

ANÁLISIS ECONÓMICO DE LOS NUEVOS IMPUESTOS ESPECIALES

La reforma en la imposición indirecta culmina con la profunda transformación de los impuestos especiales, que han de adaptarse a su coexistencia con el IVA y a las directivas comunitarias. **Francisco Solana Villamor** analiza en este artículo los cambios fundamentales experimentados en esa parcela tan poco conocida de nuestro sistema fiscal, y cuya importancia no debe medirse tan solo por su aspecto recaudatorio sino también por su eficacia como instrumento que va a influir en forma muy activa en el mercado de una serie de productos sobre los que recae. Desde un prisma fundamentalmente económico, muestra la manera en que la gestión de estos impuestos afecta a los sectores productivos y consumidores, mirando hacia el futuro y estableciendo comparaciones con la situación fiscal existente en los restantes Estados miembros de la CEE.

I. LOS IMPUESTOS ESPECIALES DENTRO DEL SISTEMA FISCAL

1. Los nuevos impuestos especiales

EL día 1 de enero de 1986, coincidiendo con la integración de España en las Comunidades Europeas, España estrena un nuevo sistema de imposición indirecta basado sobre dos figuras fundamentales: el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales. El primero de ellos constituye un verdadero impuesto general sobre el consumo y sustituye al impuesto general sobre el tráfico de las empresas que, por su falta de generalidad y neutralidad, no podía ser admitido comunitariamente dentro de nuestro sistema fiscal. Los impuestos especiales, configurados como impuestos sobre consumos específicos, vienen a constituir un complemento del IVA gravando

el consumo de determinados productos además de lo que lo hace éste.

Esta coexistencia de los impuestos especiales con el IVA, a diferencia de lo que ocurría anteriormente, cuando tales impuestos y el IGTE como impuesto general eran excluyentes, unido a la desaparición de un numeroso grupo de conceptos tributarios integrados dentro del cuadro de la imposición indirecta, como son el impuesto sobre el lujo y la renta del Monopolio de Tabacos, y de otros conceptos cuasi tributarios, como las percepciones para la financiación de la seguridad social agraria, van a marcar las diferencias fundamentales experimentadas en el campo de la imposición específica. Así, desaparecen los impuestos sobre bebidas refrescantes y sobre el uso del teléfono, cuya fiscalidad queda encomendada exclusivamente al IVA, y dentro de los impuestos sobre el alcohol y bebidas derivadas y sobre hidrocarburos su ámbito objetivo

se reduce en forma notable, al salirse de él determinados productos como el alcohol desnaturalizado o los aceites crudos de petróleo, ya que se considera suficiente la tributación que soportan por IVA; en sentido contrario, las labores del tabaco, gravadas anteriormente por el impuesto sobre el lujo y la renta del Monopolio, hoy desaparecidos, pasan a ser objeto de un nuevo impuesto especial.

Evidentemente, el legislador español, a la hora de delimitar el campo de aplicación de estos impuestos, se ha dejado influenciar por la tendencia existente en la CEE (en el caso de las labores del tabaco más que de tendencia hay que hablar de exigencias, ya que existen directivas al efecto), y así los cuatro impuestos que tienen la naturaleza de especiales aparecen en los sistemas tributarios de todos los Estados miembros de la CEE y forman parte de las cinco grandes accisas que se prevé sean las únicas que permanezcan en el sistema armonizado comunitario; la quinta accisa es la que grava el vino, y que España, como han hecho Italia, Grecia y Portugal, no ha puesto en vigor.

2. Características de estos impuestos

A diferencia del IVA, los impuestos especiales son monofásicos y si bien, como se declara solemnemente en el artículo 1.º de su Ley reguladora, recaen sobre el consumo de unos determinados productos, el gravamen se retrotrae a los primeros momentos de su ciclo productivo o de comercialización, constituyendo su hecho imponible la fabricación o la importación, en un claro empeño de reducir al máximo el número de sujetos pasivos con el fin de

poder ejercer sobre ellos un control más rígido que en otros impuestos, como consecuencia de unos tipos impositivos muy elevados que suponen un alto atractivo al fraude, control que no es exclusivamente de tipo contable sino también físico, al someter al mismo todo el proceso productivo desde la entrada de las materias primas hasta la salida del producto acabado. El sujeto pasivo, desde un punto de vista jurídico, es pues el fabricante o el importador obligado a repercutir el impuesto sobre el adquirente del producto, que se incorpora en fases sucesivas al precio hasta llegar al consumidor final, que es el sujeto económico.

Los impuestos especiales se devengan en el momento de la salida de fábrica, si bien, con el fin de facilitar la aproximación de la exigibilidad del pago a la puesta en consumo de los productos, se establece la institución del depósito fiscal, donde se autoriza su permanencia sin devengarse el impuesto hasta la salida del mismo. Con carácter general, el período impositivo coincide con cada trimestre natural, pero para aquellas empresas cuyo volumen anual de operaciones supere los mil millones de pesetas, que son la mayoría, este período se reduce a cada mes natural; el pago deberá hacerse dentro de los veinte días naturales siguientes a aquel en que finaliza el período impositivo. En los supuestos de importación, el impuesto se devenga en el momento de la presentación de la declaración aduanera, y el pago debe realizarse dentro de los treinta días naturales siguientes a la contracción, que se efectúa dentro de los dos días hábiles siguientes al que se autoriza el levante de los productos importados.

3. Las operaciones de comercio exterior

Con la entrada en vigor del IVA desaparecen dos conceptos tributarios —el impuesto de compensación de gravámenes interiores y la desgravación fiscal a la exportación— que eran los encargados de la realización de los ajustes fiscales en fronteras, es decir, de someter a las mercancías importadas a un gravamen equivalente al soportado, por impuestos indirectos interiores, por las mercancías similares producidas en el interior y de devolver la fiscalidad soportada por las mercancías que eran objeto de exportación. Si bien, en materia de impuestos especiales, los ajustes fiscales en frontera ya habían iniciado en 1980 su proceso de independización en relación con el comercio exterior en ambos sentidos de productos objeto de los mismos, encomendándose al ICGI y a la DFE el ajuste solamente de aquellas importaciones y exportaciones de productos que, no estando incluidos en el ámbito objetivo de estos impuestos, contenían otros que sí lo estaban, ahora tienen que asumir su total autonomía, y así no sólo constituyen hecho imponible del impuesto las importacio-

nes de productos objeto de los impuestos especiales sino también —en el caso del alcohol y los hidrocarburos— las de aquellos productos que los contengan en proporción superior al 3 por 100. En el caso de exportaciones, la desgravación se produce por una doble vía: si los productos exportados objeto de los impuestos salen directamente con este destino de fábrica o depósito fiscal, tienen derecho a la exención del impuesto; si los productos exportados no son objeto de los impuestos pero los contienen, o si siéndolo no se exportan directamente desde fábrica o depósito fiscal, generan el derecho a la devolución del impuesto calculado a los tipos vigentes en el momento de la exportación. El reconocimiento del derecho a la devolución se extiende aún a aquellos casos en que la mercancía exportada no contiene ningún producto objeto del impuesto, pero que se han utilizado o consumido en su proceso de fabricación; tal sería el caso, por ejemplo, del disolvente contenido en una pintura, que se ha evaporado en el proceso de pintado de unos electrodomésticos que se exportan. Evidentemente, aquí el legislador ha querido que el exportador se beneficie absolutamente de la devolución de la

CUADRO N.º 1
RECAUDACION POR IMPUESTOS ESPECIALES
EN 1986

CONCEPTO	Millones de pesetas
I.E. s/ Alcohol	43.747
I.E. s/ Cerveza	7.767
I.E. s/ Hidrocarburos	312.143
Renta Monopolio	333.758
I.E. s/ Tabacos	111.339
Otros I.E. suprimidos	32.115
TOTAL	840.869

CUADRO N.º 2

PORCENTAJES DE RECAUDACION POR IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE EL PIB

I.E.	ESTADOS										
	F	B	L	NL	D	I	UK	IRL	DKL	GR	E
Total I.E.	2,41	2,39	3,37	2,36	2,70	2,80	4,72	8,91	5,24	2,62	2,62
Hidrocarburos	1,47	1,20	1,47	0,91	1,43	1,73	1,99	2,75	0,85	1,53	2,02
Alcohol	0,26	0,21	0,63	0,28	0,27	0,06	0,67	1,06	0,37	0,19	0,13
Cerveza	0,02	0,15	0,18	0,13	0,08	0,03	0,55	1,83	0,44	—	0,02
Vinos	0,03	0,07	0,09	0,06	0,40	—	0,01	0,19	0,18	—	—
Tabacos	0,32	0,66	0,88	0,54	0,76	0,68	1,30	1,79	1,14	0,78	0,37
Los demás I.E.	0,31	0,10	0,12	0,44	0,12	0,30	0,21	1,29	2,26	0,12	0,08

La información para todos los países excepto España corresponde al año 1982 y se ha obtenido de: OCDE, *Statistiques de Recettes Publiques des pays membres de l'OCDE 1965/1983*. Para España los porcentajes se han calculado sobre los valores para el año 1986, y en el impuesto sobre hidrocarburos se incluye la recaudación por renta del Monopolio.

fiscalidad soportada con el fin de que pueda competir en las mejores condiciones en los mercados extranjeros, consciente del importante quebranto que para el sector exportador ha supuesto la desaparición de la desgravación fiscal, aprovechando todas las posibilidades que los compromisos internacionales nos permiten, y no estableciendo más limitaciones a estas devoluciones que las que serían consecuencia de la utilización de productos en los procesos fabriles, como combustibles, carburantes y lubricantes, por prohibirlo expresamente el GATT.

4. Recaudación y presión fiscal

La recaudación por impuestos especiales en el año 1986 es la que se refleja en el cuadro n.º 1, en el que se incluye la recaudación por renta del Monopolio de Petróleos, ya que, en un sentido amplio, puede considerarse como un impuesto sobre consumos específicos, puesto que es un ingreso que el Estado obtiene por el consumo de productos deriva-

dos del petróleo y, al no existir este concepto en los demás países de la CEE, su no inclusión distorsionaría las comparaciones que se efectuaran.

Con estos datos se ha elaborado el cuadro n.º 2, en el que se compara el porcentaje que la recaudación por impuestos especiales sobre el PIB representa en cada uno de los Estados miembros de la CEE (excluido Portugal). Para los demás países los datos están referidos al año 1982, lo que puede introducir algún efecto distorsionador, ya que los ingresos por renta del Monopolio de Petróleos en España durante 1986 son anormalmente elevados, debido a la caída del precio de los crudos y de la cotización del dólar, absorbidos sólo parcialmente por las rebajas en los precios de los derivados del petróleo, lo que hace que el porcentaje de la recaudación por el impuesto sobre hidrocarburos en relación con el PIB sea el más elevado, con la única excepción de Irlanda; para los demás impuestos los porcentajes son, en general, muy inferiores a los demás, lo que nos permite adelantar, aunque profundizaremos en ello más adelante, que

la fiscalidad en España por estos conceptos es relativamente baja.

II. EL GRAVAMEN SOBRE EL ALCOHOL Y SUS BEBIDAS DERIVADAS

1. Cambios fundamentales

Tanto el actual impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas como su antecesor, el impuesto sobre los alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas, tienen como finalidad económica fundamental gravar el consumo de bebidas alcohólicas, y si tienen como objeto el alcohol es por la razón de que éste es un componente necesario de las bebidas alcohólicas y más fácil de controlar. Sin embargo, el hecho de que el alcohol se emplee en otros destinos que no se desea penalizar obliga a la aparición de supuestos de no sujeción y exención que complican considerablemente la gestión del impuesto.

El tránsito del antiguo impuesto al vigente desde el 1 de enero de

1986 ha supuesto unos cambios fundamentales, de los que destacamos los siguientes:

- La independización del gravamen sobre la cerveza, que es objeto de un impuesto con este fin exclusivo, a semejanza de lo que ocurre en los demás países comunitarios.

- La no sujeción de los alcoholes desnaturalizados, que sólo quedan gravados por el IVA.

- El gravamen en una sola fase y con un tipo único, a diferencia de lo que ocurría anteriormente, cuando se gravaba inicialmente el alcohol, con independencia del destino que se le diera, y después se gravaban las bebidas derivadas.

- La desaparición del tratamiento fiscal discriminado en razón de la clase, origen o destino de los alcoholes: holandas, los demás alcoholes vínicos, alcoholes no vínicos para uso de boca, para usos especiales y para usos generales, alcoholes desnaturalizados.

- La equiparación fiscal de los alcoholes total o parcialmente desnaturalizados.

- La desaparición de gran número de conceptos que gravaban anteriormente el alcohol y sus bebidas derivadas: tres tarifas del impuesto especial, con trece epígrafes, dos epígrafes del recargo provincial, la exacción reguladora de precios de los alcoholes no vínicos, el impuesto sobre el lujo y las percepciones para la financiación de la seguridad social agraria, conceptos que quedan todos ellos incluidos en un solo epígrafe de impuesto especial y el IVA al tipo normal del 12 por 100.

La igualación del tratamiento fiscal de los alcoholes vínicos y no vínicos ha supuesto unos importantes efectos económicos. Estos

dos tipos de alcohol son perfectamente sustituibles, excepto en aquellos usos que, como la elaboración de brandy o el encabezamiento de vinos, exigen la utilización de alcoholes vínicos; sin embargo, el coste de los vínicos, es superior al de los no vínicos, por lo que, si podían competir en el mercado de aquellos usos en que es indiferente el empleo de uno u otro, era debido a que los alcoholes no vínicos tenían un precio, oficialmente fijado, anormalmente elevado en relación con su coste, ingresándose en el Tesoro público el incremento de precio necesario para permitir la competencia por el concepto de exacción reguladora de precios de los alcoholes no vínicos. En resumen, había una igualación de precios tomando como listón el más alto de los alcoholes vínicos. Desaparecida la exacción reguladora, sometidas ambas clases de alcoholes al mismo tipo impositivo y establecida la libertad de precios para el alcohol no vínico, la consecuencia es clara: los alcoholes no vínicos desplazarán del mercado a los vínicos excepto en aquellos destinos en los que es imperativo el empleo de estos últimos, a no ser que la equiparación de precios se produzca ahora bajando el listón hasta el precio de mercado de los no vínicos, lo que sólo es posible efectuando la venta de los vínicos con pérdidas, como efectivamente se está haciendo con los alcoholes propiedad del SENPA, principal ofertante de estos alcoholes, que obtiene como solución menos mala para dar salida a los excedentes de vino que se ve obligado a recoger; evidentemente, este problema no es exclusivo de España, y la intervención que hasta ahora viene efectuando el SENPA tendrá que inscribirse dentro del marco de las medidas comunitarias de política agraria, que no difieren fun-

damentalmente de las hasta ahora utilizadas.

2. El mercado del alcohol

En el cuadro n.º 3 se ofrece una visión esquemática del mercado del alcohol visto desde el lado de la demanda. La oferta se adapta a la demanda, habida cuenta de que los precios internacionales son muy inferiores a los nacionales y que, en consecuencia, se ven cerradas las puertas de la exportación. Únicamente hay excesos de producción en alcoholes vínicos, como consecuencia de las exigencias de transformar en alcohol los excedentes de vino, que, al no encontrar mercado en el interior, sólo encuentran, como solución alternativa a un almacenamiento caro y creciente, la exportación a precios sin sentido económico alguno.

De la columna de la izquierda, los alcoholes de los grupos 1, 5 y 6 tienen un mercado exclusivo: en la elaboración de brandy y encabezamiento de vinos, los destilados y holandas de vino; en la elaboración de gúisqui, los destilados de cereales; y en la obtención de aguardiente de caña y ron, los destilados de caña. Los rectificadores de vino y de orujo son los vendidos fundamentalmente por el SENPA y se destinan a la elaboración de bebidas que no exigen una determinada clase de alcohol. Los rectificadores de melaza se reparten casi al 50 por 100 entre su destino al mercado de las bebidas espirituosas y su conversión en alcohol desnaturalizado para usos no alimentarios, como ocurre con los alcoholes deshidratados, no aptos para uso de boca, y que se comercializan desnaturalizados o se destinan a transformaciones químicas.

CUADRO N.º 3

CONSUMO DE ALCOHOL EN MILLONES DE LITROS ABSOLUTOS

EN FUNCION DE SU ORIGEN		EN FUNCION DE SU DESTINO	
1. Destilado y holandas de vino	40	8. Bebidas espirituosas	105
2. Rectificado de vino y orujo	35	9. Elaboración de vinos, vermouths, etc.	11
3. Rectificado de melazas sin indicador	33	10. Usos industriales	35
4. Rectificado de melazas con indicador	32	11. Usos sanitarios	6
5. Destilados de cereales	5		
6. Destilados de caña	9	TOTAL	157
7. Deshidratados	3		
TOTAL	157		

De la columna de la derecha se sacan las siguientes conclusiones: 105 millones de litros de alcohol absoluto se destinan a la elaboración de bebidas espirituosas, vinos especiales, mistelas, vermouths, etc.; esto supone el 67,52 por 100 del total; 35 millones de litros se destinan a usos industriales, fundamentalmente disolventes y perfumería, y 6 millones de litros se emplean en usos sanitarios: centros sanitarios, farmacias y preparación de especialidades farmacéuticas. De estos destinos, los de uso de boca son los que deben ser objeto de gravamen complementario del IVA; para los restantes no existe razón para una tributación específica. En cuanto a los usos industriales, la solución idónea es acudir a su desnaturalización, ya que no hay inconveniente de tipo sanitario, con lo que, gracias a la no sujeción del alcohol desnaturalizado, desaparece la fiscalidad complementaria; sin embargo, en los usos sanitarios no cabe la utilización de alcohol desnaturalizado, por lo que hay que acudir necesariamente a la vía de la exención. Un caso particular es el relativo al alcohol que se expende en farmacias; éste no puede ser desnaturalizado por razones sanitarias, pero no debe eximirse del impuesto, ya que el far-

macéutico no puede responder del uso que de este alcohol haga el adquirente, por lo que debe soportar la fiscalidad plena como tal alcohol no desnaturalizado.

3. El cálculo del tipo único de gravamen

Como hemos dicho anteriormente, la nueva normativa busca encontrar un tipo impositivo único por litro de alcohol absoluto que dé una cuota que, sumada a la correspondiente al IVA, sea equivalente a la fiscalidad que anteriormente soportaban las bebidas espirituosas por los múltiples conceptos que recaían sobre ellas. El procedimiento consiste en calcular la carga fiscal que, con el sistema fiscal anterior, soportaba un litro de alcohol absoluto contenido en bebidas espirituosas, actualizar esta carga fiscal a pesetas de 1986 y deducir de ella la que corresponde por IVA. Aceptando como hipótesis una bebida tipo, con un contenido en alcohol del 36 por 100 volúmenes y con un precio en origen, sin impuestos, de 224 pesetas/litro, el tipo vendría determinado por la siguiente ecuación:

$$\left[\frac{23 : 0,96}{\text{Tar. 1.ª}} + \frac{1,90 \times 100}{\text{Tar. 2.ª}} + \frac{8 : 0,36}{\text{Tar. 3.ª}} + \frac{0,12 : 0,96 + 0,3 : 0,36}{\text{Recargos Provinciales}} + \frac{(33 : 105) 59}{\text{Exac. Rgldra.}} + \frac{[0,275 (224 - 60)]/0,36}{\text{Impuesto s/ Lujo}} + \frac{(0,2 \times 224)/0,36}{\text{S. S. Agraria}} \right] 1,08 - \frac{0,12 [(1/0,36) \times 224 + t]}{\text{IVA}} = t,$$

de donde $t = 421$, es decir que el tipo impositivo único que con un IVA del 12 por 100 equipara la fiscalidad actual a la existente anteriormente, en pesetas constantes, es de 421 pesetas por litro de alcohol absoluto.

Quizás convenga aclarar algunos aspectos del cálculo efectuado. Para todos los conceptos se ha calculado la carga fiscal por litro de alcohol absoluto, y así:

- En la tarifa 1.ª se ha considerado que el alcohol empleado tiene un contenido en alcohol del 96 por 100 vols., y que el tipo vi-

gente en 1985 era de 23 pesetas/litro.

- En la tarifa 2.^a el tipo era de 1,90 pesetas por grado alcohólico centesimal y litro de volumen.

- En la tarifa 3.^a se tiene en cuenta que se utilizaba una precinta de 8 pesetas por litro de bebida.

- En los recargos provinciales se incluye el que recae por litro de alcohol, que se supone de 96 por 100 vols. a 12 ptas/Hl., y el que recae por litro de bebida, que se supone de 36 por 100 vols. a 30 pesetas/Hl.

- En la exacción reguladora se ha tenido en cuenta que sólo una parte de las bebidas está elaborada con alcohol sujeto a dicha exacción, admitiendo como hipótesis la contenida en el cuadro número 3, según la cual por cada 105 millones de litros de alcohol absoluto contenido en bebidas espirituosas 33 proceden de alcohol rectificado de melazas sujeto a exacción.

- En el impuesto sobre el lujo se considera que la base del impuesto estaba constituida por su

precio de venta, deducidas 60 pesetas por litro, deducción que no se tiene en cuenta a efectos de las percepciones para financiación de la seguridad social agraria.

- En cuanto al IVA, la base estaría constituida por el valor de los litros de bebida que contienen un litro de alcohol absoluto calculado según su precio sin impuestos más el tipo correspondiente por impuesto especial a un litro de alcohol absoluto.

La comprobación de cuanto se ha dicho está reflejada en el cuadro n.º 4.

El Real Decreto-ley 6/1985 estableció para las Islas Canarias un tipo impositivo de 330 pesetas, habida cuenta del especial régimen económico-fiscal que rige en aquel archipiélago. Ciertamente que allí no rigió nunca la exacción reguladora y que se mantiene vigente el arbitrio sobre el lujo que, por tanto, no debe ser absorbido por el impuesto especial, pero también es cierto que en dichas islas no rige el IVA, por lo que, siguiendo el método empleado anteriormente, el tipo debería ser 421 -

- 21 - 135 + 125 = 390, si lo que se quería era mantener la fiscalidad anterior.

Este mantenimiento de la fiscalidad en términos reales, que se opera en 1986, no se sostiene en 1987, ya que la Ley de Presupuestos para este año no se conforma con modificar el tipo impositivo en forma tal que se mantenga en pesetas constantes, sino que lo eleva en un 30,64 por 100, fijándolo en 550 pesetas por litro de alcohol absoluto. Para las Islas Canarias el tipo se eleva en el mismo porcentaje, fijándose en 430 pesetas por litro de alcohol absoluto.

4. Consecuencias económicas del establecimiento de un tipo único

Los profundos cambios habidos en la estructura del impuesto han inducido necesariamente unas repercusiones de tipo económico de las que vamos a destacar las más importantes, aunque sea someramente:

1) En relación con las bebidas espirituosas.

En el cuadro n.º 4 hemos analizado los componentes explicativos que configuran la fiscalidad anterior y actual de un litro de alcohol absoluto contenido en estas bebidas. A la vista de él, y utilizando pesetas de 1986, se deduce que, con el sistema anterior de las 546 pesetas que constituían la carga fiscal total, 269 pesetas, es decir un 49,27 por 100, procedían de un gravamen *ad valorem* (impuesto sobre el lujo y seguridad social agraria), mientras que las 277 pesetas restantes res-

CUADRO N.º 4

DETERMINACION DEL TIPO IMPOSITIVO UNICO

CONCEPTO	CUOTA POR LITRO DE ALCOHOL ABSOLUTO EN PESETAS DE	
	1985	1986
I.E. Tar. 1. ^a 23 : 0,96	24	26
I.E. Tar. 2. ^a 1,90 × 100	190	205
I.E. Tar. 3. ^a 8 : 0,36	22	24
Recargos provinciales	1	1
Exacción Reguladora (0,31 × 59)	19	21
Imp. s/ Lujo [0,275 (224 - 60)]/0,36	125	135
S. S. Agraria (0,2 × 224)/0,36	124	134
Total carga fiscal anterior	505	546
A deducir IVA: 0,12 [2,78 × 224 + 421]		- 125
Tipo resultante por I.E.		421

pondían a una tributación específica independiente del valor de la bebida. En el sistema actual, depende del valor de la bebida el 20,37 por 100 (140,73 pesetas del IVA) de la total carga fiscal, mientras que hay 550 pesetas por litro de alcohol absoluto aplicables a toda bebida de cualquier precio que sea. La conclusión es clara: el aumento notable del componente específico de la fiscalidad, en detrimento del *ad valorem*, está discriminado en contra de las bebidas baratas y a favor de las caras, lo que, unido a que España es un país productor de bebidas baratas e importador de caras, va a producir unos efectos negativos en el comercio exterior de estas bebidas, al gravarse comparativamente menos las extranjeras que las nacionales.

La alternativa consistiría en someter a estas bebidas al tipo incrementado de IVA (el 33 por 100) reduciendo el tipo específico por impuesto especial en la medida necesaria. En los primeros momentos de la elaboración de los proyectos de ley del IVA e impuestos especiales se pensó, en efecto, en la posibilidad de someter al tipo del 33 por 100 de IVA a las bebidas de graduación alcohólica superior al 22 por 100 volúmenes, y al tipo del 6 por 100 a las de graduación inferior; esta alternativa se desechó, adoptándose la actual por las siguientes razones:

- No existe una correlación entre precio y graduación alcohólica, observándose una tendencia en sentido contrario, ya que se extiende la preferencia por el consumo de bebidas de baja graduación relativa.

- La medida fiscal contemplada introduciría un factor fuertemente distorsionador en la oferta del mercado, en detrimento de las caracte-

terísticas propias de las bebidas de mayor consumo.

- Al no implantarse en España un impuesto especial sobre vinos, la aplicación a éstos del tipo reducido del IVA haría tan baja su fiscalidad que constituiría un aliciente para un aumento de su consumo, lo que no es aconsejable.

- La aplicación del tipo incrementado por IVA a ciertas bebidas induciría la rebaja del tipo específico con carácter general, dado su carácter de tipo único, y el aumento de oferta de bebida de baja graduación, dada su clara ventaja competitiva frente a las de alta graduación alcohólica, haría reducir peligrosamente la recaudación.

- No hay que olvidar que uno de los fines de un impuesto sobre el alcohol es penalizar el consumo de alcohol, y ello con independencia del precio de la bebida; en este sentido es interesante destacar cómo, al ser el componente fiscal una parte muy importante del precio de venta total, el consumo se desplazará a bebidas de mayor calidad y menor contenido en alcohol.

La tendencia comunitaria va por el camino de que se aplique el mismo tipo de IVA a todas las bebidas alcohólicas, como ocurre ya en España.

Otro efecto distorsionador que se ha producido es consecuencia de la actual tributación uniforme de todas las bebidas espirituosas, cuando antes no ocurría lo mismo. Volvamos a repasar el cuadro n.º 4 y las precisiones que hicimos acerca de su contenido. Vimos cómo al determinar el tipo impositivo único introdujimos como componente fiscal por exacción reguladora una cantidad media de 19 pesetas por litro de alcohol absoluto, cuando el tipo era de 59, en

función de que unas bebidas utilizaban alcohol sometido a esta exacción y otras no. La conclusión también ahora es clara: el tipo único beneficia a las bebidas cuyo alcohol estaba sometido a este gravamen y perjudica aquellas que no lo utilizaban, en muchos casos por imposición técnico - sanitaria, como ocurre con el brandy, el güisqui o el ron.

2) *En relación con vinos encabezados, vermouths, mistelas, etcétera.*

Vamos a considerar los efectos distorsionadores del establecimiento de un tipo único del impuesto sobre el alcohol en relación con unas bebidas que no son objeto del impuesto, pero que precisan adición de alcohol (suponemos que para los vinos encabezados y vermouths en una proporción del 6 por 100, y para las mistelas en un 15 por 100). En el sistema anterior, el alcohol que se dedicaba a estos fines satisfacía únicamente la tarifa 1.ª del impuesto (23 pesetas por litro volumen real) y el recargo provincial (0,12 pesetas por litro), lo que suponía 24 pesetas por litro de alcohol absoluto, fiscalidad incluida en el coste de adquisición del alcohol. Los vinos encabezados, cuyo precio en origen, sin impuestos, suponemos de 150 pesetas/litro, estaban sometidos al impuesto sobre el lujo, mientras que las mistelas, precisamente por su bajo precio, no estaban afectadas por este concepto; ambas bebidas estaban sometidas a las percepciones para la financiación de la seguridad social agraria y al IGTE. El resultado, según la normativa anterior, se contempla en la primera parte del cuadro n.º 5, en el que se aprecia que la fiscalidad soportada por los vinos era de 66,24 pesetas/litro, mientras que la de las mistelas

suponía 15 pesetas/litro; en consecuencia, estas últimas salían al mercado a un precio inferior al de los vinos en 143,40 pesetas/litro, lo que les permitía encontrar un mercado para esta bebida de inferior calidad.

Con el nuevo sistema fiscal, y sobre todo a partir del 1 de enero de 1987 en que entra en vigor la disposición adicional 22.ª de la Ley de Presupuestos y el Real Decreto 154/1987 que la desarrolla, nos encontramos con un profundo cambio en la tributación de estos productos.

Por un lado, el devengo del impuesto correspondiente al alcohol que los elaboradores utilizan no se va a producir en el momento de la salida del mismo de la fábrica o depósito fiscal suministrador, sino a la salida de la mistela o vino especial de la bodega elaboradora, lo que, sobre todo para las bebidas que precisan un largo período de crianza, supone una importante disminución de sus costes financieros, ya que no se ven obligados a anticipar el pago del impuesto; este cambio es especialmente notable en el caso de los vinos de Jerez, de los que se exporta el 85 por 100 de lo elaborado.

Por otro lado, la fiscalidad comparada de estas bebidas experimenta un importante cambio que se aprecia perfectamente en la parte inferior del cuadro. La carga fiscal total de los vinos encabezados se ha reducido en 11,28 pesetas/litro, mientras que la de las mistelas ha aumentado en 84,60 pesetas/litro; ello induce una importante alteración de los precios a que ambos productos pueden salir al mercado. Así como antes el precio de las mistelas era el 33,24 por 100 del de los vinos encabezados, ahora este porcentaje se ha elevado al 77,87 o, visto en

CUADRO N.º 5

COMPARACION DE FISCALIDAD DE VINOS ENCABEZADOS Y MISTELAS

<i>FISCALIDAD ANTERIOR</i>	<i>Vinos encabezados</i>	<i>Mistelas</i>
Precio en origen	150,00	60,00
Imp. alcohol incorporado al precio	1,44	3,60
Imp. s/ Lujo (0,242 × p.o.)	36,30	—
S. S. Agraria (0,14 × p.o.)	21,00	8,40
IGTE (0,05 × p.o.)	7,50	3,00
Total carga fiscal	66,24	15,00
Precio origen incluido impuestos	214,80	71,40
<i>FISCALIDAD ACTUAL</i>	<i>Vinos encabezados</i>	<i>Mistelas</i>
Precio en origen	150,00	60,00
Impuesto sobre el alcohol	33,00	82,50
IVA: 0,12 (precio origen + impuestos)	21,96	17,10
Total carga fiscal	54,96	99,60
Precio en origen incluido impuestos	204,96	159,60

Elaboración propia.
Se supone que el vino encabezado tiene un 6 por 100 de alcohol añadido y las mistelas un 15 por 100.
Las cifras corresponden a un litro de bebida.

términos absolutos, la diferencia de precios de salida es de 45,36 pesetas/litro, cuando la diferencia de precios sin impuestos es de 90 pesetas/litro, lo que modifica extraordinariamente las condiciones de competencia de ambos productos en el mercado.

Tenemos dos bebidas sustitutivas, aunque de calidad y precio muy diferentes, una con un grado alcohólico adquirido del 17 por 100 vols. (del que un 6 por 100 es alcohol añadido), y la otra (las mistelas) con un grado alcohólico adquirido de 15 por 100 volúmenes del que todo procede del alcohol añadido; la fiscalidad por impuesto especial de las segundas es 2,5 veces superior a la de las primeras. ¿Es esto coherente en un impuesto que penaliza el consumo de alcohol? Profundizar en el tema nos llevaría a discutir por qué se grava el alcohol añadido y no el obtenido por fermentación natural,

lo que está íntimamente ligado a la protección del sector vitivinícola, de gran importancia en nuestro país; pero, aun desde este prisma, hay que considerar que las mistelas se producen mediante la adición de alcohol a un mosto no fermentado que procede de uvas que, si no se emplearan en la obtención de mistelas, tendrían que transformarse en vino, aumentando aún más los excedentes de este producto.

La solución que propugnamos es la implantación de un nuevo impuesto especial sobre lo que en la CEE se conoce como «productos intermedios», que son unas bebidas de un grado alcohólico adquirido inferior al de las bebidas espirituosas, pero superior al de los vinos de mesa. Surgiría así un nuevo hecho imponible, constituido por la elaboración de estas bebidas, que permitiría (como ocurre con las bebidas espirituosas)

recibir con exención el alcohol necesario para su elaboración, sometiendo a gravamen el producto acabado por volumen real del mismo, y pudiendo establecer una escala de tipos teniendo en cuenta el total contenido en alcohol. Con una medida de este tipo, mistelas y vinos encabezados que tengan un mismo contenido de alcohol satisfarían la misma cuota, evitando así las distorsiones que el componente fiscal introduce en los precios de salida al mercado.

3) *En relación con los alcoholes para usos industriales*

En la normativa anterior se distinguía entre alcoholes total y parcialmente desnaturalizados, estando sometidos los primeros a un tipo impositivo de 1 pta/litro y los segundos a 23 ptas/litro, siendo estos últimos los que se utilizaban principalmente en usos industriales distintos de los alimentarios. En la normativa actual se refunden ambas clases de alcohol en una única, de alcohol desnaturalizado, que no está sometida al impuesto. Sin embargo, antes, la sujeción al impuesto determinaba la exención del IGTE mientras que ahora, como ya hemos señalado, el IVA es exigible en todos los casos. Si tomamos como modelo un alcohol no vínico de precio sin impuesto de unas 70 pesetas, su fiscalidad anterior era de 23,12 pesetas/litro si era parcialmente desnaturalizado, y de 1,12 pesetas/litro si estaba totalmente desnaturalizado; ahora, en ambos casos, la carga fiscal será solamente la correspondiente al IVA, es decir, 8,40 pesetas por litro, con lo que, teniendo en cuenta que el generalmente usado es el considerado anteriormente como parcialmente desnaturalizado, el resultado es una considerable rebaja en su fiscalidad, lo que no deja de ser plau-

sible si se tiene en cuenta que se trata de un producto utilizado como materia prima para la obtención de bienes distintos de bebidas alcohólicas.

El mismo argumento puede repetirse en cuanto al alcohol destinado a la fabricación de especialidades farmacéuticas o a utilización en centros sanitarios que, al no poder emplearse alcoholes desnaturalizados, satisfacía antes el impuesto al tipo de 23,12 pesetas / litro y ahora disfruta de la exención del impuesto, quedando sometido exclusivamente al IVA.

5. La gestión del impuesto

En el gráfico 1 se representa, de una forma esquemática y muy simplificada, la forma en que el impuesto afecta al mercado del alcohol, lo que permite visualizar en forma rápida el funcionamiento de los elementos estructurales del mismo.

Las líneas marrones representan aquellos flujos en los que surge la obligación del pago del impuesto, o en los que el importe del mismo se ha incorporado al precio. Las líneas negras corresponden a los movimientos de alcohol en los que no hay sujeción al impuesto, o se retrasa el devengo del mismo, o existe el beneficio de la exención.

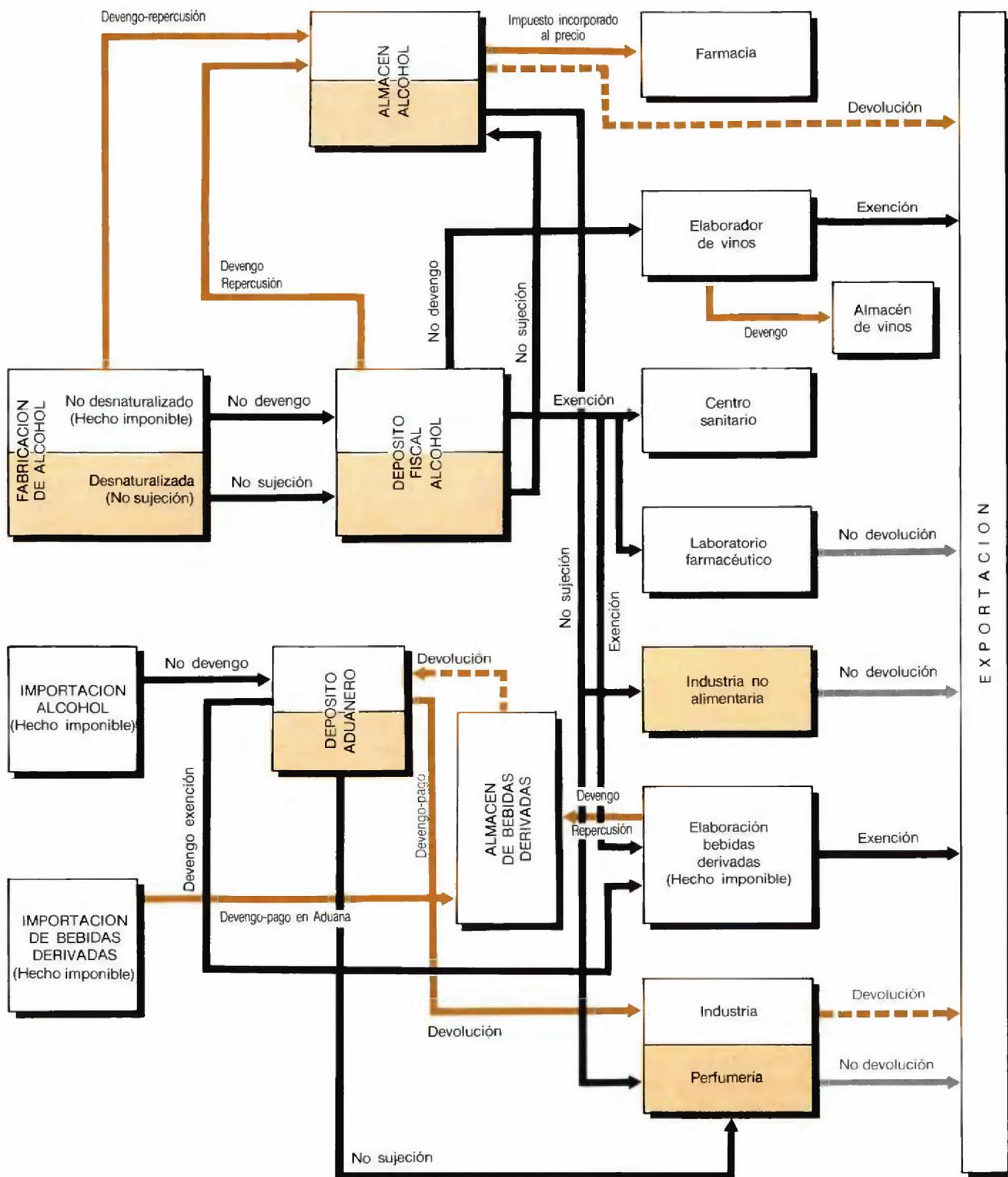
El alcohol desnaturalizado y los productos con él obtenidos se representan con una trama marrón. La operación de desnaturalización puede realizarse en las fábricas de alcohol o en los depósitos fiscales para el alcohol nacional, y en el país de origen, en la propia aduana o en los depósitos aduaneros para el alcohol de importación.

Los depósitos fiscales y los depósitos aduaneros reciben el alcohol no desnaturalizado sin devengo del impuesto, pudiendo, por tanto, suministrar este producto con pago del mismo cuando se destine a un almacén o a un uso no exento, y sin pago cuando el destino tenga derecho al beneficio de la exención. Sin embargo, los almacenistas sólo pueden comerciar con alcohol desnaturalizado o sin desnaturalizar que haya satisfecho previamente el impuesto, por lo que el mercado a que pueden atender queda reducido al alcohol desnaturalizado y al de los usuarios de alcohol limpio que no tienen derecho a la exención; si acudimos al cuadro n.º 3, veremos que este mercado se reduce al 22 por 100 del total. Este es otro de los importantes cambios introducidos por la nueva normativa, si bien hay que hacer notar que los principales almacenistas han pasado a ser titulares de depósitos fiscales, para lo que se les exige que las salidas medias trimestrales de alcohol sean superiores a 750.000 litros.

En el gráfico se ha contemplado que la industria de perfumería puede recibir alcohol no desnaturalizado, con pago del impuesto (ya que no le es de aplicación ningún supuesto de exención), si la calidad y precio de los perfumes a obtener permite el incremento de coste, o alcohol desnaturalizado, que es lo normal, que no entraña pago por este concepto fiscal.

Con líneas marrones discontinuas se representan aquellas exportaciones que generan el derecho a la devolución, como pueden ser los casos del alcohol sin desnaturalizar exportado por un almacenista, los perfumes fabricados con alcohol sin desnaturalizar, o las bebidas derivadas exportadas o introducidas en un depósito aduanero por un almacenista. Sin

GRAFICO 1
LA FISCALIDAD POR IMPUESTO ESPECIAL
EN EL MERCADO DEL ALCOHOL



embargo, no tienen derecho a devolución, por serles de aplicación la vía de la exención, las exportaciones de alcohol o de bebidas derivadas efectuadas desde fábrica, depósito fiscal o depósito aduanero, las de mistelas y vinos especiales realizadas desde bodega elaboradora, ni tampoco las de especialidades farmacéuticas, a pesar de estar fabricadas con alcohol no desnaturalizado, ya que se acogieron a la exención del impuesto, ni las efectuadas por la industria no alimentaria, ya que utilizó alcohol desnaturalizado.

El gráfico puede ampliarse notablemente con la aparición de nuevos establecimientos y un mayor número de flujos comerciales, evidentemente posibles, pero lo que ganase en riqueza de casos contemplados (fácilmente imaginables por otra parte) lo perdería en claridad.

6. Fiscalidad comparada

El cuadro n.º 6 refleja los datos necesarios para apreciar la fiscalidad existente en los distintos Estados miembros de la CEE en relación con el alcohol y las bebidas espirituosas. Con el fin de facilitar comparaciones, se ha aceptado la hipótesis, para todos los Estados, de que el precio en origen de una bebida espirituosa con un contenido en alcohol del 36 por 100 vols. es de 224 pesetas, que es la misma hipótesis aceptada para la confección del cuadro número 4.

En la línea 1 aparecen los tipos impositivos vigentes en cada Estado el día 1 de abril de 1986, por impuesto especial sobre el alcohol, expresados en pesetas por litro de alcohol absoluto; para España se ha indicado el tipo vigente en 1987. Es interesante observar

cómo los Estados que no han establecido un impuesto sobre el vino tienen los tipos impositivos más bajos.

En la línea 2 se recogen los tipos aplicables por IVA a las bebidas espirituosas, indicando si se trata de tipos normales, únicos o incrementados. En relación con lo comentado anteriormente, merece destacarse que ningún Estado aplica tipos reducidos y que solamente Bélgica aplica el tipo incrementado.

La cuota por IE se ha calculado multiplicando el tipo de la línea 1 por 0,36, que es el contenido de alcohol en una botella de un litro de bebida. La base para el cálculo de la cuota por IVA se obtiene sumando a las 224 pesetas, admitidas como precio en origen sin impuestos, la cuota obtenida por IE, ya que ésta forma parte de la base del IVA. La carga fiscal por botella de un litro es la suma de las cuotas por IE e IVA. El precio con impuestos es el resultado de sumar a esta carga fiscal el precio sin impuestos de 224 pesetas/litro. En la línea 6 se aprecia la diferencia existente entre precios de salida al mercado, incluidos impuestos, de una misma bebida con un mismo precio excluidos impuestos, diferencia que, por tanto, sólo es atribuible a la diferente fiscalidad que soportan en cada Estado. Este diferente trato fiscal se ve con claridad en la línea 7, en la que se ha calculado el porcentaje que sobre el precio sin impuestos supone la carga fiscal en cada Estado; del 956,7 por 100 de Dinamarca al 77,7 por 100 de Italia hay un largo camino para recorrer en busca de la implantación de un impuesto comunitario sobre el alcohol con un tipo único para todo el ámbito de la CEE, condición necesaria para la consecución de un verdadero mercado interior.

Finalmente, en la línea 8 se expresan los porcentajes que sobre el precio de venta, impuestos incluidos, representan dichos impuestos, y que van, lógicamente, del 90,5 por 100 de Dinamarca al 43,7 por 100 de Portugal. Esto nos hace reflexionar sobre el incentivo al fraude que rodea al alcohol y a las bebidas con él obtenidas, y sobre la necesidad de un rígido y eficaz control si no se quiere que la recaudación baje sensiblemente y, lo que es más grave aún, que las empresas que cumplen puntualmente sus obligaciones tributarias se vean arrojadas del mercado por aquellas otras con menos conciencia fiscal.

España, como podemos observar, se encuentra en los niveles más bajos de fiscalidad, lo que posiblemente ha inducido a las autoridades fiscales a incrementar el tipo impositivo para el año 1987 en un 30,64 por 100, pero no debe olvidarse que la fiscalidad de estas bebidas debe ir en consonancia con la establecida para las demás bebidas alcohólicas (vino y cerveza fundamentalmente) si no se quiere que la imposición produzca unas distorsiones en el mercado no deseadas. Obsérvese nuevamente cómo los demás países mediterráneos que no someten a gravamen el vino (Grecia, Italia y Portugal) tienen tipos impositivos para las bebidas espirituosas inferiores al nuestro.

III. EL GRAVAMEN SOBRE LA CERVEZA

La imposición sobre la cerveza adquiere su independencia con la nueva Ley 45/1985, separándose del concepto tributario que gravaba el conjunto de las bebidas alcohólicas a excepción del vino. Con ello, nos aproximamos a la

CUADRO N.º 6

FISCALIDAD DEL ALCOHOL Y BEBIDAS ESPIRITUOSAS EN LA CEE

I.E.	ESTADOS						
	F	DK	D	F	GR	IRL	
1. Tipo I.E. litro 100 por 100 vol.	1.706	4.768	1.600	1.566	65	3.710	
2. Tipo IVA %	25 M	22 U	14 N	18,6 N	—	25 N	
3. Cuota I.E. botella	614	1.716	576	564	23	1.336	
4. Cuota IVA botella	209	427	112	147	—	390	
5. Carga fiscal por botella	823	2.143	688	711	—	1.726	
6. Precio con impuestos	1.047	2.367	912	935	—	1.950	
7. Ratio (5)/precio sin imp. %	367,4	956,7	307,1	317,4	—	770,5	
8. Ratio (5)/(6) %	78,6	90,5	75,4	76,0	—	88,5	

I.E.	ESTADOS						
	I	L	NL	UK	P	E	
1. Tipo I.E. litro 100 por 100 vol.	314	1.147	1.769	3.385	338	550	
2. Tipo IVA %	18 N	12 N	19 N	15 N	16 N	12 N	
3. Cuota I.E. botella	113	413	637	1.219	122	198	
4. Cuota IVA botella	61	76	164	816	55	51	
5. Carga fiscal por botella	174	489	801	1.435	177	249	
6. Precio con impuestos	398	713	1.025	1.659	401	473	
7. Ratio (5)/precio sin imp. %	77,7	218,3	357,6	640,6	79,0	111,2	
8. Ratio (5)/(6) %	43,7	68,6	78,1	86,5	44,1	52,6	

Información referida al 1 de abril de 1986; en España, al 1 de enero de 1987.
 Elaboración propia con datos de la CEE DG XXI. Unión Aduanera y Fiscalidad Indirecta.
 Las letras al lado del tipo del IVA significan: N = tipo normal; U = tipo único; M = tipo incrementado.
 Se toma como hipótesis en todos los casos que el precio en origen sin impuestos es de 224 pesetas/litro.
 Se consideran botellas de un litro con un contenido en alcohol del 36 por 100 vols.
 Las magnitudes no porcentuales se expresan en pesetas.

normativa existente en la CEE, donde la accisa sobre la cerveza es una de las que existen en todos los Estados miembros, estando incluida en el cuadro de las grandes accisas que se piensan mantener dentro del futuro sistema armonizado.

1. Cambios fundamentales

La modificación más importante que se aprecia, al comparar la normativa actual con la anterior, es la que se experimenta en relación con el momento del devengo, que antes se situaba cuando la cerveza

era objeto del filtrado a la salida de los depósitos de guarda, y ahora se lleva, como en los demás impuestos especiales, a la salida de fábrica o depósito fiscal, refiriéndonos al hecho imponible de fabricación, ya que en cuanto a la importación no hay cambio alguno. Esta variación en el momento del devengo tiene una doble repercusión económica favorable al fabricante:

Por un lado, se aproxima la exigibilidad del pago del impuesto al momento en que el fabricante puede repercutirlo a su cliente, con lo que desaparecen los costes financieros que podían derivarse al tener que adelantar a Hacienda

el importe de las cuotas, ya que con el sistema anterior el impuesto se devengaba, como hemos dicho, en el momento del filtrado, después del proceso de maduración, pero aún restaban la operación de envasado y el necesario período de almacenamiento antes de la salida de fábrica.

Un segundo efecto beneficioso es que en el sistema actual, al exigirse el impuesto por la cerveza salida de fábrica, no se somete a tributación la que se pierde en el envasado y en las fases de almacenamiento y carga, lo que no ocurría con el impuesto anterior, ya que, al producirse el devengo en el momento del filtrado, las pér-

didadas posteriores al mismo quedaban sometidas al pago del impuesto.

Aún hace el reglamento una matización en relación con el devengo, y es que permite a los fabricantes que todo o parte del muelle de carga y almacenes anejos se consideren como fuera de la fábrica. Esto tiene su importancia a la hora de facilitar el sistema habitual de comercialización de la cerveza. En efecto, es muy frecuente que la cerveza se venda directamente desde la fábrica a los centros de consumo, saliendo los vehículos cargados sin unos pedidos concretos que servir, sino con el fin de suministrar, dentro de las rutas a recorrer, las cantidades que se soliciten, volviendo a fábrica con el resto que ha quedado sin vender. Si se considerara como salida de fábrica el momento en que el vehículo cargado atraviesa los muros de la misma, la cerveza sobrante no podría volver a entrar en el recinto ya que, si lo hiciera, en la nueva salida volvería a devengar el impuesto. Con la autorización reglamentaria lo que se consigue es adelantar el momento del devengo al de la salida de fábrica hacia los muelles de carga, de forma tal que éstos tengan el carácter de almacén y no de fábrica, con lo que la cerveza sobrante de los repartos, al salir nuevamente del recinto, no produce un nuevo devengo del impuesto y hace posible una operación totalmente habitual.

2. El aumento de fiscalidad

No podemos afirmar con respecto a la cerveza lo que hicimos con respecto a las bebidas espirituosas: que el nuevo tipo impositivo se ha calculado en forma tal

que la fiscalidad soportada con el nuevo sistema sea equivalente en pesetas constantes a la que se satisfacía con la fiscalidad anterior.

Antes del 1 de enero de 1986 la cerveza estaba sometida a un impuesto especial de 6,50 pesetas por litro (si consideramos la cerveza con un contenido en extracto del 11 al 13,5 por 100, que es la que supone el 96 por 100 de las ventas), a una percepción para la financiación de la seguridad social agraria de 0,70 pesetas/litro, y a un recargo provincial de 0,12 pesetas/litro. En el nuevo sistema, su consumo está gravado por un IVA al tipo del 12 por 100 y el impuesto especial. Si se quisiera mantener la presión fiscal, y aceptando como hipótesis que el precio de un litro de cerveza a la salida de fábrica, sin incluir impuestos, es de 65 pesetas/litro, el nuevo tipo debería ser el resultante de la siguiente ecuación:

$$\begin{aligned} & \frac{(6,5)}{(I.E.)} + \frac{0,70}{(S.S.A.)} + \\ & + \frac{0,12}{(R.P.)} \times 1,08 - \\ & - \frac{0,12 (65 + t)}{(IVA)} = t \end{aligned}$$

de donde $t = 0,094$, es decir, que el nuevo tipo, si no se deseara variar la presión fiscal, debería haberse fijado en 0,10 pesetas por litro. Sin embargo, la nueva Ley 45/1985 lo ha establecido en 3,50 pesetas/litro, con lo que es indudable que ha habido un aumento de fiscalidad.

Las razones que hayan podido aconsejar este incremento deben basarse, fundamentalmente, en la fiscalidad comparada, ya que, como veremos posteriormente, la fiscalidad de la cerveza en España es la más baja de la CEE, pues si

bien en Francia para algunas clases de cerveza el tipo por impuesto especial es más bajo, existe, sin embargo, un tipo por IVA más elevado. Otro argumento que puede esgrimirse para justificar al menos una pequeña parte del incremento es que el tipo anterior entró en vigor el 1 de enero de 1984, no habiéndose actualizado en 1985, por lo que el punto de partida tomado para el cálculo del nuevo tipo teórico podría haberse aumentado en la parte que debería haberlo hecho en 1985.

En cualquier caso, lo que no debe olvidarse es que el vino y la cerveza son productos sustitutivos y que el gravamen de uno de ellos por encima del otro crea unas distorsiones en el mercado difícilmente explicables, ya que en ambos casos se trata de bebidas alcohólicas, y además el contenido en alcohol es mucho más elevado en el vino que en la cerveza. La razón, pues, de mantener un impuesto especial sobre la cerveza cuando no se ha establecido para el vino, como ocurre en Italia, Grecia y Portugal, tiene unas claras connotaciones de protección al sector vitivinícola que es una de las grandes preocupaciones comunitarias y que, en alguna ocasión, ha motivado que el Tribunal de Luxemburgo condene a un Estado miembro por entender que el diferente modo de gravar estos dos productos es contrario a lo establecido en el artículo 95 del Tratado de Roma. Todo ello debe aconsejar la política fiscal en el sentido de ser prudentes en los aumentos de tipo en el impuesto sobre la cerveza, mientras no se establezca un impuesto sobre el vino, como ha hecho la Ley de Presupuestos para 1987, en la que el incremento de los tipos se limita al 8 por 100, lo que supone un mantenimiento en pesetas constantes.

El Real Decreto-ley 6/1985 ha

establecido unos tipos diferenciados para la cerveza aplicables en Canarias que, para la clase más vendida que venimos considerando, es de 7,20 pesetas/litro para el año 1986 y que supone el mantenimiento de la fiscalidad anterior (6,50 de impuesto especial y 0,70 de seguridad social agraria) teniendo en cuenta que en Canarias no existía antes el recargo provincial, que allí no ha entrado en vigor el IVA y que han desaparecido las percepciones para la financiación de la seguridad social agraria. Este tipo se ha elevado a 7,80 pesetas/litro para 1987.

3. La gestión del impuesto

La gestión del impuesto sobre la cerveza es mucho menos compleja que la del impuesto sobre el alcohol, por la sencilla razón de que el objeto del impuesto es un bien de consumo final que no se utiliza como materia prima en ningún proceso industrial, por lo que no hay que contemplar la necesidad de supuestos de exención o no sujeción más que los consabidos de las operaciones de exportación y de las importaciones en régimen de viajeros.

En el gráfico 2 se ofrece un sencillo esquema del funcionamiento del impuesto, en el que, como hicimos en el anterior, las líneas marrones indican pago de impuesto por parte del sujeto pasivo (fabricante, titular del depósito fiscal o de depósito aduanero e importador) o incorporado al precio, como ocurre en las ventas de almacenistas a detallistas; las líneas negras representan movimientos de cerveza sin pago del impuesto, bien porque no se ha producido el devengo del mismo o porque existe un beneficio de exención;

las líneas marrones discontinuas indican operaciones que dan derecho a la devolución del impuesto.

No creemos que el esquema precise de grandes aclaraciones, y únicamente vamos a destacar el devengo del impuesto que se produce cuando la cerveza, aún dentro de la fábrica, entra en el muelle de carga (si el fabricante se ha acogido a esta opción) y el devengo que también se produce cuando la cerveza va de una fábrica a otra para, por ejemplo, envasarse en la segunda en botes por no disponer la primera de la maquinaria necesaria. Creemos que este último supuesto de movimiento entre fábricas debería haberse considerado dentro de las exenciones, ya que, por un lado, no obliga al primer fabricante a anticipar el pago del impuesto y, por otro, no obliga a que concurren dentro de una fábrica productos con el impuesto devengado y sin devengar.

4. Fiscalidad comparada

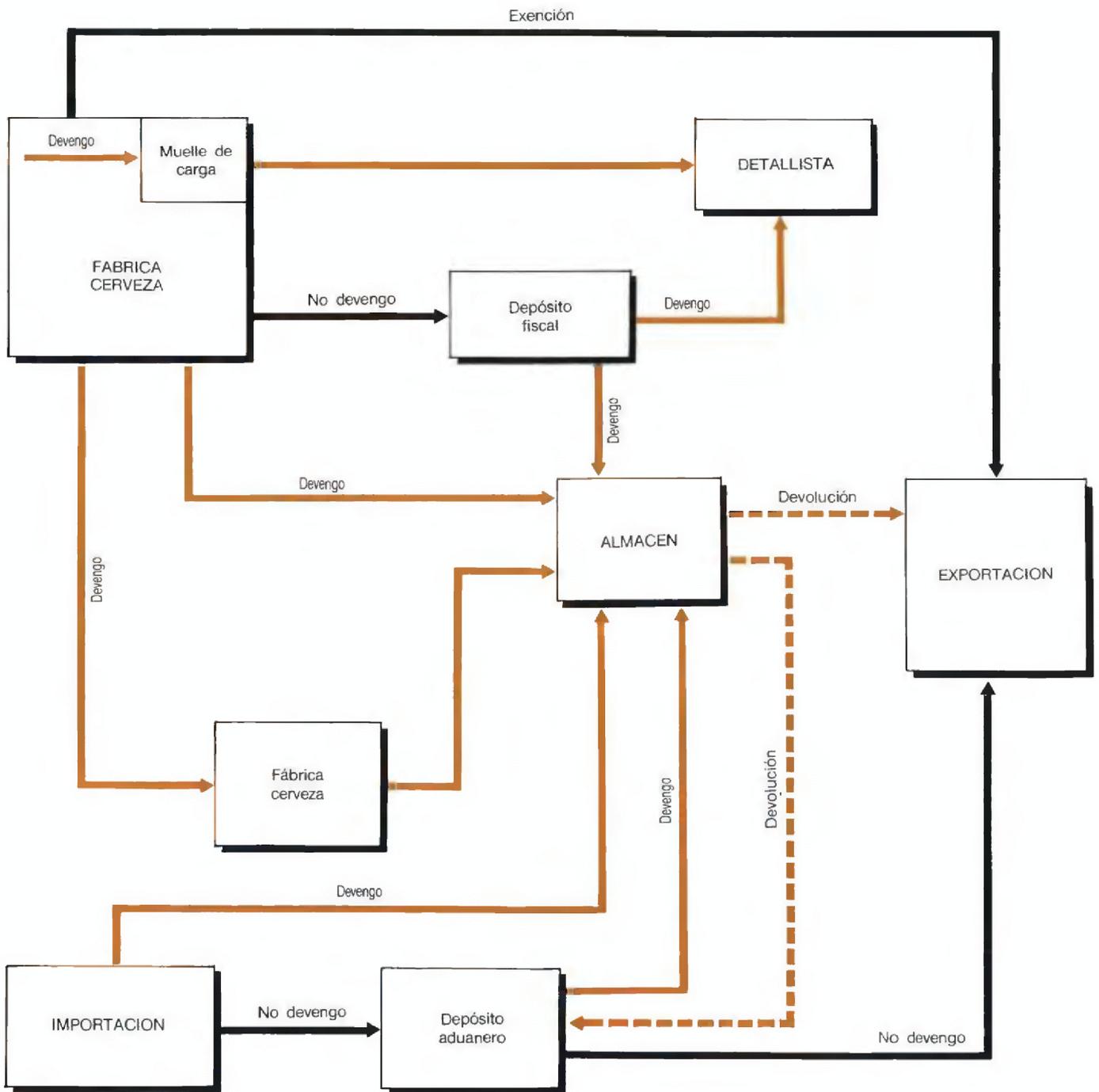
En el cuadro n.º 7 se han recogido los tipos impositivos que por la accisa sobre la cerveza rigen en cada uno de los doce Estados miembros de la CEE, según unas clases de cerveza tipo, así como los tipos exigibles por IVA en cada uno de ellos. Los tipos de accisa se expresan en pesetas por litro de cerveza. Conviene precisar que no en todos los países el impuesto se paga por cerveza acabada, sino que hay algunos, como Bélgica, Holanda, Luxemburgo e Italia, en que la base está constituida por el volumen de mosto del que procede la cerveza; en otros países, como Dinamarca e Irlanda, existe un tipo reducido para la cerveza con bajo contenido en alcohol; y en Bélgica, Holanda, Luxemburgo

y Alemania existen tipos diferenciados, según el volumen anual de producción de las fábricas, con el fin de favorecer las elaboraciones artesanales. La tendencia es a que se establezcan unos tipos sobre volumen de cerveza acabada y no sobre el mosto del que procede, y sin hacer distinciones por el volumen de producción.

A la vista del cuadro, se observa cómo la fiscalidad más alta se alcanza en Irlanda, seguida del Reino Unido y Dinamarca, siguiendo los demás países a gran distancia, y ocupando los últimos lugares España y Francia. En cuanto al IVA, los tipos aplicados son generalmente los normales, salvo en el caso de Italia, que aplica un tipo reducido; la tendencia en la CEE es a que todos los Estados miembros apliquen el mismo tipo de IVA a todas las bebidas alcohólicas.

En el cuadro n.º 8 se ha realizado un ejercicio simple, en el que se ha considerado una cerveza de 11 grados Plato con el mismo precio en origen, sin impuestos, en todos los países, de 65 pesetas/litro, y se ha calculado para cada uno de ellos las cuotas a satisfacer por litro por impuesto especial e IVA, así como la total carga fiscal por litro y el precio que resultaría incluidos ambos impuestos y, finalmente, la presión fiscal calculada sobre los precios sin impuestos o con impuestos. Con ello se consigue una idea concreta del tratamiento fiscal que cada Estado da a la cerveza. En Irlanda, la carga fiscal casi triplica el precio sin impuesto, y del precio total casi las tres cuartas partes corresponden al componente fiscal; en el otro extremo se sitúa España, con una fiscalidad del 18,55 por 100 del precio en origen y del 18,65 por 100 sobre el precio con impuestos.

GRAFICO 2
 LA FISCALIDAD POR IMPUESTO ESPECIAL
 EN EL MERCADO DE LA CERVEZA



CUADRO N.º 7

TIPOS APLICABLES POR ACCISA E IVA A LA CERVEZA

ESTADOS GRADO PLATO	ESTADOS					
	B	DK	D	F	GR	IRL
7,35	6,35-10,02	6,73	5,64- 6,90	2,25	14,00	92,50
11	9,51-15,00	77,50	7,52- 9,42	2,25	14,00	135,65
12,5	10,80-17,04	96,82	7,52- 9,42	3,99	14,00	154,16
13,75	11,88-18,74	114,87	7,52- 9,42	3,99	14,00	169,57
16	13,83-21,81	114,87	11,30-14,12	3,99	14,00	197,34
IVA %	19 N	22 U	14 N	18,6 N	—	25 N

ESTADOS GRADO PLATO	ESTADOS					
	I	L	NL	UK	E	P
7,35	13,56	2,98- 4,88	14,75-18,70	55,37	2,70	11,60
11	20,31	4,46- 7,29	22,11-27,94	81,22	3,80	11,60
12,5	23,07	5,07- 8,30	25,10-31,78	92,28	3,80	11,60
13,75	25,38	5,57- 9,13	27,61-34,96	101,52	5,40	11,60
16	29,53	6,49-10,62	32,12-40,70	118,12	5,40	11,60
IVA %	9 R	12 N	19 N	15 N	12 N	16 N

Las letras al lado de los tipos aplicables por IVA significan que el tipo es: N, normal; U, único; R, reducido.

La información está referida al 1 de abril de 1986.

Las magnitudes no porcentuales se expresan en pesetas por litro.

Fuente: CEE DG XXI. Unión Aduanera y Fiscalidad Indirecta.

IV. EL GRAVAMEN DE LOS PRODUCTOS PETROLIFEROS

Una primera precisión conviene dejar muy clara antes de iniciar el estudio de la fiscalidad de estos productos, y es que aún se mantiene la existencia de la renta del Monopolio y, en consecuencia, la fiscalidad en su conjunto tiene un componente totalmente variable que es dicha renta, por la que se ingresa en el Tesoro la parte de los precios oficialmente fijados que no corresponden a costes, entendidos éstos en un sentido amplio, impuesto especial e IVA. Por tanto, la política fiscal en este campo no presta una excesiva atención a los tipos a fijar por los conceptos del impuesto sobre hidrocarburos y del IVA, ya que lo realmente importante es el precio

de venta que se fije, y así lo que no se recaude por IVA o impuesto especial se ingresará por renta del Monopolio. Así es como se explica el divorcio entre impuesto y precios, y podemos asistir frecuentemente a variaciones en los tipos impositivos que no afectan a los precios o, en sentido contrario, cambios en los precios que no responden a variaciones impositivas. Por la misma razón, esta situación permite que fuertes variaciones en los factores determinantes de los costes (precios del barril de crudo y cotización del dólar) no se trasladen a los precios de venta, ya que existe un cómodo colchón de renta que permite absorber, en uno u otro sentido, las variaciones habidas.

El resumen es que la fiscalidad «ortodoxa» es muy poco significativa y que el conocimiento de la fiscalidad real es totalmente cam-

biante, sobre todo en los tiempos actuales, y que es prácticamente imposible conocer cuál es, en un momento dado, la fiscalidad total de un determinado producto, ya que lo que se conoce, y con un considerable retraso, es lo que ha producido la renta del Monopolio en un ejercicio, pero de ahí a desglosar lo que corresponde a una unidad de cada producto se convierte en un ejercicio teórico que sólo aproximadamente puede corresponder a la realidad.

La pervivencia de esta renta está supeditada a la de los precios oficialmente fijados, que se mantendrá como máximo mientras dure el período transitorio de nuestra integración en la CEE, y es previsible que para varios productos la liberalización llegue antes de que concluya dicho período. La situación es difícil de mantener cuando se ha tenido que iniciar

la desmonopolización de las operaciones de importación y distribución al por mayor de productos comunitarios mediante la apertura de unos contingentes ampliables año a año, y para las importaciones extracomunitarias está prevista la concesión del título de entidades delegadas del Monopolio a las empresas que reúnan las condiciones necesarias para ello. Lógicamente, si la venta en el mercado interior por el Monopolio de unos productos obtenidos en refinerías españolas genera unos ingresos fiscales para el Tesoro, vía renta, la importación de productos similares debe estar sujeta al pago de una cantidad equivalente —aparte de arancel, IVA e impuestos especiales—, y así está previsto en la disposición adicional de la Ley 45/1985, pero aún es la fecha en que dicho principio general no se ha desarrollado y dotado de operatividad por las dificultades que ello entraña.

1. Cambios fundamentales

El actual impuesto sobre hidrocarburos sucede al anterior impuesto sobre el petróleo, sus derivados y similares, y entre ambos existen unas notables diferencias que vamos a intentar resumir.

El nuevo impuesto, como todos los demás que llevan el apellido de especiales, se estructura como impuesto de fabricación, mientras que en el anterior el hecho imponible estaba constituido por las ventas, entregas, autoconsumo e importación cuando fuera para consumo directo del importador. La diferencia es más de técnica tributaria que de orden práctico, ya que, como el devengo del impuesto se sitúa en el momento de la salida de fábrica o depósito fiscal, la obligación tributaria es exigible al mismo tiempo que en la anterior normativa.

Ni en la nueva Ley ni en su reglamento se menciona la palabra monopolio, ni hay alusión alguna a CAMPSA, lo que hace pensar que estamos ante una normativa

preparada para regir en un mercado no monopolístico. El anterior mecanismo de declarar exentas las ventas efectuadas a CAMPSA y sujetas las realizadas por ésta se ha sustituido por la autorización de sus establecimientos como depósitos fiscales, con lo que recibe los productos de refinerías sin devengo del impuesto, que se produce a la salida de los mismos.

El ámbito objetivo del impuesto ha experimentado una considerable reducción, como puede observarse fácilmente en el cuadro número 9, donde en las columnas «tipos 1986 y 1987» aparecen con una raya aquellos grupos de productos que han dejado de entrar en el campo de aplicación del impuesto. La razón es la ya apuntada al principio de este estudio de la consecuencia de coexistir el impuesto especial con el IVA, lo que ha permitido que para gran número de productos la fiscalidad correspondiente a este último impuesto se considere suficiente.

Han dejado de ser objeto del impuesto todas las preparaciones, pasando a someterse al mismo solamente los productos básicos

CUADRO N.º 8

FISCALIDAD DE LA CERVEZA EN LA CEE

I.E.	ESTADOS											
	B	DK	D	F	GR	IRL	I	L	NL	UK	E	P
1. Precio sin impuestos	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00
2. Cuota I.E.	15,00	77,50	9,42	2,25	14,00	135,65	20,31	7,29	27,94	81,22	3,80	11,60
3. Cuota IVA	15,20	31,35	10,42	12,51	—	50,16	7,68	8,67	17,66	21,93	8,26	12,26
4. Total carga fiscal	30,20	108,85	19,84	14,76	—	185,81	27,99	15,96	45,60	103,15	12,06	23,86
5. Precio con impuestos	95,20	173,85	84,84	79,76	—	250,81	92,99	80,96	110,60	168,15	77,06	88,86
6. Ratio (4)/(1)%...	46,46	167,46	30,52	22,71	—	285,86	43,06	24,55	70,15	158,69	18,55	36,71
7. Ratio (4)/(5)%...	31,72	62,61	23,39	18,50	—	74,08	30,10	19,71	41,23	61,34	15,65	26,85

Elaboración propia con los datos del cuadro anterior.

Las magnitudes no porcentuales se expresan en pesetas por litro de cerveza de 11 grados Plato.

CUADRO N.º 9

VARIACION EN TIPOS IMPOSITIVOS POR I.E.

PRODUCTOS	TIPOS			UNIDAD
	1985	1986	1987	
G.L.P. automoción	5	4,50	7,40	Kg.
G.L.P. usos domésticos	1	0,10	0,10	Kg.
Gas natural	0,001	—	—	Kw/h.
Los demás hidrocarburos gaseosos	0,04 (1)	—	—	Kw/h.
Gases de alumbrado, pobre y de agua	0,04 (1)	—	—	Kw/h.
Crudos de petróleo	125	—	—	Tm.
Gasolinas especiales (disolventes)	20	16	11	litro
Gasolinas de aviación	7	30	40	litro
Gasolinas de automoción	37	27,50	37	litro
Carburantes para reactores	2	—	—	litro
Naftas	20 (2)	13	14	litro
Querosenos de aviación	2	0	0	litro
Los demás aceites medios	2	13	13	litro
Gasóleo A	12	11	18	litro
Gasóleo B	2	4,40	11,50	litro
Gasóleo C	2	5,60	5,60	litro
Otros gasóleos	4	11	18	litro
Fuelóleos	500	100	100	Tm.
Aceites blancos	12	0	0	Kg.
Aceites para motor	30	—	—	Kg.
Aceites para usos industriales, grasas	12	—	—	Kg.
Aceites base regenerados p/lubricantes	12	13	10	Kg.
Aceites base regenerados p/otros usos	12	13	1	Kg.
Aceites base no regenerados p/lubricantes	12	13	38	Kg.
Aceites base no regenerados p/otros usos	12	13	10	Kg.
Aceites ligeros brutos aromáticos	20	6	4	litro
Benzoles, toluoles, xiloles	4	6	4	litro
Hidrocarburos de gran pureza	20	6	4	litro
Alcoholes acíclicos	20	—	—	litro
Vaselinas, parafinas, betunes, asfaltos, mezclas bituminosas	0	—	—	
Preparaciones lubricantes p/motor	30	—	—	Kg.
Preparaciones para usos industriales	12	—	—	Kg.
Otras preparaciones	12	—	—	Kg.

(1) Autoconsumo 0,01 ptas/Kw/h.

(2) En determinados usos 1,20 ptas/l.

que entran en ellas como componentes, lo que introduce una gran facilidad de gestión del impuesto pero ocasiona, como suele ocurrir con las grandes simplificaciones, algunas distorsiones que tendremos ocasión de analizar.

Se apunta una tendencia a variaciones en los tipos impositivos que ayuden a conseguir una estructura de precios relativos entre los distintos productos derivados del petróleo más acorde con la

existente en el mercado internacional, dicho esto con toda la modestia, ya que, como hemos dicho anteriormente, no es la fiscalidad la que influye en los precios sino más bien son éstos los que determinan la cuantía de un importante componente fiscal como es la renta.

2. Variaciones en la fiscalidad

Podríamos decir, en líneas muy generales, que la determinación de los nuevos tipos impositivos se ha efectuado en forma tal que las cuotas por el impuesto sobre hidrocarburos, sumadas a las correspondientes al IVA al tipo del 12 por 100, fuesen equiparables a la fiscalidad anterior dimanante de la aplicación del antiguo im-

puesto especial y de los beneficios de la renta, pero cuidando que en determinados productos pudiese quedar un remanente a absorber por renta que asegurara su existencia, si bien en un volumen relativamente modesto como el de 65.000 millones que aparecen en el Presupuesto para 1986. Después de fijados los tipos con esta filosofía, vino el hundimiento de los precios del crudo y la caída del dólar, que no se tradujeron en la lógica baja de los precios de los productos refinados, o al menos no en la cuantía necesaria, y la consecuencia es que los modestos ingresos por renta previstos están yendo a engrosar las arcas del Tesoro en una cuantía superior a la obtenida por el impuesto, según vimos en el cuadro n.º 1.

Sin embargo, no en todos los casos ha sido posible esta equiparación de fiscalidad pasada y presente, como ocurre con aquellos productos que tenían un tipo por impuestos especiales meramente simbólico; tal es el caso de los gases licuados de petróleo para usos domésticos, con un impuesto de una peseta por kilogramo y no sujetos al IGTE al estarlo a impuesto especial, que ahora solamente por IVA van a soportar 6,43 pesetas por kilogramo, por lo que, aunque se le haya fijado un tipo aún más simbólico de 0,10 pesetas/kilogramo, la carga fiscal tiene que aumentar.

En el cuadro n.º 9 se ofrece una relación de los productos que han sido y son objeto del impuesto sobre hidrocarburos y los tipos impositivos aplicables en 1985, antes de la entrada en vigor de la nueva Ley; en 1986, ya bajo su vigencia, y en 1987, como consecuencia de los importantes retoques efectuados por la Ley de Presupuestos para este año. Haremos unas breves reflexiones sobre la evolución experimentada.

Los tipos fijados para el GLP destinado a automoción se derivan de los establecidos para el gasóleo de automoción, dado el carácter sustitutivo de ambos, y se fija a un nivel tal que la fiscalidad soportada por el consumo de GLP necesario para recorrer cien kilómetros sea ligeramente inferior a la que se satisfaría de utilizarse gasóleo. El tratamiento favorable deriva de que su utilización está reservada a vehículos de servicio público y que es menos contaminante que el gasóleo.

Dentro del grupo de los productos usados normalmente como disolventes, cabe distinguir entre las gasolininas especiales y los demás disolventes aromáticos; las primeras generaron ingresos a la renta del Monopolio hasta 1986, año en que dejaron de estar monopolizadas; los segundos nunca han sido objeto de monopolio. Esta diferencia originó que en 1986 se fijara un tipo más elevado para las primeras con el fin de absorber unos ingresos fiscales que desaparecían. Hay otro aspecto importante a destacar y que es común a todos los disolventes; con la normativa anterior, la utilización de un producto como disolvente era causa de exención, pero no ocurre lo mismo en la normativa actual, con lo que aunque se rebajen los tipos la fiscalidad aumenta. Esta razón, unida a que en la mayoría de los países de la CEE su utilización está exenta, ha aconsejado una rebaja en sus tipos, tendencia que se mantiene en las modificaciones introducidas para 1987 con el fin de irlos dejando en niveles meramente simbólicos que permitan el necesario control, dada la posibilidad de su uso como carburantes mezclados con gasolina.

Las gasolininas de aviación han visto aumentar fuertemente su tipo impositivo con el fin de absorber

la renta que antes generaban. Su uso en avionetas particulares justifica, por otro lado, una fiscalidad elevada.

El tipo de las naftas es meramente simbólico, ya que se emplean, fundamentalmente, en transformaciones químicas, en la recarburación de gas ciudad o en la obtención de amoníaco, destinados todos ellos para los que la Ley reconoce el derecho a la exención.

Los querosenos de aviación tienen un tipo cero, pero se han mantenido dentro del ámbito objetivo. La razón es de técnica tributaria, ya que, en determinados casos, estos querosenos pueden obtenerse por mezcla de otros productos con tipo positivo; si los querosenos no fueran objeto del impuesto, los productos necesarios para su obtención por mezcla no podrían adquirirse con exención del impuesto. Lo mismo ocurre con los aceites blancos, que también tienen tipo cero. Los querosenos de aviación son de uso exclusivo en reactores, que si realizan vuelos internacionales se acogen a la exención por exportación, luego de haberse establecido para ellos un tipo impositivo sólo sería satisfecho en los vuelos nacionales, por lo que se ha preferido fijarlos un tipo cero.

Como vimos antes, al analizar los cambios fundamentales introducidos por la nueva normativa, las preparaciones dejan de ser objeto del impuesto, gravándose en su lugar los aceites base empleados en su formulación. La diferencia de fiscalidad venía como consecuencia de que los aceites base y los lubricantes de automoción han tenido hasta el 31 de diciembre de 1986 unos precios fijados oficialmente que generaban para estos productos unos ingresos fiscales suplementarios

por renta del Monopolio. Estos precios distinguían también según que los aceites fuesen de primera destilación o regenerados, lo que hacía económicamente posible la actividad de regeneración de aceites usados, necesaria dada la obligación de la entrega de estos aceites con ese fin como uno de los medios para la lucha contra la contaminación.

Establecida, a partir del 1 de enero de 1987, la libertad de precios para los aceites base y los lubricantes de automoción y desparecidos, en consecuencia, los ingresos vía renta del Monopolio, se ha hecho precisa una reestructuración del epígrafe del impuesto relativo a estos aceites base, de forma tal que consiga un triple objetivo: 1) mantener la recaudación total; 2) diferenciar el gravamen según el origen del aceite base, a fin de permitir mantener la viabilidad de la actividad regeneradora, y 3) gravar con tipos más elevados los aceites base que se destinen a la formulación de preparaciones lubricantes que aquellos otros que se empleen en la obtención de otras preparaciones, como los insecticidas, tintas, etcétera, a los que no hay interés en someter a una alta tributación.

Con todo, la solución buscada

tiene el grave inconveniente de gravar un mismo producto en forma diferenciada en razón de su destino, lo que es una fuente de fraudes que hace necesaria una intensificación del control, que entraña un coste para la Administración y para los administrados. Nosotros proponemos una solución alternativa tremendamente simplificadora. Si lo que se quiere gravar son los lubricantes de automoción, ya que no hay razón alguna para someter al impuesto otras preparaciones, lubricantes o no, lo procedente sería suprimir los aceites base del ámbito objetivo del impuesto y compensar la pérdida recaudatoria con el incremento necesario de los tipos correspondientes a las gasolinas y gasóleo de automoción. La rentabilidad de la actividad de regeneración de aceites usados debería conseguirse no por la vía de beneficios fiscales, sino por la de subvencionar una actividad que constituye un verdadero servicio público.

Vamos ahora a considerar la fiscalidad de los cuatro grupos de productos fundamentales que reportan el 91 por 100 de la recaudación por el impuesto sobre hidrocarburos; estos productos son las gasolinas de automoción, el

gasóleo de automoción (gasóleo A), el gasóleo de calefacción (gasóleo C) y los fuelóleos.

Ya dijimos anteriormente que uno de los objetivos a conseguir con los cambios introducidos en la normativa fiscal era el aproximar la estructura de precios de los productos petrolíferos en España a la comunitaria. Sin embargo, hay que reconocer que, en nuestro país, la influencia de la fiscalidad en los precios es irrelevante, ya que son más bien los precios los que van a determinar, en buena medida, la recaudación fiscal a obtener. En efecto, los precios se fijan libremente por el gobierno, y de ellos resulta una fiscalidad que ha llegado a ser negativa, como en el caso de los fuelóleos en 1985 (ver cuadro n.º 12), ya que la carga fiscal negativa se absorbe por la renta compensándose con la positiva obtenida por otros productos. Pero aún hay más: el precio de venta al público es el resultado de sumar el coste de adquisición, los gastos de distribución y la fiscalidad. Hemos visto cómo la fiscalidad se acomoda a los precios, pero es que, en un mercado monopolístico en el que sólo hay un comprador, los precios de adquisición de los productos son también fijados ad-

CUADRO N.º 10

**EVOLUCION DE LOS PVP DE LOS PRODUCTOS
(Pesetas/kilogramo)**

PRODUCTOS	FECHA							
	Enero 1985	Diciembre 1985	Marzo 1986	Agosto 1986	Noviembre 1986	CEE Enero 1985	CEE Noviembre 1986	
Gasolina super	123	115	109	109	104	125	118	
Gasóleo auto	73	73	71	71	69	86	70	
Gasóleo calefacción	52	56	49	49	40	58	38	
Fuelóleo pesado	31	33	26	19	16	41	17	

Fuente: BOE y Boletín Estadístico del Petróleo.

CUADRO N.º 11

EVOLUCION DE LOS PVP EN NUMEROS INDICES
(Pesetas/kilogram)

PRODUCTOS	FECHA						
	Enero 1985	Diciembre 1985	Marzo 1986	Agosto 1986	Noviembre 1986	CEE Enero 1985	CEE Noviembre 1986
Gasolina super	168	158	154	154	151	145	169
Gasóleo auto	100	100	100	100	100	100	100
Gasóleo calefacción	71	77	69	69	58	67	54
Fuelóleo pesado	42	45	37	27	23	48	24

ministrativamente y, tratándose de una producción conjunta bastante rígida en su estructura, como ocurre en el refino de petróleo, lo único cierto es el coste de obtención de una tonelada compuesta; el reparto que luego se haga de este coste entre los distintos productos obtenidos depende, en un mercado de libre competencia, de la demanda de cada uno de ellos, pero en un mercado monopolístico depende de la voluntad del que establece los precios de adquisición, ya que no existe la posibilidad de unas importaciones a precios menores que obligaran a bajar los precios anormalmente elevados. No obstante, la lenta desmonopolización en las importaciones y distribución al por mayor que se inicia en 1986 obliga a ir pensando en adecuar nuestro mer-

cado interior, poniéndolo en condiciones de irse abriendo al exterior.

En el cuadro n.º 10 se observa la evolución de los precios de estos productos durante los años 1985 y 1986, tanto en España como en el resto de la CEE. El cuadro n.º 11 representa esta misma evolución en números índices, haciendo igual a 100 el precio del gasóleo de automoción. Para facilitar comparaciones, estos precios se expresan, en todos los casos, en pesetas/Kg. Destaca la variación en la estructura comparativa de precios, en el sentido de que la reducción experimentada en los de gasóleo de automoción es muy inferior a la habida en los de la gasolina y, sobre todo, en los de los combustibles indus-

triales (gasóleo C y fuelóleos), habiéndose conseguido en noviembre de 1986 una estructura similar a la comunitaria.

Los cuadros números 12 y 13, muestran la evolución de la fiscalidad en los dos años considerados. No vamos a insistir más en cuanto a la escasa importancia que el impuesto tiene como factor explicativo de los precios, pero sí podemos señalar el fuerte aumento experimentado por la carga fiscal del gasóleo A frente a la gasolina y el anómalo aumento recaudatorio obtenido del gasóleo C y fuelóleos, a pesar del notable descenso de sus precios, consecuencia de las favorables condiciones del mercado de crudos en 1986, que han permitido una nueva reasignación de costes por pro-

CUADRO N.º 12

EVOLUCION DE LA FISCALIDAD DE ESTOS PRODUCTOS
(Pesetas/kilogram)

PRODUCTOS	1985			1986			
	I.E.	Renta	Total	I.E.	Renta	IVA	Total
Gasolinas automoción	48,90	19,04	67,94	36,51	23,89	11,38	71,78
Gasóleo automoción	14,47	7,26	21,73	13,01	20,11	7,61	40,73
Gasóleo calefacción	2,33	3,83	6,15	6,51	11,63	5,23	23,37
Fuelóleo pesado	0,50	— 5,60	— 5,10	0,10	12,00	2,55	14,65

Los distintos valores se estiman como medias en ambos años.

ducto de entre los varios que integran la tonelada compuesta de petróleo. Si el coste ex-refinería del fuelóleo ha bajado mucho más de lo que lo han hecho los demás productos, el beneficio por renta puede aumentar a pesar de la fuerte baja en el precio del producto final. En cuanto al gasóleo C, su fiscalidad resulta elevada en el conjunto del año 1986, pero es necesario tener en cuenta dos factores explicativos importantes: el fuerte descenso de su precio, que reducirá los ingresos por renta, se ha producido en el mes de noviembre y, por otra parte, hay una directriz de política energética que tiende a que el precio de este gasóleo no baje excesivamente, con el fin de favorecer la introducción de gas natural como combustible de calefacción, desplazando a este gasóleo y a los gases licuados de petróleo.

Resulta altamente clarificador analizar las modificaciones introducidas por la Ley de Presupuestos para 1987. No varían los tipos correspondientes al gasóleo C y los fuelóleos, mientras que se elevan en un 34,5 por 100 el de las gasolinas de automoción y en un 63,6 por 100 el del gasóleo de automoción, sin que haya variado el precio de ninguno de estos productos, lo que permite concluir que de lo que se trata es de absorber, vía impuesto, una buena parte de lo que se recaudaba por renta del Monopolio, en un loable intento de ir reduciendo los ingresos por este concepto a un nivel mínimo, con vistas a su desaparición.

Nos queda finalmente por tratar la fiscalidad del gasóleo B, cuestión ésta en la que los cambios sufridos tienen una particular importancia. El gasóleo B es exactamente el mismo producto que el gasóleo A, sin más diferencia que la adición de un colorante rojo

CUADRO N.º 13

EVOLUCION FISCALIDAD EN NUMEROS INDICES

PRODUCTOS	ESPAÑA		CEE
	1985	1986	
Gasolinas automoción	313	176	235
Gasóleo automoción	100	100	100
Gasóleo calefacción	28	57	27
Fuelóleos	— 23	36	19

que permite detectar su uso indebido ya que, por su baja fiscalidad, se reserva su utilización a la agricultura, la pesca y la maquinaria de obras públicas. Su precio era en 1986 doce pesetas inferior al del gasóleo A, diferencia que se ha reducido a la mitad con la elevación experimentada en enero de 1987 y que posiblemente desaparezca en 1988; con este fin se ha elevado el tipo impositivo de 4,40 a 11,50 pesetas/litro. La justificación de esta elevación arranca del ya comentado deseado aumento del precio del gasóleo C, producto de inferior calidad que el gasóleo B y que va a obligar a la elevación de este último para evitar su uso en sustitución de aquél como simple combustible de calefacción.

Este aumento de fiscalidad y precio del gasóleo B redundaría lógicamente en perjuicio de dos sectores a los que se pretende proteger: la agricultura y la pesca, y en evitación de ello la propia Ley 45/1985 establece sendos mecanismos que contrarresten esta elevación. En el caso de la pesca, el avituallamiento de sus buques —incluso los de pesca costera— tiene el carácter de exportación y, en consecuencia, o se considera exento o genera el derecho a la devolución del impuesto previamente satisfecho; además, al tener este carácter de exportación,

los suministros caen fuera del ámbito funcional del Monopolio, con lo que puede suministrarse el gasóleo a precios libres, y si a esto se suma el que aún actualmente perciben una subvención del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, el resultado es de una clara protección al sector, al que en absoluto le afectan los incrementos de fiscalidad y precios interiores.

Los agricultores tienen, en virtud de la propia Ley, el derecho a la devolución del impuesto especial correspondiente al gasóleo B que adquieren, y que está incorporado a su precio oficial de venta. Realmente la situación del agricultor ha mejorado notablemente, como puede apreciarse en el cuadro n.º 14. En él se ve cómo en diciembre de 1985 sólo se resarcía de lo pagado por un impuesto de 4,50 pesetas/litro, que percibía como subvención; en enero de 1987 el precio que paga en surtidor es 6 pesetas más elevado, pero de él va a recuperar no solamente 3 pesetas de subvención, sino también 5,57 pesetas de IVA que van incluidas en el precio del gasóleo B, de las que puede resarcirse según el mecanismo del propio impuesto, y las 11,50 pesetas correspondientes al impuesto especial que se le devuelven. Realmente, aunque parezca paradójico, si se incrementara el tipo

CUADRO N.º 14

**EVOLUCION DEL PRECIO REAL DE ADQUISICION
PARA EL AGRICULTOR DE GASOLEO B**

	Diciembre 1985	Noviembre 1986	Enero 1987
PVP	46,00	46,00	52,00
IVA a deducir	—	4,93	5,57
I.E. a devolver	—	4,40	11,50
Subvención	4,50	4,50	3,00
Precio real	41,50	32,17	31,93

Las magnitudes se expresan en pesetas por litro.

del impuesto sobre hidrocarburos hasta que absorbiera la totalidad de la renta, sería beneficioso para el agricultor, ya que el impuesto se le devuelve pero la renta no. El gran perjudicado con estas medidas es el sector de maquinaria de obras públicas, que ve aumentar fiscalidad y precios sin tener derecho a subvenciones ni devolución.

3. La gestión del impuesto

También en este impuesto la gestión es compleja, debido a que los productos objeto del mismo no siempre se destinan al consumo final, sino que también se utilizan como materias primas en procesos industriales; en la Ley actual la exención a estas últimas se establece de una forma muy delimitada, ya que sólo cubre aquellos procesos en que el producto se someta a un tratamiento definido (operaciones propias de las refinerías, definidas en las notas del capítulo 27 del arancel de aduanas) o a una transformación química. Por razones de técnica tributaria, y a fin de evitar la doble imposición, también gozan de exención los productos que se destinan a la obtención de otros que

son a su vez objeto del impuesto. Sin embargo, la mera utilización de un producto como disolvente no da derecho a exención.

En el gráfico 3 hemos representado algunas de las situaciones que pueden darse en la aplicación del impuesto, y sobre las que vamos a hacer algunas precisiones.

El envío del producto A de una refinería a otra no da lugar a devengo del impuesto, que se retrasa hasta la salida del producto de esta última o su autoconsumo. Con este producto A, o con otros obtenidos en la refinería, se producen los siguientes autoconsumos:

Obtención de un producto A", objeto del impuesto mediante un tratamiento definido: exento por obtenerse A" y por el procedimiento.

Obtención de un producto A", objeto del impuesto, mediante transformación química: exento por obtenerse A" y por el procedimiento.

Obtención de naftas a partir de A" por cualquier procedimiento: exento por obtenerse naftas.

Obtención de B', no objeto del impuesto, por procedimiento que no es tratamiento definido ni trans-

formación química: devengo por autoconsumo.

Utilización de combustibles en la calefacción de oficinas: devengo por autoconsumo.

Utilización de combustibles en la obtención de productos comprendidos en las partidas 27.10 a 27.16: exención expresa. El combustible que se emplee en la obtención de otros productos da lugar al devengo del impuesto por autoconsumo.

Obtención de B, no objeto del impuesto, por transformación química: exención por el procedimiento utilizado.

Veamos brevemente lo que ocurre con las salidas de refinería.

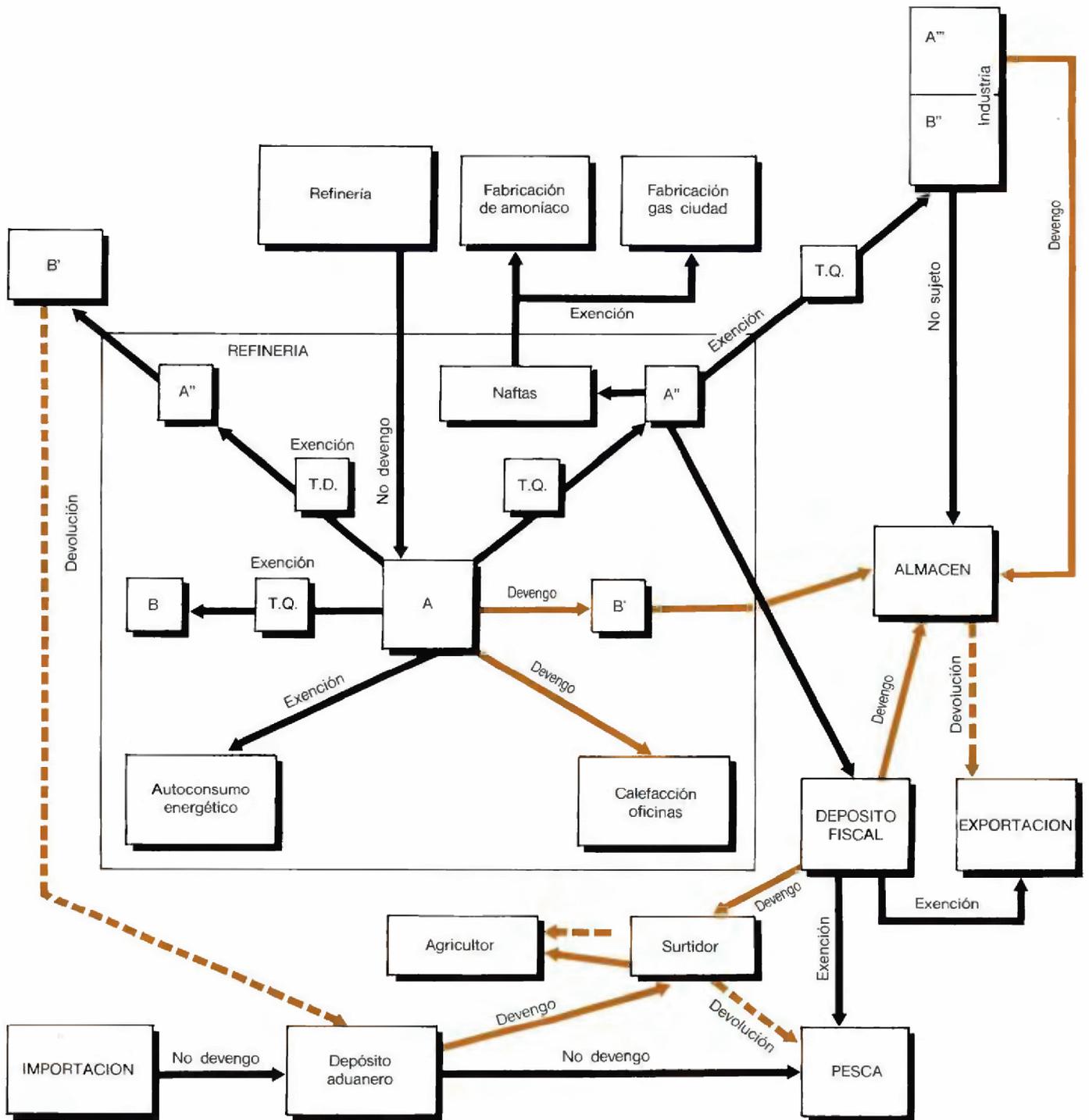
Las naftas que se destinan a la fabricación de amoníaco estarán exentas por utilizarse una transformación química, pero, además, durante cinco años, están también exentas las que se utilicen como combustible en este proceso o en la obtención de gas ciudad. La transitoriedad de esta exención tiene por objeto forzar a estas industrias a que utilicen gas natural como combustible.

El producto A" que sale con destino a una industria para obtener, mediante una transformación química, A'" y B'" gozará de exención. Cuando A'" salga de esta industria devengará el impuesto, pero en el caso de B'", como no es objeto del impuesto, su fabricante no está sujeto.

Cuando el producto B' salga de refinería, llevará el impuesto correspondiente al producto A, autoconsumido en su obtención incorporado al precio.

Las salidas a depósito fiscal no dan lugar a devengo del impuesto, que se produce a la salida de éste, existiendo exención para las salidas con destino, entre otros, a la

GRAFICO 3
LA FISCALIDAD POR IMPUESTO ESPECIAL
EN EL MERCADO DE HIDROCARBUROS



A, A', A'', A''': Productos objeto de I.E.—B, B', B'': Productos no objeto de I.E.—T.D.: Tratamiento definido.—T.Q. Transformación química.

exportación o al avituallamiento de buques. Si el buque se suministra de un surtidor, el titular de éste tiene derecho a la devolución del impuesto, ya que el armador adquiere el producto sin pago de éste.

El agricultor, cuando adquiere el gasóleo B de un surtidor, paga el impuesto incluido en el precio y posteriormente recibe directamente de Hacienda el importe de aquél.

4. Fiscalidad comparada

En el cuadro n.º 15 se ofrece una visión esquemática de la fiscalidad existente en todos los paí-

ses de la CEE para los principales productos petrolíferos, tanto por impuesto especial como por IVA. En el caso de España se indica entre paréntesis la imposición para cada producto por impuesto sobre hidrocarburos más los beneficios que reporta a la renta del Monopolio. Como hemos tenido ocasión de comentar anteriormente, la imposición de gasolinas y gasóleo de automoción está en línea con la existente en los demás Estados miembros, pero la del gasóleo C es elevada, sobre todo teniendo en cuenta que en varios países este producto está sometido a un tipo reducido, o cero, por IVA.

V. EL GRAVAMEN SOBRE LAS LABORES DEL TABACO

1. Cambios fundamentales

La fiscalidad de las labores del tabaco ha experimentado un cambio total en el tránsito de un sistema a otro, y en ello han influido razones de tipo nacional y comunitario. Hasta el año 1986 los ingresos impositivos por consumo de tabaco procedían del impuesto sobre el lujo y de la renta del Monopolio de Tabacos, conceptos ambos desaparecidos a partir del

CUADRO N.º 15

TIPOS POR ACCISA E IVA DE PRODUCTOS PETROLIFEROS

I.E.	ESTADOS					
	B	DK	D	F	GR	IRL
Gasolina normal	33,82	63,01	33,26	50,84	53,74	52,01
Gasolina super carburante ...	33,82	63,01	33,26	53,57	56,98	52,01
Gasóleo A	15,85	26,23	27,73	26,27	16,39	40,07
Gasóleo C	—	26,33	1,05	6,93	16,74	3,33
Fuelóleo	—	29.632	942	5.717	14.347	1.505
IVA %	25 (1)	22	14	18,6	—	25 (2)

I.E.	ESTADOS					
	I	L	NL	UK	E	P
Gasolina normal	72,66	27,06	39,24	41,59	37,00 (43,00)	54,62
Gasolina super carburante ...	72,66	27,06	39,24	41,59	37,00 (40,00)	55,58
Gasóleo A	16,39	12,98	10,28	35,18	18,00 (26,00)	25,13
Gasóleo C	16,39	—	1,82	2,36	5,60 (8,60)	3,61
Fuelóleo	923	303	514	1.721	100	1.691
IVA %	18	12 (3)	19	15 (4)	12	8

La información está referida al 1 de abril de 1986, excepto en España que se hace al 1 de enero de 1987.

Los tipos de accisa se expresan en pesetas/litro, excepto para el fuelóleo (pesetas/Tm.).

(1) 19 por 100 para gasóleo C y fuelóleo; (2) 10 por 100 para gasóleo C y fuelóleo; (3) 6 por 100 para gasóleo C y fuelóleo; (4) 0 por 100 para gasóleo C y fuelóleo.

En la columna de España, las cantidades entre paréntesis indican la fiscalidad por impuesto sobre hidrocarburos y renta del monopolio.

1 de enero de 1986 y sustituidos por el impuesto sobre las labores del tabaco y el IVA. Por otra parte, la única accisa armonizada, aunque sólo sea parcialmente, en la CEE es la que recae sobre estas labores, y forzosamente al entrar España en la Comunidad ha tenido que conducir el impuesto especial por las líneas marcadas por las directrices en vigor, si bien con algunas concesiones de tipo transitorio.

El impuesto sobre el lujo gravaba las adquisiciones, interiores y mediante importación, de tabaco con una tarifa con numerosos tipos impositivos *ad valorem* a aplicar sobre el valor de venta al público, que debía entenderse sin incluir el propio impuesto, ya que si no, no se explicaría la existencia de tipos del 110 por 100 como el que regía para los cigarrillos rubios de importación. Otra anomalía era la existencia de tipos distintos para las labores nacionales e importadas, que motivó continuas protestas de la CEE que obligaron a que, por una orden ministerial de 17 de diciembre de 1982, se aclarara que a las labores importadas de la CEE se aplicarían los mismos tipos que a las labores similares nacionales.

Los ingresos por renta del Monopolio derivaban de la situación de absoluto monopolio (fabricación, importación y distribución al por mayor y menor) de que gozaba el Estado, que imponía unos precios de venta al público que no guardaban relación con unos costes reales, fiscalidad por impuesto sobre el lujo y beneficio empresarial normal, sino que en la mayoría de los casos generaban unos ingresos monopolísticos y en algunos otros —los menos— daban lugar a una renta negativa, al vender por debajo del coste total.

En el sistema fiscal actual la fiscalidad descansa exclusivamente sobre el IVA, que se exige al tipo normal del 12 por 100, y el impuesto sobre las labores del tabaco que, en lo que se refiere a los cigarrillos, ha debido adaptarse a las directrices comunitarias, de cuyos aspectos básicos destacamos los siguientes:

- El tipo impositivo debe ser mixto, con un componente *ad valorem* y otro específico.
- El componente específico debe representar entre el 5 y el 55 por 100 de la total carga fiscal (IVA más componente *ad valorem* más componente específico).

El tipo impositivo debe ser el mismo para todos los cigarrillos. En este aspecto, España consiguió que se le permitiera un plazo de cuatro años para igualar los tipos aplicables a los cigarrillos negros y rubios.

La base del impuesto, en lo que al componente *ad valorem* se refiere, debe estar constituida por el precio final de venta al público, incluidos el IVA y el propio impuesto especial.

- Los precios deben ser fijados libremente por los fabricantes e importadores. Esta es una cuestión que no se cumple y que está motivando protestas comunitarias y la amenaza de llevarla al Tribunal de Luxemburgo.

Las consecuencias del cambio de sistema fiscal se pueden apreciar en el cuadro n.º 16, en el que se refleja la fiscalidad por ambos sistemas para las dos labores de mayor venta: «Ducados» de cigarrillos negros y «Fortuna» de cigarrillos rubios; para los primeros se contempla la situación del año 1986 con un tipo *ad valorem* del 28 por 100 en la columna (a) y con el tipo del 40 por 100 en la columna (b), que hoy se aplica a

los cigarrillos rubios, y al que deberá igualarse al acabar los cuatro años concedidos de período transitorio. A la vista de este cuadro, pueden extraerse las importantes consecuencias de tipo económico que se derivan del cambio experimentado en la fiscalidad.

Se parte en el cuadro de unos datos ciertos: que son los precios de venta al público de estas labores en 1985 y las cuotas a satisfacer por impuesto sobre el lujo al tipo del 47,40 por 100. Se han estimado unos precios sin impuestos de 24 pesetas por cajetilla para los «Ducados» y de 42 pesetas para el «Fortuna», lo que origina, por diferencia, unos rendimientos para la renta del Monopolio de 1,10 y 20,41 pesetas/cajetilla respectivamente. Sobre la hipótesis de los mismos precios sin impuestos se aplica el nuevo sistema fiscal y podemos observar lo siguiente:

- La fiscalidad total del «Ducados» se eleva en 5,42 pesetas por cajetilla, un 41,69 por 100, y si se aplicara el tipo pleno para el componente *ad valorem* del impuesto especial, la elevación de la carga fiscal sería de 15,75 pesetas, el 121,15 por 100. Como consecuencia de ello, y si no influyeran otros factores, el precio aumentaría en 5,42 pesetas en la primera hipótesis y en 15,75 pesetas en la segunda.

- La fiscalidad total del «Fortuna» se vería reducida en 2,74 pesetas/cajetilla (consideramos que no variarían los costes), o lo que es lo mismo, en un 2,98 por 100.

- Si en 1985 los cigarrillos «Fortuna» tenían un precio de venta 2,49 veces superior al de los «Ducados», en 1990 lo será sólo en 1,69 veces, lo que ayudará a la tendencia ya existente de alteración en los hábitos de consumo, desplazándose la demanda del tabaco negro al tabaco rubio, mejor

CUADRO N.º 16

COMPARACION DE FISCALIDAD EN LAS LABORES MAS VENDIDAS

	DUCADOS Sistema fiscal			FORTUNA Sistema fiscal	
	1985	1987 (a)	1987 (b)	1985	1987
Precio sin impuestos	24,00	24,00	24,00	42,00	42,00
Impuesto sobre el Lujo	11,90			29,59	
Renta Monopolio	1,10			20,41	
IVA		4,54	5,65		9,56
Impuesto especial <i>ad valorem</i>		11,88	21,10		35,70
Impuesto especial específico		2,00	2,00		2,00
Total carga fiscal	13,00	18,42	28,75	50,00	47,26
Precio venta al público	37,00	42,42	52,75	92,00	89,26
Ratio I.E. específico/carga fiscal %		10,86	6,96		4,23

Elaboración propia.

Tipos aplicados: Lujo, 47,40 %; IVA, 12 %; I.E. *ad valorem*, 28 % para «Ducados» (a) y 40 % para «Ducados» (b) y «Fortuna»; I.E. específico, 100 pesetas por 1.000 cigarrillos.

Los precios de venta y fiscalidad del año 1985 son reales. Los del año 1987 proceden de aplicar, a los mismos precios sin impuestos estimados para 1985, la nueva fiscalidad.

tratado fiscalmente en términos relativos.

- En la última línea del cuadro se observa cómo la relación entre el componente específico y la total carga fiscal están dentro de la horquilla del 5 al 55 por 100 para los «Ducados», pero fuera para los cigarrillos «Fortuna». Como aquéllos son aún hoy la labor de mayor venta, el componente específico único aplicado cumple la regla comunitaria; conviene reparar en que a España le interesa poner el componente específico en el nivel más bajo posible, y que la mayor parte de la fiscalidad recaiga en el componente *ad valorem* y en el IVA, ya que somos un país productor de tabaco barato y las labores a importar siempre son de precio más elevado que las nuestras.

El resto de las labores del tabaco tienen una relativa importancia, ya que las ventas de cigarrillos suponen el 18,3 por 100 del total y las de picadura el 0,4 por 100. Para los primeros se ha establecido un tipo por impuesto específico único del 10 por 100, y para

la picadura del 20 por 100, con lo que la fiscalidad de ambos tipos de valores no varía sensiblemente.

2. La gestión del impuesto

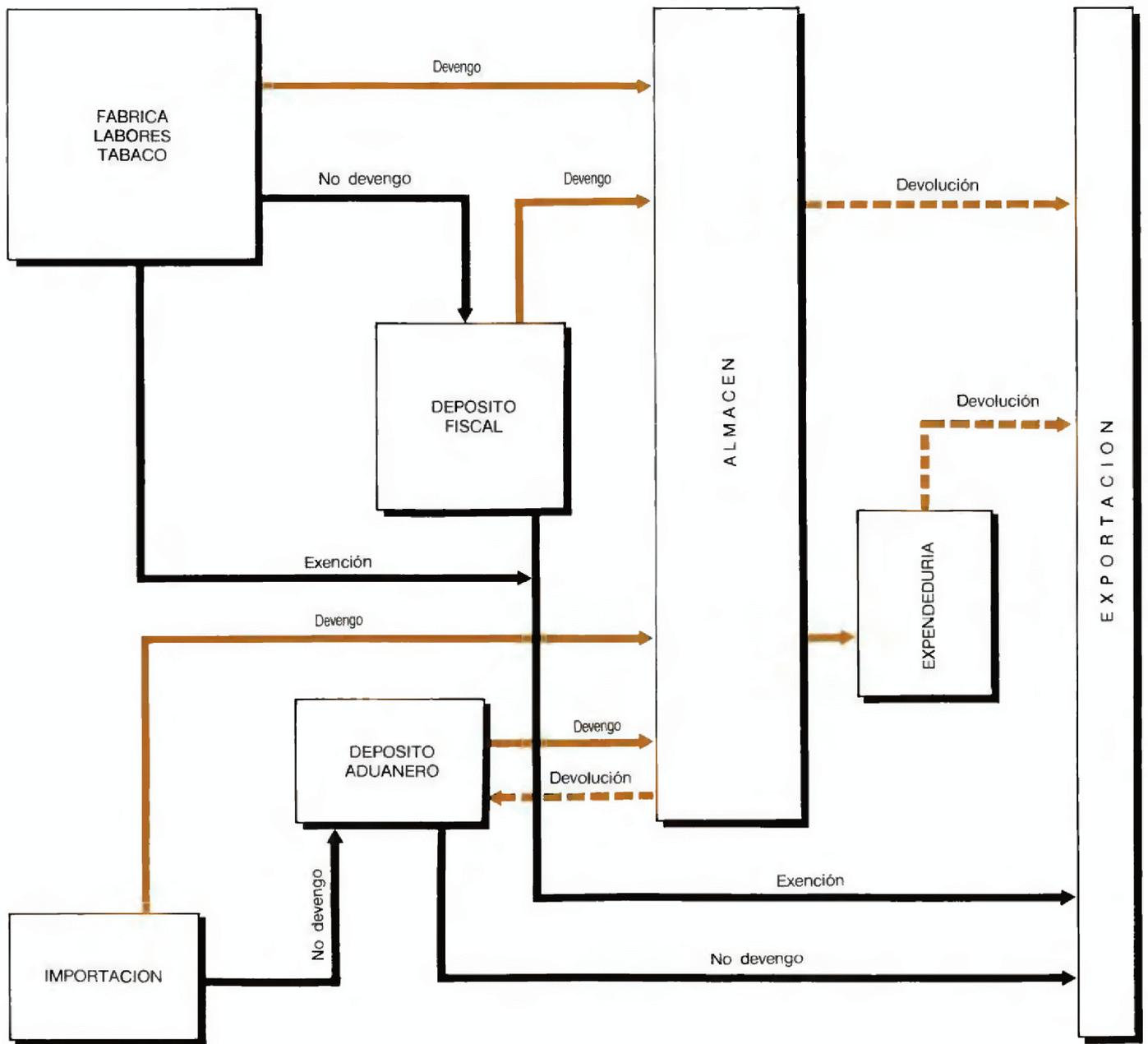
Las labores del tabaco son bienes de consumo final que en ningún caso se emplean como materia prima para nuevos procesos productivos y, en consecuencia, la gestión del impuesto no tiene que contemplar numerosos casos de exención o no sujeciones que impidan el gravamen no deseado de ciertos consumos.

El gráfico 4, siguiendo los criterios utilizados en los anteriores, muestra la fiscalidad de los flujos que suelen darse en el mercado de estas labores y que pensamos no precisa aclaración alguna; únicamente, recordar que Ceuta y Melilla forman parte del ámbito espacial del impuesto y que, en consecuencia, los envíos desde la Península y Baleares a estos

territorios no tienen el carácter de exportación, no dando lugar por tanto a exenciones ni devoluciones.

Hay otro aspecto, no estrictamente fiscal, que podríamos destacar, y es la configuración actual del Monopolio. Su carácter absoluto se va desarticulando y, en el momento actual, sólo quedan dentro de su ámbito funcional las importaciones de labores procedentes de países no comunitarios, la distribución al por mayor de estas labores y de las nacionales y la distribución al por menor en todos los casos. Se han liberalizado, por tanto, siempre que se conduzcan dentro de unos cauces bastante estrechos, las importaciones comunitarias, dentro de unos contingentes que van creciendo anualmente hasta desaparecer al final del período transitorio, y la comercialización al por mayor de estas labores importadas.

GRAFICO 4
LA FISCALIDAD POR IMPUESTO ESPECIAL
EN EL MERCADO DE LABORES DE TABACO



3. Fiscalidad comparada

En el cuadro n.º 17 se anotan los tipos que, por impuesto especial e IVA, son aplicables a las labores del tabaco en los distintos Estados miembros de la CEE, referidos al día 1 de abril de 1986 y medidos en pesetas según el cambio existente en dicha fecha, salvo que se trate de magnitudes porcentuales. En el caso del IVA se han calculado los tipos que resultarían aplicables sobre el precio total de venta al público incluido el propio IVA, con el fin de que se corresponda con los tipos *ad valorem* del impuesto especial que, como sabemos, se aplican sobre dicho precio total.

En el caso de los cigarrillos, ob-

servamos cómo, gracias a la existencia de unas directivas que obligan a armonizar las legislaciones de los distintos Estados, existe en todos ellos un tipo mixto, con componentes *ad valorem* y específico, si bien es fácil notar las discrepancias existentes y cómo aquellos países que tienen un tipo *ad valorem* alto lo compensan con un específico bajo, y viceversa. En la columna correspondiente a España se ha expresado el tipo *ad valorem* pleno del 40 por 100 que, como hemos dicho anteriormente, sólo es aplicable a los cigarrillos rubios mientras dure el periodo transitorio de cuatro años, durante el cual el tipo correspondiente a los cigarrillos negros se irá aproximando al pleno, empezando en 1986 en un 24 por 100 y

aumentando cuatro puntos porcentuales los días 1 de enero de cada año siguiente.

Para las demás labores del tabaco observamos cómo, al no haber directivas armonizadoras, cada país ha establecido un sistema de gravamen distinto, desde los que sólo utilizan *ad valorem* hasta los que sólo emplean específicos, pasando por los que aplican tipos mixtos. La tendencia comunitaria, plasmada al menos en una propuesta de directiva, se encamina hacia la fijación de tipos exclusivamente *ad valorem* para las labores distintas de los cigarrillos.

En el cuadro n.º 18 se hace un análisis de la estructura del precio final de los cigarrillos de mayor venta en cada uno de los Estados

CUADRO N.º 17

TIPOS APLICABLES POR ACCISAS E IVA A LAS LABORES DEL TABACO

ESTADOS	B	DK	D	F	GR	IRL
<i>PRODUCTOS</i>						
Cigarrillos:						
A.V. %	60,70	21,22	31,50	45,46	53,58	14,57
E. (2)	323	10.334	3.545	175	86	6.802
Cigarros:						
A.V. %	16,50	10,00	14,00	24,50 (3)	25,00	—
E.	—	3.373/millar	—	—	—	10.281/Kg.
Cigarrillos:						
A.V. %	21,00	10,00	17,00	24,50 (5)	25,00	—
E.	—	3.373/millar	—	—	—	10.281/Kg.
Tabaco para fumar:						
A.V. %	31,50	—	31,80	39,50	60,00	—
E.	—	9.043 (7)	528/Kg. (8)	—	—	8.676/Kg. (9)
Rapé:						
A.V. %	31,50	39,00	—	33,40	60,00	—
E.	—	—	41/Kg.	—	—	—
Tabaco para mascar:						
A.V. %	31,50	23,00	—	21,60	60,00	—
E.	—	—	41-333/Kg.	—	—	8.676/Kg.
IVA (11) %	5,66	18,03	12,28	25,60 (12)	4,85 (13)	20,00

CUADRO N.º 17 (continuación)

TIPOS APLICABLES POR ACCISAS E IVA A LAS LABORES DEL TABACO

ESTADOS PRODUCTOS	ESTADOS					
	I	L	NL	UK	E	P
Cigarrillos:						
A.V. %	53,39	57,55	37,94	21,00	40,00 (1)	49,03
E. (2)	233	211	1.661	6.569	100	301
Cigarros:						
A.V. %	24,00 (4)	16,50	2,96	—	10,00	—26,21
E.	—	—	—	10.098/Kg.	—	—
Cigarrillos:						
A.V. %	24,00 (6)	21,00	8,22	—	10,00	26,21
E.	—	—	—	10.098/Kg.	—	—
Tabaco para fumar:						
A.V. %	56,00	31,50	25,46	—	20,00 (4)	26,21
E.	—	—	540/Kg.	10.654/Kg. (10)	—	—
Rapé:						
A.V. %	27,00	31,50	25,46	—	25,00	16,21
E.	—	—	540/Kg.	—	—	—
Tabaco para mas- car:						
A.V. %	27,00	31,50	25,46	—	25,00	16,21
E.	—	—	540/Kg.	5.355/Kg.	—	—
IVA (11) %	15,25	6,00	15,97	13,04	10,70	13,79

Información referida al 1 de abril de 1986. Las magnitudes no porcentuales se expresan en pesetas.

NOTAS:

- (1) Para los cigarrillos negros el tipo es del 24 por 100, que se elevará al 28 por 100 el 1 de enero de 1987, 32 por 100 el 1 de enero de 1988, 36 por 100 el 1 de enero de 1989 y 40 por 100 el 1 de enero de 1990.
- (2) Los tipos se expresan en pesetas por 1.000 cigarrillos.
- (3) El tipo es del 28,20 por 100 para los cigarros con tabaco reconstituido.
- (4) El tipo es del 48 por 100 para los cigarros con tabaco reconstituido.
- (5) El tipo es del 28,20 por 100 para los cigarrillos con tabaco reconstituido.
- (6) El tipo es del 48 por 100 para los cigarrillos con tabaco reconstituido.
- (7) El tabaco para pipa tiene un tipo de 2.196 ptas/Kg.
- (8) El tabaco para pipa tiene un tipo del 20,70 por 100 más un específico de 264 ptas/Kg.
- (9) El tabaco para pipa tiene un tipo específico entre 6.644 y 10.389 ptas/Kg.
- (10) El tabaco para pipa tiene un tipo específico de 5.355 ptas/Kg.
- (11) Los tipos se expresan sobre el precio total de venta al público.
- (12) Incluye unas percepciones por seguridad social.
- (13) No existe IVA. Hay un impuesto sobre el volumen de negocios y un derecho de timbre.

Fuente: CEE DG XXI. Unión Aduanera y Fiscalidad Indirecta.

miembros de la CEE, con información referida al 1 de abril de 1986, excepto para España cuya referencia es al 1 de enero de 1987. Se desglosan los componentes fiscales y no fiscales de dicho precio y, dentro de los primeros, las cuotas que corresponden al impuesto especial en sus vertientes *ad valorem* y específico

y al IVA, calculando la presión fiscal mediante la relación existente entre la carga fiscal total y el precio de venta al público, que se sitúa como media alrededor del 70 por 100, apreciándose claramente cómo España ocupa en forma destacada el último lugar, si bien hay que tener en cuenta que la labor más vendida es de ciga-

rrillos negros y que para éstos se ha empezado en el año 1986 con un tipo 16 puntos por debajo del establecido como tipo pleno; de haberse adoptado desde el principio este tipo, y a la vista de los datos del cuadro número 16, la presión fiscal sería del 54,50 por 100, menos exageradamente baja.

CUADRO N.º 18

ESTRUCTURA DE PRECIOS E IMPUESTOS DE LOS CIGARRILLOS DE MAYOR VENTA EN LOS ESTADOS MIEMBROS

ESTADOS	PVP	IMPUESTOS				
		ACCISA		IVA	Carga fiscal (CF)	CF/PVP (%)
		Específico (E)	Ad valorem			
Bélgica	169	6,46	102,58	9,57	118,61	70,18
Dinamarca	431	206,68	91,46	77,71	375,85	87,20
República Federal de Alemania	241	70,90	75,91	29,59	176,40	73,20
Francia	93	3,50	42,28	23,81	69,59	74,83
Grecia	59	1,72	31,61	2,86	36,19	61,34
Irlanda	346	136,04	50,41	69,20	255,65	73,89
Italia	139	4,66	74,21	21,20	100,07	71,99
Luxemburgo	132	4,22	75,97	7,92	88,11	66,75
Holanda	185	33,22	70,19	29,54	132,95	71,86
Reino Unido	320	131,38	67,20	41,73	240,31	75,10
España	47	2,00	13,16	5,03	20,19	42,96
Portugal	99	6,02	48,54	13,65	68,21	68,90

ESTADOS	E/CF %	PRECIO SIN IMPUESTOS			
		Coste ex fábrica	Gastos distribución	TOTAL	
				Pesetas	% s/PVP
Bélgica	5,45	34,07	16,32	50,39	29,82
Dinamarca	54,99	31,35	23,80	55,15	12,80
República Federal de Alemania	40,19	43,61	20,99	64,60	26,80
Francia	5,03	16,35	7,06	23,41	25,17
Grecia	4,75	16,35	6,46	22,81	38,66
Irlanda	53,21	59,97	30,38	90,35	26,11
Italia	4,66	27,26	11,67	38,93	28,01
Luxemburgo	4,79	31,35	12,54	43,89	33,25
Holanda	24,99	34,07	17,98	52,05	28,14
Reino Unido	54,67	50,43	29,26	79,69	24,90
España	9,90	21,55	5,26	26,81	57,04
Portugal	8,83	21,81	8,98	30,79	31,10

Información referida al 1 de abril de 1986, excepto para España que lo hace al 1 de enero de 1987. Las magnitudes no porcentuales se expresan en pesetas.

Fuente: CEE DG XXI. Unión Aduanera y Fiscalidad Indirecta.

Otro aspecto que llama la atención es que España tiene el precio de venta al público más bajo entre las labores más vendidas, lo que en parte se explica por su bajo precio sin impuestos, pero sólo en parte, ya que, como se ve claramente en el cuadro, todavía hay países como Francia y Grecia que lo tienen aún más bajo; la explicación hay que buscarla pues por el lado de la fiscalidad.

A la vista de este cuadro, vamos

a encontrar la causa de algo que ya habíamos observado en el cuadro anterior, y es la discrepancia existente entre el peso que el componente *ad valorem* y el específico tienen en los distintos países. Vemos ahora cómo los Estados con componente específico más elevado son precisamente aquellos que tienen los cigarrillos de precio más alto, mientras que, por el contrario, los países con precios bajos prefieren exigir un tipo *ad valorem* elevado y un específico bajo. En

la columna E/CF, en que se calcula el tanto por ciento que el componente específico supone sobre el total de la carga fiscal, y que, como sabemos, debe estar dentro de la horquilla del 5 al 55 por 100, vemos claramente cómo los países con precios elevados mantienen esta relación muy próxima al tope máximo del 55 por 100, y cómo en los que tienen precios bajos la relación está en el límite inferior del 5 por 100, e incluso pasándose por bajo de él. Esto

explica las tensiones existentes que imposibilitan el que, como era deseo de la Comisión, la horquilla se fuera cerrando para llegar en una nueva etapa a los límites del 10 y 35 por 100, y terminar con una relación fija del 20 por 100. Hoy parece que se ha abandonado definitivamente esta idea, ya que se ha prorrogado *sine die* la vigencia de la etapa actual.