisiones	Inspección obligatoria y mantenimiento de sistemas de control de emisiones. Uso obligatorio de vehículos menos contaminantes. Desguace obligatorio de vehículos antiguos
Carburante		Diferencial fiscal sobre carburantes. Elevados impuestos sobre carburantes	Composición del carburante. Desaparición de los carburantes más contaminantes	Standards de economicidad del carburante. Límites de velocidad
Tráfico		Tasas sobre congestión. Tasas de parking. Subsidios para medios menos contaminantes.	Limitación física del tráfico. Rutas designadas	Limitación del uso del vehículo

Fuente: Cabajo (2001).

<sup>31</sup> Si el objetivo ambiental es la reducción de emisiones de CO<sub>2</sub>. Los impuestos que gravan directamente este gas, establecidos por varios Estados miembros, en un primer momento son más efectivos. No obstante, las exenciones y reducciones aplicadas por motivos de competitividad o redistribución de la renta conllevan que tengan el mismo impacto ambiental y económicos que un impuesto sobre el carbono aplicado sobre los mismos carburantes si los tipos de gravamen aplicables sobre las bases imponible son iguales (OCDE, 2001).

#### 4.1. Ventajas que presenta el IVMH como tributo ambiental

El uso de los impuestos como instrumento de política medioambiental no constituye ninguna novedad en la literatura económica. No obstante, en los últimos años además ha ganado popularidad entre los políticos, lo que ha dado lugar a su presencia creciente en las políticas ecológicas. La principal ventaja de estos tributos, y en consecuencia del IVMH, respecto a los instrumentos administrativos es que constituyen una señal de precio que estimula a los contaminadores (productores y consumidores) a modificar su conducta dando lugar a ganancias de eficiencia tanto en términos estáticos como dinámicos (OCDE, 2001; EEA, 2005). En concreto, la eficiencia estática consiste en que este tributo interioriza el efecto externo al mínimo coste y la eficiencia dinámica hace referencia a que este gravamen constituye un incentivo continuo para la adopción de conductas favorables al medio ambiente. Frente a otros instrumentos de mercado presentan asimismo la ventaja de ser una fuente de recursos para el Sector Público<sup>32</sup>.

En principio la recaudación generada por los impuestos ambientales podría ser utilizada para finalidades muy diversas: incrementar el presupuesto público, reducir la imposición distorsionante en el marco de una Reforma Fiscal Verde, o afectar sus ingresos a una determinada finalidad. Como ha sido anteriormente expuesto, en el caso del IVMH la tercera opción es la seleccionada a causa de la normativa comunitaria.

Dada la favorable acogida que han tenido los planteamientos teóricos de la Reforma Fiscal Verde en las dos últimas décadas en los países europeos, es inevitable hacer referencia a este modelo de reforma tributaria<sup>33</sup>. Su piedra angular es la denominada Teoría del Doble Dividendo consistente en que la sustitución de impuestos sobre los factores de producción (trabajo, capital) por impuestos ecológicos puede mejorar la calidad del medio ambiente (dividendo ambiental) y simultáneamente la eficiencia del sistema fiscal (dividendo no ambiental) en un marco de *second-best* con distorsiones impositivas preexistentes y neutralidad recaudatoria<sup>34</sup>.

La teoría del doble dividendo ha sido objeto de un intenso análisis y de un controvertido debate generado en parte porque el término doble dividendo ha sido utilizado con distintos significados. En relación al doble dividendo débil existe un cierto consenso en la literatura económica sobre su cumplimiento<sup>35</sup>. Sin embargo, la literatura se muestra pesimista ante la verificación del doble dividendo fuerte, aunque ésta depende de los supuestos utilizados en cada caso<sup>36</sup>.

En este contexto la fiscalidad sobre los carburantes y, en concreto el IVMH sino estuviera afectado, constituyen, a diferencia de los tributos propios ambientales, una de las bases adecuadas para la Reforma Fiscal Verde dada su elevada capacidad recaudatoria.

Finalmente, de acuerdo con la teoría del Federalismo Ambiental, la atribución de este gravamen a las CCAA estaría plenamente justificada si el problema ambiental a interiorizar es de dimensión regional. En consecuencia, si este instrumento es utilizado para contribuir a la lucha contra el cambio climático, debería ser una autoridad internacional o al menos nacional la competente. Aunque la inactividad de la Hacienda Central en esta dirección atenúa en cierta medida esta situación.

<sup>32</sup> Los permisos de emisión subastados serían los más semejantes en relación a estas características. A pesar de todas las coincidencias entre estas dos figuras, existe una diferencia de partida entre ellas, los requerimientos de información (Starret, 2003). En los tributos el precio es la variable determinada y en los permisos lo es la cantidad. Esta circunstancia cobra importancia en un mundo con incertidumbre (Weitzman, 1974; Adar y Griffin, 1976).

<sup>33</sup> Para profundizar en su aplicación en España puede consultarse, entre otros, Gago y Labandeira (1999); en el caso de la OCDE, Barde (2005).

<sup>34</sup> La idea básica es trasladar la presión fiscal de los factores tradicionalmente gravados hacia la contaminación y el uso de recursos naturales (Comisión Europea, 1997), es decir, de los "bienes" económicos a los "males" ambientales (Bosquet, 2000).

<sup>35</sup> El doble dividendo débil se producirá siempre que las ganancias de bienestar no ambientales sean mayores que las proporcionadas por la transferencia de suma fija de la recaudación derivada de los impuestos ambientales. El doble dividendo fuerte se verifica si el coste neto de la Reforma Fiscal Verde, que es la suma de los costes primarios y de los efectos no ambientales, es menor o igual que cero. *Vid.* Goulder (1995) y De Mooij (2002).

<sup>36</sup> El incumplimiento de la Teoría del Doble Dividendo puede dificultar la obtención de apoyo político a la reforma (Clinch y Dunne 2006; Dresner *et al.*, 2006). No obstante, esto no significa que la Reforma Fiscal Verde reduzca la eficiencia, pues hay que considerar los beneficios ambientales (Bovenberg y de Mooij, 1994). Ni tampoco invalida los impuestos ecológicos porque ésta sería sólo una de sus posibles ventajas (Parry y Oates, 2000; Romstad y Folmer, 2000). De hecho, a pesar de la incertidumbre sobre la Teoría del Doble Dividendo, un gran número de países europeos han utilizado la Reforma Fiscal Verde como modelo de reforma de sus sistemas tributarios. A principios de la década de los 90 los países nórdicos (Finlandia, Noruega, Suecia, Dinamarca) fueron los pioneros en llevar a cabo este modelo reformista. Desde mediados de ese mismo período, otro grupo de países europeos se unió a esta actuación (Austria, Reino Unido, Italia y Alemania) (*vid.* EEA 2005, 2006).

## 4.2. Inconvenientes

A la luz del epígrafe anterior, comenzaremos realizando una serie de matices sobre las propiedades de eficiencia del impuesto ambiental, y por consiguiente, del IVMH. En este sentido, esta clase de tributos ha sido objeto de numerosas críticas, debido principalmente a la ausencia en el mundo real de los supuestos implícitos en que se justifican, entre las que cabe destacar:

En primer lugar, la dificultad de valoración de los costes marginales externos, derivada del elevado número de agentes afectados por la externalidad, y de la naturaleza no cuantificable de la mayoría de sus consecuencias<sup>37</sup>. Problema que se agrava porque el nivel impositivo óptimo sobre una actividad generadora de efectos externos no es igual al perjuicio marginal que genera inicialmente, sino al daño que causaría si el nivel de actividad se hubiera ajustado a su nivel óptimo<sup>38</sup>. Para superar estas dificultades, Beckerman (1972) sugirió el uso de un procedimiento iterativo y Baumol y Oates (1971) propusieron establecer impuestos para alcanzar un determinado estándar específico<sup>39</sup>.

En segundo lugar, existen importantes problemas para el establecimiento de un “*impuesto pigouviano*” en un marco de imperfecciones de la competencia en los mercados de productos y/o de factores<sup>40</sup>. En relación a esta cuestión, los estudios realizados concluyen que el nivel de interiorización socialmente óptimo depende de la estructura del mercado, y el impuesto pigouviano sólo funciona como corrector de la externalidad bajo el supuesto de competencia perfecta, pero no en monopolio u oligopolio<sup>41</sup>.

Por último, está la necesidad de obtener ingresos públicos que da lugar a la imposición distorsionante. En este marco de *second-best* se ha concluido que el impuesto ambiental óptimo es inferior al pigouviano<sup>42</sup>. Las conclusiones sobre los efectos del establecimiento de un impuesto ecológico en un ámbito con imposición distorsionante previa han variado en el tiempo como consecuencia del cambio del enfoque. Los estudios iniciales se desarrollaron mediante modelos de equilibrio parcial, a diferencia de los posteriores caracterizados por utilizar modelos de equilibrio general que han permitido incorporar al análisis los efectos de este instrumento como un tributo implícito sobre los factores de producción.

Una de las cuestiones debatidas en la literatura económica ha sido la efectividad medioambiental de la fiscalidad sobre los carburantes, pues la reducida elasticidad-precio de los carburantes ha puesto en duda su influencia en el comportamiento del conductor<sup>43</sup>. En este contexto, es preciso distinguir claramente entre los efectos a corto y a largo plazo sobre el modelo de consumo de los agentes económicos derivados del aumento de este tipo de fiscalidad y, por ende, del precio de los carburantes. En una palabra los valores de la elasticidad-precio de los carburantes son muy distintos según hagan referencia al corto o al largo plazo. Esta situación es resultado de que el incremento de los precios en el corto plazo sólo se traduce en un menor uso del vehículo, mientras que en el largo plazo puede manifestarse en una reducción o cambio de la propiedad de vehículos y en una mayor eficiencia de los carburantes y del stock de vehículos<sup>44</sup>. En consecuencia, el gravamen sobre los carburantes puede generar en los conductores reacciones, aunque de pequeña magnitud, bien en términos de modelo de

<sup>37</sup> El problema de la valoración de los costes externos es una constante en la Economía Ambiental que implica que uno de los rasgos característicos de todo proceso de selección de un instrumento medioambiental sea la incertidumbre sobre el daño medioambiental. Se han planteado soluciones como la valoración contingente o el uso de precios hedónicos, entre otros. Por otra parte, existen otros problemas relacionados con la información imperfecta como el desconocimiento sobre los costes de reducción de la contaminación, las fuentes de contaminación difusas, etc.

<sup>38</sup> Vid. Baumol y Oates (1971).

<sup>39</sup> Ha sido objeto de críticas. Como, por ejemplo, que este sistema no conduce a un nivel pareto-eficiente y el carácter en cierto modo arbitrario de los niveles de contaminación admisibles en cada momento y por cada colectividad. A su vez, estas críticas pueden ser objeto de contraréplica: El mecanismo es coste-eficiente y el carácter arbitrario no es único de las normas de aceptabilidad, sino que está presente en la provisión de casi todos los bienes públicos cuando se recurre al proceso de elección política para determinar el nivel de actividad.

<sup>40</sup> Vid. Lipsey y Lancaster (1956).

<sup>41</sup> Así se concluye en los trabajos de Buchanan (1969) y Barnett (1980).

<sup>42</sup> Vid. entre otros, Sandmo (1975).

<sup>43</sup> Vid. Dahl y Sterner (1991).

<sup>44</sup> Como se concluye en los estudios de Smith (1995 a y b).

conducción, de consumo de carburante y/o de adquisición de vehículo. Así, en el marco comunitario, el éxito de la diferenciación impositiva entre carburantes de acuerdo con su contenido en plomo y la denominada dieselización del parque automovilístico como resultado en gran medida del tratamiento fiscal preferencial al gasóleo frente a la gasolina constituyen claros ejemplos de la repercusión de este tipo de impuestos en la modificación de los patrones de consumo de los agentes afectados.

Otra cuestión de gran interés acerca de la fiscalidad sobre los carburantes son sus efectos distributivos puesto que éstos determinan en gran medida su aceptabilidad política. A priori, dado su carácter de bien necesario, se esperaría que tuviera carácter regresivo<sup>45</sup>. No obstante, los estudios realizados no son unánimes. Por ejemplo, Aasness y Larsen (2002) concluyen que el aumento del gravamen sobre la gasolina incrementa la desigualdad. Sin embargo, Leicester (2005) y Smith (2000) puntualizan que los efectos regresivos sólo afloran cuando los consumidores objeto de análisis son propietarios de vehículos. Aún en el caso de que el impuesto perjudicara en mayor medida a los individuos de menores rentas, esto no sería justificación para la no implementación de este tributo principalmente por los siguientes motivos<sup>46</sup>: Primero, los colectivos perjudicados pueden ser compensados con otras medidas gubernamentales, como por ejemplo, mejoras del transporte público. Segundo, hay que tener presente la progresividad del sistema tributario en su conjunto, puesto que por ejemplo el establecimiento del impuesto podría llevarse a cabo en el marco de una Reforma Fiscal Verde donde el reciclaje de ingresos favoreciera en particular a estos colectivos. Y tercero, no se pueden olvidar quiénes son los beneficiarios de un medio ambiente más limpio.

Por lo que respecta a la afectación de la recaudación, como quedó patente previamente, fue una condición necesaria para la creación del IVMH. La determinación de la aplicación de la recaudación de este gravamen a un fin determinado (sanidad, medio ambiente) es una fuente potencial de ineficacias al conllevar la introducción de rigideces. Como, por ejemplo, que el establecimiento del tipo de gravamen dependa de las necesidades de ingresos y no de criterios de eficiencia, o que los gastos destinados a la sanidad o al medio ambiente se determinen en función de los ingresos existentes y no de las necesidades sanitarias o el deterioro ambiental. Sin embargo, la afectación de los ingresos es una práctica muy frecuente en la mayoría de las políticas ambientales de los países. Esta situación puede ser consecuencia de que la afectación mejora la aceptabilidad política del impuesto en varios sentidos. Esto es, puede ser un mecanismo utilizado para compensar a los individuos perjudicados por el impuesto, reducir el riesgo de sobre las decisiones adoptadas por los políticos en cuanto a la recaudación, e incrementar el apoyo social al impuesto a través de su destino a la cobertura de un gasto público sobre cuya necesidad existe un importante consenso en la población.

## 5. CONCLUSIONES

En este trabajo hemos querido analizar las principales características del IVMH y realizar una valoración del mismo, tanto desde la perspectiva del papel que desempeña en el sistema de financiación de las CCAA, como de su consideración como tributo medio-ambiental.

En todo caso, para poder valorar correctamente este impuesto, debemos tener presente las circunstancias que concurrieron en su establecimiento y las limitaciones que la normativa comunitaria en materia de armonización de la imposición indirecta introdujeron e introducen en el proceso de cesión de competencias normativas a las CCAA sobre los mismos. Dichas limitaciones suponen que:

a) El establecimiento del IVMH ha sido la única alternativa factible para conceder a las CCAA competencias normativas sobre los IE armonizados sin transgredir la normativa comunitaria.

b) Algunas de las características que pueden resultar más discutidas del nuevo impuesto, como la afectación de su recaudación, eran imprescindibles para la adecuación del mismo a dicha normativa.

---

<sup>45</sup> Además de los conductores de menor renta, aquellos que viven en zonas rurales frente a los que residen en zonas urbanas son otro de los colectivos claramente perjudicados por el impuesto (Smith, 1995 a y b).

<sup>46</sup> Smith (2000).



A partir de estas consideraciones, podemos resumir la valoración del IVMH en los siguientes puntos:

1. Analizado en el marco de la teoría del Federalismo Fiscal, su asignación como instrumento de financiación de las CCAA presenta una serie de ventajas. Primero, no se trata de un gravamen implementado con una finalidad de redistribución o estabilización, propios del nivel central de gobierno. Segundo, constituye una vía para la consecución de la corresponsabilidad fiscal, y por consiguiente, de la efectividad fiscal. Tercero, como recurso de las Haciendas autonómicas su recaudación es elevada - fundamentalmente si la comparamos con los tributos propios-, es estable en el tiempo y está distribuida de forma relativamente homogénea entre las distintas Autonomías. Por último, este impuesto puede ser considerado como una aplicación del principio del beneficio, lo que constituye una justificación teórica para su atribución al nivel intermedio de gobierno.
2. No obstante, el IVMH no está exento de inconvenientes. En primer lugar, se podría generar un fenómeno de exportación impositiva entre CCAA, cuando el carburante se consume en una Autonomía distinta de donde se recauda el impuesto, aunque la amplia dimensión territorial de algunas regiones podría reducir la magnitud de esta deficiencia. En segundo lugar, no podemos olvidar la reducida perceptibilidad impositiva del IVMH, característica propia de todo impuesto indirecto. Finalmente, existe la posibilidad de que se produzca un proceso de competencia fiscal. Siendo precisos, dada la magnitud de las bandas del tipo de gravamen autonómico del IVMH sobre las que las CCAA pueden ejercer su competencia normativa, no es probable que se produzcan comportamientos estratégicos de las Haciendas autonómicas, aunque el establecimiento de este tributo podría dar lugar al consumo transfronterizo entre Autonomías, entre estaciones de servicio situadas en distintas regiones.
3. EL IVMH, además de constituir un recurso de las Haciendas autonómicas, puede ser considerado un instrumento de política medioambiental. La justificación de esta afirmación reside en la conceptualización de impuesto ambiental realizada por la Comisión Europea y la OCDE. De acuerdo con la misma, el IVMH puede ser calificado como tal en tanto que la combustión de carburantes está indiscutiblemente asociada con la generación de externalidades ambientales de diversa dimensión espacial. Por lo que respecta a la asignación de impuestos ecológicos a los niveles subcentrales, la teoría del Federalismo Ambiental establece que ésta es adecuada en general si el problema ambiental a interiorizar tiene esta misma dimensión territorial. En relación a la utilización de impuestos ecológicos por las CCAA, el punto de partida lo constituye el reconocimiento constitucional de la disposición de competencia material sobre el medio ambiente y de potestad tributaria por parte de estos niveles intermedios de gobierno. No obstante, la naturaleza extrafiscal de esta figura añade una serie de limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria autonómica que se dejan sentir en el diseño del tributo en cuanto al objetivo medioambiental, pero no en las derivadas de la interrelación entre niveles de gobierno ni en el coste político que el establecimiento de cualquier impuesto puede generar.
4. Como instrumento de política medioambiental, el IVMH presenta las ventajas propias de cualquier impuesto ecológico: su eficiencia estática y dinámica, su carácter de ingreso público, y la posibilidad de ser la base de una Reforma Fiscal Verde. Sin embargo, es preciso señalar la ausencia en el mundo real de los supuestos a los que implícitamente hace referencia la propiedad de eficiencia. Por otra parte, la base imponible del impuesto, los carburantes genera dos inconvenientes adicionales. En primer lugar, la reducida elasticidad-precio de la demanda de este bien energético repercute negativamente en su efectividad ambiental. Y en segundo lugar, aunque no existe una conclusión unánime, en la literatura económica se asume, en general, que su implementación genera efectos regresivos. Finalmente, es conveniente subrayar que la afectación de su recaudación a gastos de naturaleza sanitaria o ambiental, aunque ha sido una condición necesaria para su creación que puede mejorar su aceptabilidad política, es asimismo una fuente potencial de ineficiencias.

## REFERENCIAS

- AASNESS, J. y LARSEN, E.R. (2002): "Distributional and environmental effects of taxes on transportation", Discussion Paper n.º 31, Statistics Norway Research Department.
- ADAR, Z. y GRIFFIN, J.M. (1976): "Uncertainty and the choice of pollution control instruments", *Journal of Environmental Economics, and Management*, n.º 3, pp. 178-188.
- BANFI, S.; FILIPPINI, M. y CHUNT, L. (2005): "Fuel tourism in border regions": the case of Switzerland". *Energy Economics*, 27-5, pp. 689-707.
- BARDE, J.P. (2005): "Implementing Green Tax Reforms in OECD Countries: progress and barriers", en j. Milne, K. Deketeleare, L. Kreiser y H. Ashiabor (eds.): *Critical Issues in Environmental Taxation, International and comparative Perspectives, volume II*. Richmond, U.K., pp. 3-23.
- BAUMOL, W.J. y OATES, W.E. (1971): "The use of standards and prices for protection of the environment", *Swedish Journal of Economics*, n.º 73, pp. 42-54.
- (1975): *The Theory of Environmental Policy*. Prentice-Hall, Mew York.
- BARNET, A.H. (1980): "The Pigouvian tax rule under monopoly", *American Economic Review*, n.º 70, pp. 1037-1041.
- BECKERMAN, W. (1972): "Environmental policy issues: real and fictitious", en OCDE (1972).
- BOUSQUET, B. (2000): "Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence", *Ecological Economics*, n.º 34, pp. 19-32.
- BRUECKNER, J.K. (2003): "Strategic interaction among governments: An overview of empirical studies", *International Regional Science Review*, 26, 2, pp. 175-188.
- BUCHANAN, J.M. (1969): "External diseconomies, corrective taxes and market structure", *American Economic Review*, n.º 59, pp. 174-177.
- BUETTNER, T. (2003): "Tax base effects and fiscal externalities of local capital taxation: evidence from a panel of german jurisdictions", *Journal of Urban Economics*, n.º 54, pp. 110-128.
- CABAJO, J. (1991): "Accident and air pollution externalities in a system of road user charges", World Bank, *Informal Working Paper*.
- CANTARERO, D. (2004): "Financiación de las Haciendas Regionales españolas y experiencia comparada". Instituto de Estudios Fiscales, *Papel de Trabajo* n.º 11/2004. Madrid.
- CASTELLS, A. (1978): *Federalismo Fiscal*. Ariel. Barcelona.
- CLINCH, J.P. y DUNNE, L. (2006): "Environmental tax reform: an assessment of social responses in Ireland", *Energy Policy*, n.º 34, pp. 950-959.
- COMISIÓN EUROPEA (1997): "Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único", COM 97 (9) final, Bruselas.

- COMISIÓN EUROPEA (2002): "Energy taxation-progress report", Seville European Council, 21-22 June 2002.
- CONSEJO DE POLÍTICA FISCAL Y FINANCIERA (2001): *Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común*. Acuerdo del CPFF de 27 de julio de 2001, Madrid.
- DAHL, C. y STERNER, T. (1991): "Analysing gasoline demand elasticities: a survey", *energy Economics*, n.º 13, pp. 203-210.
- DE MOOIJ, R.A. (2002): "The double dividend of an environmental tax reform", en J. Van den Bergh (ed.): *Handbook of Environmental and Resource Economics*. Edward Elgar, Cheltenham, pp. 293-306.
- DE PABLOS, L. y GÓMEZ, M. (2003): "Los impuestos especiales y la financiación autonómica. Análisis de los efectos sobre la equidad", *Revista de Estudios Regionales*, n.º 66, pp. 261-280.
- DIMATTEO, L. y DIMATTEO, R. (1996): "An analysis of canadian cross-border travel", *Annals of Tourism Research*, 23, 1, pp. 103-122.
- DRESENER, S.; JACKSON, T. y GILBERT, N. (2006): "History and social responses to environmental tax reform in the United Kingdom", *Energy Policy*, n.º 34, pp. 930-939.
- DURÁN, J.M. y DE GISBERT, C. (2005): "La fiscalidad ambiental de la energía". *Guías técnicas de energía y medio ambiente*. Fundación Gas Natural, n.º 7.
- EDO, V. (2000): "La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea". Instituto de Estudios Fiscales, Documento de Trabajo n.º 3/2000.
- ESPASA, M. (2006): "La financiación autonómica: fallos del modelo y perspectivas de futuro a partir de la propuesta acordada para Cataluña", *Análisis Local*, II/2006, pp. 33-45.
- EGGER, P.; PFAFFERMAYR, M. y WINNER, H. (2005): "Commodity taxation in a linear world: a spatial panel data approach", *Regional Science and Urban Economics*, 35, 5, pp. 527-541.
- EUROPEAN ENVIRONMENTAL AGENCY (EEA) (2005): "Market-based instruments for environmental policy in Europe", *EEA Technical Report*, 5, Copenhague.
- (2006): "Using the market for cost-effective environmental policy: Market-based instruments in Europe", *EEA Report*, 1, Copenhague.
- EVERS, M.; DE MOOIJ, R.A.; y VOLLEBERGH, H.R.J. (2004): "Tax competition under minimum rates", *Tinbergen Institute Discussion Paper*, 062-3.
- FELD, L.P. y KIRCHGÄSSNER, G. (2001): "Income tax competition at the state and local level in Switzerland", *Regional Science and Urban Economics*, n.º 31, pp. 181-213.
- GAGO, A. y LABANDEIRA, X. (1999): *La reforma fiscal verde. Teoría y práctica de los impuestos ambientales*. Mundi Prensa, Madrid.
- GIMÉNEZ, A. (2003): *Federalismo Fiscal. Teoría y Práctica*. Tirant Lo Blanch. Valencia.
- GOULDER, L.H. (1995): "Environmental taxation and the double dividend: a reader's guide", *International Tax and Public Finance*, n.º 2, pp. 155-182.
- HOEL, M. (2002): "Transboundary environmental problems", en J. Van den Bergh (ed.): *Handbook of Environmental and Resource Economics*. Edward Elgar, Cheltenham, pp. 472-487.
- JORGE, M. y ÁLVAREZ, S. (2006): "Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común", *Crónica Tributaria*, n.º 121, pp. 29-56.
- KANBUR, R. y KEEN, M. (1993): "Jeux sans Fronteriers: Tax competition and tax coordination when countries differ in size", *American Economic Review*, n.º 83, pp. 877-892.
- KIRCHGÄSSNER, G. y POMMEREHNE, W.W. (1996): "Tax harmonization and tax competition in the European Union: Lessons from Switzerland", *Journal of Public Economics*, n.º 60, pp. 351-371.



- LAGOS, M.G. (1997): "La descentralización de las funciones económicas en el Sector Público Español y la teoría del federalismo fiscal", trabajo presentado en el I Congreso de Ciencia Regional de Andalucía.
- LASARTE, J. (2004): *Financiación autonómica. Dos Estudios*. Edit. Comares, Granada.
- LEICESTER, A. (2005): "Fuel taxation", Institute for Fiscal Studies, *Briefing Note 55*, London.
- LIPSEY, R.G. y LANCASTER, K. (1956): "The general theory of second best", *Review of Economic Studies*, n.º 24, pp. 11-32.
- MATTHEWS, R.L. (1983): *Tax Effectiveness and Tax Equity in Federal Countries*. Centre of Research on Federal Fiscal Relations, The Australian National University, Canberra.
- MCLURE, C.E. (ed.) (1983): *Tax Assignment in Federal Countries*. Centre of Research on Federal Fiscal Relations, The Australian National University, Canberra.
- MONASTERIO, C. (2000): "La financiación subcentral en España: principios y desarrollo", *Papeles de Economía Española*, n.º 83, pp. 25-36.
- MUSGRAVE, R. (1983): "Who should be tax, where and What?" en MaLure, C.E. (ed.).
- MUSGRAVE, R. y POLINSKY, A.M. (1970): "La participación de los diversos niveles de gobierno en los ingresos públicos: un punto de vista crítico". *Hacienda Pública Española*, n.º 35, pp. 424-430.
- OATES, W.E. (1972): *Fiscal Federalism*. Harcourt, Brace & Jovanovich. New York.
- (1996): "Taxation in a federalm system: the tax-assigment problem". *Public Economic Review*, n.º 1, pp. 35-60.
- OATES, W.E. y PORNEY, P.R. (2003): "The political economy of environmental policy", en K.G. Mäler y J.R. Vicent (eds.): *Handbook of Environmental Economics*. North-Holland, Amsterdam, pp. 325-354.
- OCDE (1972): *Problems on Environmental Economics*. París.
- (1997): *Evaluating Economic Instruments for Environmental Policy*. París.
- (2001): *Environmentally related taxes in OECD Countries, issues and strategies*. París.
- ORTIZ, E. (2004): "Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 234, pp. 59-72.
- OHSAWA, Y. (1999): "Cross-border shopping and commodity tax competition among governments", *Regional Science and Urban Economics*, n.º 29, pp. 33-51.
- PARRY, W.H. (2002): "Is gasoline undertaxed in the United States?", Resources for the Future, *Working Paper* n.º 148.
- PARRY, W.H. y OATES, W.E. (2000): "Policy análisis in the presence of distorting taxes", *Journal of Policy analysis and Management*, n.º 19, pp. 603-613.
- PAULY, M.V. (1973): "Income redistribuion as a local public good", *Journal of Public Economics*, n.º 2, pp. 35-58.
- PROOST, S. y CALTHROP, E. (2002): "Environmental pricing in transport", Catholic University of Leuven, *Working Paper Series*, 08-2002.
- RIETVELD, P.; BRUINSNA, F.R. y VAN UNNAN, D.J. (2005): "Spatial graduation of fuel taxes, consequences for cross-border and domestic fuelling". *Transportation Researhc Part, A*.
- RIETVELD, P. y WODENBERG, S.A. (2005): "Why fuel prices differ?", *Energy Economics*, n.º 27, pp. 79-92.
- ROMERO, D. y SANZ, J.F. (2004): "Impacto recaudatorio del nuevo impuesto sobre los hidrocarburos: un análisis por CCAA", *Información Comercial Española*, n.º 815, pp. 233-239.

- ROMSTAD, E. y FOLMER, H. (2000): "Green taxation", en VV.AA.: *Principles on Environmental and Resource Economics*. Edward Elgar, Cheltenham, pp. 529-563.
- SÁNCHEZ, A. (2000): "Los impuestos especiales como instrumento de financiación autonómica", *Hacienda Pública Española*, n.º 155, pp. 135-148.
- SANDMO, A. (1975): "Optimal taxation in the presence of externalities", *The Swedish Journal of Economics*, 77-1, pp. 86-98.
- SEVIGNY, M. (1998): "Taxing automobile emissions for pollution control", en W.E. Oates (ed.): *New Horizons in Environmental Economics*. Edward Elgar, Cheltenham.
- SMITH, S. (1995 a): "Taxation and transport", en VV.AA.: *Environmental taxes and charges*. Kluwer Law International, The Netherlands, pp. 53-63.
- (1995 b): "Green taxes and the charge: policy and practice in Britain and Germany", Institute for Fiscal Studies, *Report 48*, London.
- SMITH, Z. (2000): "The petrol tax debate", Institute for Fiscal Studies, *Briefing Note 8*, London.
- SOLER, M.T. (2004): "Modelos de financiación autonómica". Trabajo presentado en el Encuentro *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Santander, 12 a 14 de julio.
- STARRET, D.A. (2003): "Property rights, public goods and the environment", en K.G. Mäler y J.R. Vicent (eds.): *Handbook of Environmental Economics*. North-Holland, Amsterdam, pp. 97-126.
- UTRILLA, A. (2002): "Los efectos del nuevo sistema de financiación autonómica sobre la equidad", en J. Salinas (ed.): *El nuevo modelo de financiación autonómica*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pp. 61-108.
- VV.AA. (1995). *Informe sobre el Actual Sistema de Financiación Autonómica y sus Problemas*. Informe Elaborado por el Grupo de Estudios constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- (2002): *Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*. Informe Elaborado por la Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002. Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- WANG, D. (2004): "Hong Kongs' cross-border shopping consumption and shopping in Shenzha: patterns and motivations", *Journal of Retailing and Consumer Services*, n.º 11, pp. 149-159.
- WEITZMAN, M.L. (1974): "Prices vs. Quantities", *The Review of Economics Studies*, XLI, pp. 477-491.
- XEPADEDAS, A. (2002): "Non-point source pollution control", en J. Van den Bergh (ed.): *Handbook of Environmental and Resource Economics*. Edward Elgar, Cheltenham, pp. 539-550.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.<sup>a</sup> José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autoras:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos  
*Autores:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.  
*Autora:* María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.



- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.  
*Autor:* Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.  
*Autores:* Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.  
*Autor:* José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.  
*Autor:* José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.  
*Autor:* José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autores:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.  
*Autores:* Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiquera Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.  
*Autores:* Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

## 2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.  
*Autor:* Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.  
*Autor:* Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.  
*Autor:* José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.  
*Autor:* Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.  
*Autores:* Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.  
*Autor:* Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.  
*Autor:* Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.  
*Autora:* Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.  
*Autores:* Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.  
*Autora:* Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.  
*Autores:* Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.