



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Impuestos Especiales sobre el consumo: situación
en España y en otros países de la Unión Europea

Autor

Lucía Caveró Beguer

Director

Miguel Ángel Barberán Lahuerta

Facultad de Economía y Empresa
2016

TÍTULO: Impuestos Especiales sobre el consumo: situación en España y en otros países de la Unión Europea

AUTOR: Lucía Cavero Beguer

DIRECTOR: Miguel Ángel Barberán Lahuerta

TITULACIÓN: Grado en Economía

RESUMEN

El presente trabajo pretende proporcionar una visión general de los Impuestos Especiales como segunda figura básica en el sistema de la imposición indirecta de nuestro país. Para ello, abordaremos diversos aspectos que van desde su naturaleza y diferencias con otros impuestos que gravan el consumo, hasta su aparición en España y la necesaria armonización a nivel europeo. Además, expondremos el papel que desempeñan estos tributos en los sistemas fiscales, para posteriormente valorarlo bajo los principios impositivos. Analizaremos también, cómo está delimitado su ámbito de aplicación, veremos las diferentes maneras en las que se puede realizar el devengo de estos impuestos y en qué proporción están cedidos los recursos tributarios a las Comunidades Autónomas. El trabajo cuenta también con una parte aplicada, en la que describiremos la situación en España atendiendo a todas las variantes que engloban los Impuestos Especiales y sus rendimientos. Por último, haremos una comparación de España con una selección de diez países de la Unión Europea, de la que extraeremos conclusiones a cerca de los modelos tributarios existentes en estos países, así como posibles escenarios de reformas fiscales aplicables a nuestro país.

ABSTRACT

This paper aims to provide an overview of excises as second basic figure in the indirect taxation system in Spain. To do this, we will evaluate not only its nature and differences with other taxes on consumption, but also the role of them and its necessary European harmonization. Moreover, the regulation of this type of imposition will be analyzed as well as what proportion of the revenues generated is transferred to the regional level. The work also has a practical part, in which we will describe the situation in Spain of these taxes and their yields. Finally, we will do a comparison with other European countries, from which we will draw conclusions regarding tax models existing in these countries, just as possible tax reforms in Spain.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	1
2. MARCO TEÓRICO.....	2
2.1. CONCEPTO Y ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES	2
2.2. DIFERENCIAS CON EL IVA	3
2.3. ANTECEDENTES	4
2.3.1. Origen de los Impuestos Especiales en España.....	4
2.3.2. Armonización Europea de los Impuestos Especiales	6
2.4. Papel de los Impuestos Especiales en los sistemas fiscales	7
2.5. REGULACIÓN EN ESPAÑA	12
2.5.1. Ámbito de aplicación.....	12
2.5.2. Régimen suspensivo	13
2.5.3. Capacidad tributaria CCAA.....	14
2.6. VALORACIÓN PRINCIPIOS IMPOSITIVOS	15
3. SITUACIÓN EN ESPAÑA.....	17
3.1. DESCRIPCIÓN Y TIPOS IMPOSITIVOS	17
3.1.1. Impuestos Especiales de Fabricación.....	17
3.1.2. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.....	21
3.1.3. Impuestos Especiales sobre el Carbón y la Electricidad	22
3.2. RENDIMIENTOS EN ESPAÑA	23
4. COMPARACIÓN CON OTROS PAISES DE LA UE	25
4.1. ANÁLISIS GLOBAL.....	25
4.1.1 Aspectos relevantes de los países de la muestra	26
4.1.2 Recaudación global y per cápita de los Impuestos Especiales Armonizados	27
4.1.3 Recaudación respecto al PIB y a la renta per cápita.....	31
4.2. IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO	34
4.3. IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS	40
4.4. IMPUESTO SOBRE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS	44
5. CONCLUSIONES	49
6. BIBLIOGRAFÍA.....	51
ANEXOS	53

1. INTRODUCCIÓN

Tras el progresivo deterioro de las finanzas públicas surgido durante ocho años de crisis económica en nuestro país, con un nivel de deuda pública equivalente al de nuestro PIB, se vuelve ineludible la adopción de medidas correctivas enfocadas a la reducción del desequilibrio presupuestario.

Si a este escenario le añadimos tanto la inestabilidad política en la que nos encontramos, como la presión ejercida por los mandatarios de la Unión Europea en materia de consolidación fiscal, se pone más que nunca en el punto de mira la remodelación de nuestro sistema tributario.

En este sentido, si analizamos la estructura de nuestro sistema fiscal observamos que existe un conjunto de tributos que adoptan un papel decisivo, siendo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el que mayores ingresos fiscales representa, seguido del Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales ocuparían el tercer lugar en cuanto a nivel de recaudación y, en último lugar, el Impuesto de Sociedades. Como vemos existe una distribución equilibrada de los mismos atendiendo a si se trata de impuestos directos o indirectos.

En contraposición de esta idea, las propuestas reformistas recomendadas y venidas desde organismos internacionales, tales como la OCDE o el FMI, están encaminadas a modificar los mecanismos recaudatorios, reconduciendo de esta forma el grueso de la recaudación desde la imposición directa hacia la indirecta, especialmente, sobre el consumo, la energía y el medio ambiente.

En referencia a lo anterior se ha planteado este trabajo, en el que se pretende analizar la situación de la imposición indirecta y sus posibilidades de reestructuración, centrándonos dentro de ésta en los Impuestos Especiales sobre el consumo, ya que ofrecen mayor margen de actuación si lo comparamos con el IVA, el cual encontramos ya en una fase muy estabilizada. Además, los Impuestos Especiales presentan características que lo diferencian del resto de tributos, destacando sobre el resto el hecho de que su función va más allá de la meramente tributaria, ya que su existencia radica en parte para costear los daños que provoca en la salud el consumo de algunos de

los productos sometidos a este gravamen, y por otra parte para controlar el uso de determinados recursos energéticos que afectan negativamente al medio ambiente.

Otro hecho destacable, es que se trata de una clase de impuestos bien asumida por los contribuyentes, realizando el pago de los mismos sin ser conscientes de sus términos exactos. También hay que destacar su facilidad de gestión, haciendo que sea más rentable su recaudación, y su difícil elusión, ya que están sometidos a exhaustivos controles en su comercialización.

En definitiva, los Impuestos Especiales sobre el consumo suponen hoy en día una realidad consolidada en los sistemas fiscales y tienen, cada vez más, una importancia muy destacable.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. CONCEPTO Y ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

En este primer apartado, vamos a conocer la naturaleza de estos impuestos, así como sus características más representativas. Los Impuestos Especiales (en adelante IE) son tributos indirectos que gravan el consumo específico de determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA como impuesto general. Se configuran como impuestos lineales, ya que gravan la cantidad consumida independientemente del nivel de renta del consumidor, y su devengo es instantáneo, puesto que gravan el consumo en el momento de adquirir el bien en cuestión. Además, nos referimos a ellos como impuestos monofásicos, debido a que recaen en una sola fase del proceso de producción y comercialización, por lo que son las empresas las que actúan como agentes recaudadores, trasladando el impuesto al precio final.

Las funciones principales de estos impuestos son la recaudación y el cubrimiento de los costes sociales que conllevan el consumo de los mismos. Estos impuestos están armonizados a nivel europeo, siendo su denominación comunitaria “*accisas*”. En España están regulados a nivel estatal en base a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Los denominados Impuestos Especiales de Fabricación gravan:

- Alcohol y bebidas alcohólicas
 - Cerveza
 - Vino y bebidas fermentadas
 - Productos intermedios
 - Alcohol y bebidas derivadas
- Hidrocarburos
- Labores del tabaco

Además de estos, los Impuestos Especiales incluyen el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, el cual grava la primera matriculación de los mismos, y los impuestos sobre Carbón y Electricidad, los cuales gravan la puesta a consumo de Carbón y el suministro de energía eléctrica respectivamente.

2.2. DIFERENCIAS CON EL IVA

En nuestro país, la imposición indirecta encuentra dos figuras básicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales, las cuales representan conjuntamente más del 40% de la recaudación en las arcas del Estado. En concreto, fueron las responsables de nuestros ingresos fiscales en 2014 en un 32,6% en el caso del IVA y en un 11,1% en concepto de IE. Antes de comenzar a hablar de las disparidades entre los dos impuestos, hemos de decir que, ambos guardan relación en el sentido de que todos los bienes que soportan Impuestos Especiales son además gravados por el IVA y, aunque son distintos sus hechos imposables, representan de este modo una doble tributación.

Resulta obvio que entre ambos impuestos existen similitudes, puesto que los dos gravan el consumo, pero muchos son los aspectos que los diferencian, como por ejemplo la forma de gravar dicho consumo, ya que el IVA lo hace de forma general y con ello nos referimos a cualquier bien o servicio susceptible de ser comercializado por empresarios y/o profesionales, y los IE, en cambio, gravan específicamente la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes (alcohol, tabaco, hidrocarburos, electricidad y primera matriculación de determinados medios de transporte).

Otra disparidad, la encontramos en los tipos de gravamen que, en el caso de los IE, se determinan independientemente para cada mercancía, mientras que los tipos impositivos del IVA se agrupan en tres grupos con tipos proporcionales del 4%, 10% y 21%. En ese orden, el tipo superreducido grava principalmente los bienes de primera necesidad, el reducido va dirigido a aquellos productos alimenticios, productos sanitarios, transporte, servicios de hostelería y construcción de nuevas viviendas entre otros, y finalmente con un 21%, comúnmente conocido como tipo general, se grava al resto de bienes.

Otro elemento de diferenciación entre los dos impuestos indirectos es que, por un lado, el IVA tiene carácter plurifásico ya que grava el valor añadido en todas las fases de la cadena productiva sea cual sea el tipo de mercancía, los IE, en cambio, son monofásicos gravando únicamente en una fase de la producción de unos bienes y servicios concretos. Por otro lado, la operación que se grava en el IVA es la entrega de bienes o prestación de servicios, mientras que en los IE se grava la producción, fabricación, importación o distribución de ciertos productos.

Finalmente, otra de las diferencias es el elevado intervencionismo estatal dirigido a los Impuestos Especiales, el cual se debe a la repercusión que tiene en la sociedad el consumo de los bienes a objeto de gravamen.

2.3. ANTECEDENTES

2.3.1. Origen de los Impuestos Especiales en España

La trayectoria de la imposición indirecta a nivel especial en España remonta su inicio a finales del siglo XIX y principios del siglo XX. Esta clase de impuestos que gravaban el consumo fue apareciendo en solitario y sin ninguna coordinación entre ellos, el impuesto de los alcoholes, en 1888; el del azúcar, en 1892; el que gravaba la achicoria, en 1899; y el que recaía sobre la cerveza, en 1917, extendiéndose en 1951, a los jarabes y bebidas refrescantes.¹

¹ CAYÓN GALIARDO, A. (2001): *Los impuestos en España*, capítulo 9 Impuestos especiales y otras figuras impositivas, pag.668. Aranzadi.

Todos ellos se recogieron en el libro IV de la Contribución de Usos y Consumos, la cual fue creada por José Larraz López² y publicada en la Ley de Reforma Tributaria del 16 de diciembre de 1940, que perseguía un mayor conocimiento de las bases tributarias, la elevación de los tipos de gravamen, y la sistematización de la imposición sobre el gasto.

En 1932 nace el Impuesto sobre el Petróleo y sus derivados; un poco más tarde, en 1940, aparece el Impuesto sobre el Uso del Teléfono, los cuales se añadieron a la Contribución de Usos y Consumos, aunque en otros apartados. Posteriormente, la Ley de 11 de junio de 1964 agrupa todas estas figuras bajo la denominación “Impuestos Especiales”, cuyo texto refundido fue aprobado por Decreto de 2 de marzo de 1967.

A partir de entonces, y por la presión que ejercía la futura adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, se produjo un proceso de reorganización de la imposición indirecta, en el que se redujo el número de los IE originarios, como fueron el de la fabricación de azúcar y de achicoria, y en el que se añadió el Impuesto sobre el Tabaco que anteriormente estaba sujeto al Impuesto sobre el Lujo. Se integraron en el IVA el impuesto especial sobre bebidas refrescantes y el uso del teléfono.

La evolución legislativa posterior, se plasmó en la Ley 39/1979 la cual fue de carácter provisional debido a la escasez de tiempo que estuvo en vigor. El motivo fue la previsión de la implantación del IVA que finalmente sucedió en 1986, provocando la necesidad de una nueva reforma en cuanto a imposición especial sobre el consumo, la cual tuvo lugar por la Ley 45/1985, que es la legislación que precede a la actual.

Finalmente, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre pretende poner un poco de orden, agrupando toda la normativa en cuanto a Impuestos Especiales. Dicha ley entró en vigor el 1 de enero de 1993, en ella se desarrolla el Real Decreto 1165/1995 por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, y es la normativa que está vigente en la actualidad.

Desde entonces, se ha dado una evolución continua de estos, agravada sobre todo por condicionantes extra fiscales, como son la protección de la sanidad,

² LARRAZ LÓPEZ, J. (1904-1973): Jurista, economista, sociólogo y filósofo. Fue Ministro de Hacienda de España durante el segundo gobierno presidido por Francisco Franco.

agricultura, industria y con el máximo consenso de la sociedad en torno a las consecuencias nocivas de su consumo.

2.3.2. Armonización Europea de los Impuestos Especiales

El origen del proceso armonizador a nivel europeo se encuentra en el Tratado de Roma, firmado en 1957, y en el que se constituyó la Comunidad Económica Europea. El objetivo perseguido con esta armonización era la de unión aduanera (llamado por entonces mercado común) y con ello, tendrían que desaparecer las trabas arancelarias entre los países signatarios de dicho tratado. Se pretendía la eliminación de las fronteras fiscales principalmente en materia de imposición hacia el consumo, así como limitar distorsiones a la competencia, asegurándose de esta manera que la recaudación se quedase en el lugar de consumo.

El punto de mira de las exigencias comunitarias se centró en la introducción de un impuesto común general al consumo, es decir, el IVA, dejando a un lado la armonización de los IE³. No obstante, decidieron mantener todos aquellos impuestos sobre los bienes que provocasen grandes ingresos por su alto consumo, justificando su existencia como medida de freno a los que dieran lugar a consumos nocivos.

A la hora de seleccionar los impuestos, la Comisión de las Comunidades Europeas se basó en un conjunto de criterios que consistieron en primer lugar, en delimitar de qué impuestos era imprescindible la armonización, y en segundo lugar, definir la estructura de estos, atendiendo a su campo de aplicación, bases imponibles y tipos de gravamen, analizando en mayor medida a los que tuviesen gran influencia en los intercambios comunitarios.

Esta selección excluyó a los impuestos que gravasen los bienes de primera necesidad y decidió mantener a los impuestos sobre hidrocarburos, tabacos elaborados, alcohol, cerveza y vino.

Una vez seleccionados, esta maniobra de acoplamiento de los IE pasó por tres fases, una primera en la que se armonizase su estructura, una segunda en la que los tipos de gravamen quedasen armonizados, que en realidad consistió en delimitar unos tipos

³ Según quedó recogido en el Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea.

impositivos mínimos, y la última que consistió en la eliminación de los restantes impuestos indirectos, a excepción del IVA.

Finalmente, se aprobaron una serie de Directivas que son las que componen el marco normativo de lo que se refiere a la imposición por Impuestos Especiales a nivel comunitario (ver Anexo I).

Recapitulando toda esta información, podríamos decir que la armonización consensuada, se refleja en las siguientes ideas principales: la existencia obligatoria en todos los Estados miembros de la CEE de los Impuestos Especiales que graven el alcohol y bebidas alcohólicas, productos energéticos y labores del tabaco, quedando establecidos unos tipos mínimos para cada uno, y estableciendo como denominación para el conjunto de estos el nombre de accisas. Además, se pueden añadir o mantener impuestos especiales distintos de los anteriores siempre y cuando respeten las exigencias de libre intercambio y sana concurrencia. En cuanto a la recaudación, esta deberá ser percibida por el Estado miembro en el que se consuman los bienes objeto de tributación. Y por último, existirá un sistema de control de la circulación intracomunitaria de productos sometidos a estos impuestos, siendo la circulación fuera del sistema motivo de infracción.

Por último, cabe señalar que tanto el IVA como los IE tienen gran incidencia en los mercados por recaer directamente sobre el consumo, y también por afectar a la inflación, ya que estos impuestos generan con las elevaciones de sus tipos, trasladadas a los precios finales de los productos gravados, que aumente el nivel de precios, hecho que con otra clase de tributos no ocurre. Además, son impuestos en constante evolución, y en la actualidad más que nunca, debido a los problemas derivados de elevados déficits presupuestarios de los Estados miembros en los que es fácil recurrir a este tipo de impuestos con demandas más rígidas para incrementar sus recaudaciones. Por todo esto, las directivas comunitarias han de incidir tanto en su regulación como en su armonización para el buen funcionamiento de un mercado único.

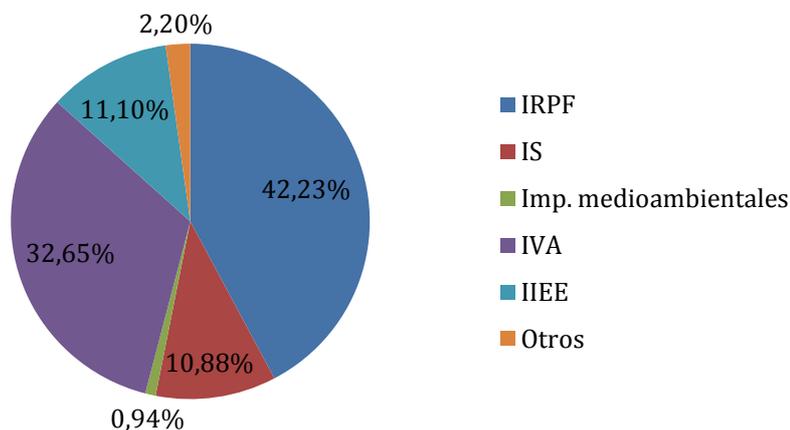
2.4. Papel de los Impuestos Especiales en los sistemas fiscales

Las funciones que desempeñan los Impuestos Especiales en un sistema tributario son básicamente dos, la función recaudatoria y la de cubrimiento de los costes sociales

ocasionados por el consumo de los bienes a objeto de gravamen. Además, la aportación recaudatoria que realizan estos impuestos supone otro de los principales argumentos. Pero son más las razones que avalan su existencia; por un lado, hemos de señalar las características de los productos, ya que son de demanda rígida, con un alto consumo y con una difícil sustitución, y por el otro, la facilidad en su gestión por parte de la Administración.

Para darnos cuenta de la magnitud que suponen, hay que recurrir a las cifras. En concreto, se recaudaron en concepto de Impuestos Especiales 19.104 millones en 2014, correspondiendo al 11,1% de la recaudación total de Hacienda.

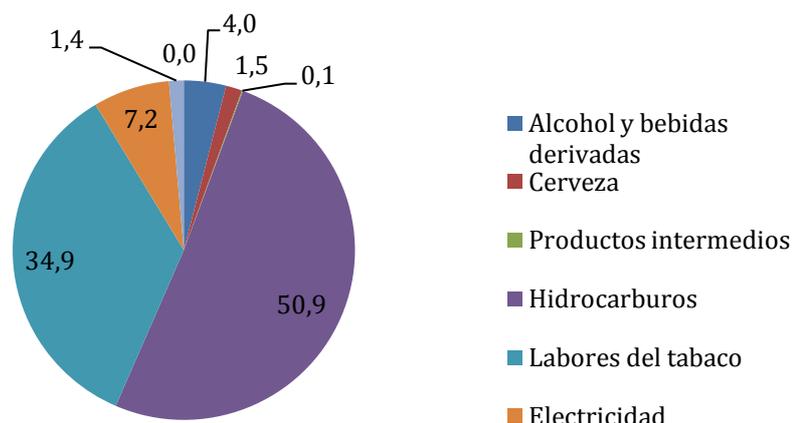
GRÁFICO 2.1: Recaudación de cada impuesto respecto a la recaudación total del año 2014



Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

Como se puede apreciar en el gráfico 2.1. en el que se muestra el porcentaje de recaudación de los impuestos especiales respecto a la recaudación total, los impuestos especiales representan un 11,1% del total, por encima del 10,8% del Impuesto de Sociedades y por debajo del IVA y del IRPF con un 32,6% y un 42,2% respectivamente.

GRÁFICO 2.2: Recaudación de cada IE respecto a la recaudación total de IE del año 2014



Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

El gráfico 2.2. representa el porcentaje de recaudación de cada uno de los Impuestos Especiales sobre el total de los mismos. Vemos que entre todos los impuestos especiales, dos son los impuestos que predominan, el impuesto que mayor recaudación obtiene es el Impuesto sobre Hidrocarburos con un 50,9%, seguido del Impuesto sobre las labores del tabaco con un 34,8%. Más adelante, nos detendremos en este aspecto y analizaremos su evolución en España a lo largo de los últimos años.

Un aspecto destacable respecto a la recaudación radica principalmente en la facilidad de administración y gestión de estos tributos, básicamente gracias a la medición cuantitativa de los mismos que permite un control físico de las cantidades producidas. Para distinguir los bienes gravados de los que no, se utilizan los llamados timbres, sellos o empaquetamientos alternativos. Los productores están obligados a llevar un libro de registro, donde se supervisa y se cuantifica la producción, controlándose asimismo los canales de producción y comercialización.

Otro de los motivos destacables que apoya la existencia de estos impuestos radica en una finalidad extra fiscal, basada en políticas medio ambientales o sanitarias, acompañadas de una creciente sensibilidad en materia de medio ambiente y, por otro lado, la lucha antibacaco, lucha que está empezando a verse en España para el consumo de alcohol.

Numerosos autores coinciden en la discriminación selectiva e intencionada de estos bienes o servicios. A partir de ésta, podemos señalar los diferentes motivos, que justifican esta discriminación.

En primer lugar, es un medio de control del consumo de determinados bienes considerados nocivos para la salud. En este caso, nos referimos tanto al alcohol como al tabaco, los cuales pueden provocar importantes y negativas consecuencias a los consumidores (y a los que no los consumen), causando incluso graves enfermedades, por lo que en este sentido, la discriminación que sufren estos bienes se justifican por las grandes cuantías en las partidas destinadas a la sanidad que le originan al Estado para contrarrestar estos efectos nocivos en la población.

En segundo lugar, es una forma de internalizar las deseconomías externas generadas tanto por productores como consumidores en cuestión de contaminación. Los gravámenes sobre contaminación han cobrado gran atención de hacendistas y economistas debido a la alternativa que existe de control; ésta se basa en la regulación y prohibición de las actividades industriales contaminantes. El problema que tiene esta opción es que aumentan los costes de las empresas productoras pudiendo impedir su producción. En la práctica, sin embargo, los impuestos especiales no distorsionan el nivel de producción de las empresas, ya que es en los consumidores donde recaen los costes (internos y externos) actuando el propio mercado como regulador.

En tercer lugar, el impuesto sobre los hidrocarburos, aparte de estar fuertemente vinculado al motivo de la contaminación que comentábamos en el párrafo anterior, actúa junto al impuesto de matriculación como limitadores en las carreteras para aquellos que estén dispuestos a pagar el precio que conlleva utilizarlas, de este modo se aprovechan mejor las infraestructuras públicas. Además, la completa gratuidad de las carreteras implicaría congestiones de tráfico y discriminaría a otros medios de transporte.

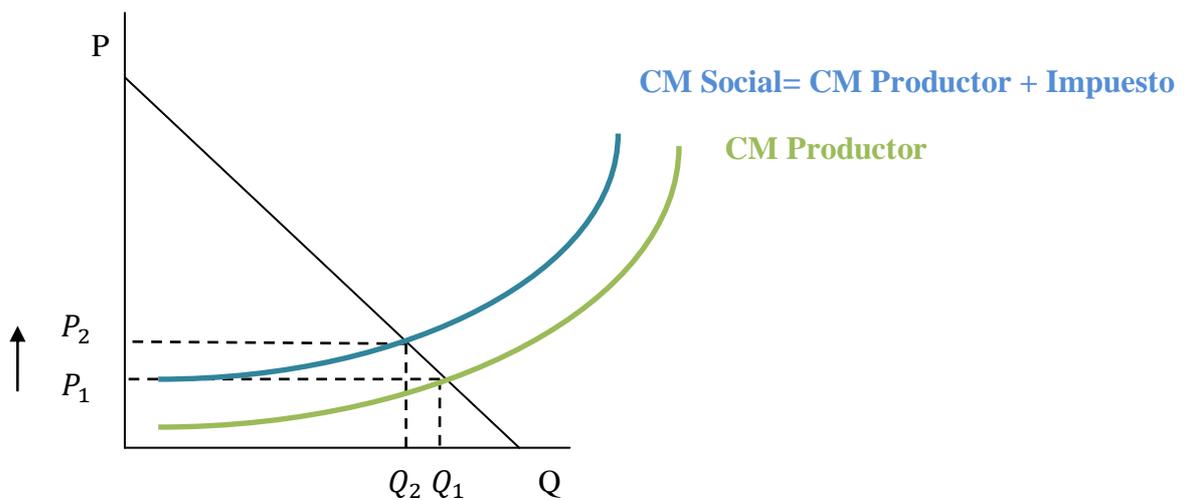
Este tipo de impuesto también ha sido objeto de debate por su actuación estatal en determinados sectores económicos, como recoge Neumark⁴, *“Por lo que se refiere en primer lugar a la imposición sobre vehículos automóviles, la historia financiera ofrece muchos ejemplos de cómo, mediante intervenciones político-fiscales, se puede influir en*

⁴ NEUMARK, F. (1994): *Principios de la imposición*. 2ª edición, pág. 254. Instituto de estudios fiscales.

la producción y utilización de los vehículos automóviles en general y de las características o tipos específicos”.

No obstante, es de gran relevancia la justificación económica que tiene hoy en día discriminar el consumo de estos bienes vía impuestos, la cual se basa por un lado, en la internacionalización de las externalidades negativas que provocan tanto en la producción como en el consumo de este tipo de bienes, corrigiendo el coste marginal de los mismos a su nivel socialmente óptimo con impuestos del tipo pigouviano, en los que el coste marginal del productor más el impuesto se iguala al coste marginal social, como podemos apreciar en el gráfico 2.3., donde podemos ver que el impuesto se traslada al precio final. Se consigue así, una utilización racional de los recursos naturales, además de proteger la salud de las personas.

GRÁFICO 2.3: Corrección de externalidad negativa mediante un impuesto de tipo pigouviano



Fuente: Elaboración propia

Por otro lado, consigue fomentar una diferenciación impositiva óptima mediante la regla de Pigou y la de Corlett-Hague, la primera consiste en aplicar tipos impositivos más elevados cuanto menos elástica, es decir, más rígida sea la demanda del bien en cuestión y así obtener una recaudación determinada generando un menor exceso de gravamen. Por otro lado, Corlett-Hague manifiesta que es deseable gravar a tipos más elevados a aquellos bienes que presenten mayor grado de complementariedad con el

ocio. Ambas reglas explicarían en la actualidad los tipos impositivos del alcohol y el tabaco.

Hay que tener en cuenta también, que a la hora de establecer los tipos impositivos, no se debe imponer gravámenes demasiado elevados, ya que pueden provocar la evasión de estos impuestos, fomentar actividades como el contrabando, y que el consumo se dirija a otros productos con un precio más bajo y por consiguiente, de peor calidad.

2.5. REGULACIÓN EN ESPAÑA

2.5.1 Ámbito de aplicación

Para abordar el tema del ámbito de aplicación donde se exigen los Impuestos Especiales, hay que diferenciar primero el ámbito territorial en comunitario e interno.

Por un lado, el ámbito territorial comunitario es el constituido por la normativa de la CE, en el cual se dan algunas exclusiones en cuanto a territorios, que para el caso de España son las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Por otro lado, el ámbito territorial interno está regulado bajo la normativa española de IE, en el que la aplicación de la LIE incluye a Canarias, Ceuta y Melilla con el carácter de norma no armonizada comunitariamente teniendo una regulación especial⁵.

El ámbito de aplicación no es uniforme, en el caso de los IE de fabricación se exige su aplicación en todo el territorio español a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla, pero en el caso de Canarias si se exige el impuesto sobre Alcohol y Bebidas alcohólicas. En cambio, tanto el impuesto sobre Electricidad, como el impuesto sobre Determinados Medios de Transporte sí se aplican a todo el territorio español.

Por último, cabe señalar que para el caso de Navarra y País Vasco, se exigen estos impuestos en conformidad con el convenio y concierto económico en vigor.

⁵ Según el art. 3. LIE, se entenderá sin perjuicio de lo establecido en Convenios y Tratados internacionales y de los regímenes tributarios especiales por razón de territorio.

2.5.2. Régimen suspensivo

Como ya hemos visto, el devengo del impuesto es instantáneo, produciéndose en la primera fase del ciclo de fabricación y comercialización, trasladando la carga fiscal al consumidor final, pero es importante aclarar que el devengo puede producirse de diferentes maneras, dependiendo del impuesto y de la actividad en la que se pretenda gravar el impuesto en cuestión.

En el caso de los Impuestos Especiales de Fabricación y, si se trata de gravar la fabricación, el devengo se produce una vez que salen de las fábricas en el momento de consumo, pero hay veces en las que los productos salen de las fábricas destinados a otras fábricas o depósitos fiscales⁶. Es en el último caso en el que existe el llamado “régimen suspensivo”, el cual evita los costes que se generarían en el desfase temporal que se produce cuando la salida de fábrica no significa que se vaya a consumir en ese momento, y como consecuencia de esto, transcurre un periodo de tiempo entre la realización del hecho imponible y el momento en el que finalmente se consume el producto y se devenga el impuesto.

Dicho “régimen suspensivo” se define en la LIE como *“régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los IE de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo, y en consecuencia, no es exigible el impuesto”*

Se contemplará este régimen fiscal mientras no salgan de la fábrica o del depósito fiscal donde se almacenen, o durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque sea por diferentes Estados comunitarios.

El régimen suspensivo finalizará, según el artículo 17 de la LIE:

a) Por la realización de cualquiera de los supuestos que originan el devengo del Impuesto.

⁶ LIE Art. 4 10. “Depósito fiscal”: El establecimiento o la red de oleoductos o gaseoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

b) Mediante la exportación o la vinculación de los productos objeto de los IE de fabricación a alguno de los regímenes aduaneros suspensivos para su posterior envío a un país tercero.

Una vez finalizado el régimen suspensivo se devengará dentro del ámbito territorial interno correspondiente.

La existencia de este régimen suspensivo facilita la libre circulación intracomunitaria, ya que el principio de imposición se mantiene según la ley vigente en el país de destino, gravando el consumo según los tipos del país en cuestión, siendo recaudado por el país en el que se produzca el consumo.

Si en cambio la actividad es la importación, el devengo se dará en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de la importación, pero si ésta está destinada a una fábrica o depósito fiscal se realizará en régimen suspensivo. En el caso de ser una venta a distancia, se devengará en el momento de la entrega.

Para el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte el devengo tendrá lugar en el momento en el que el sujeto pasivo solicite la primera matriculación definitiva del transporte.

Finalmente, en el impuesto que grava el carbón, el devengo se producirá en el momento de puesta a disposición del carbón a los adquirientes y, en el impuesto sobre la electricidad, cuando resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía suministrada en los periodos de facturación.

2.5.3. Capacidad tributaria CCAA

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre⁷ recoge los datos sobre la capacidad tributaria de las Comunidades Autónomas en el artículo 8, siendo los recursos tributarios cedidos los siguientes:

⁷Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

- La recaudación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

- Cesión del 58% de la recaudación líquida obtenida por los Impuestos Especiales de Fabricación.

- Cesión del 100% de la recaudación líquida por el Impuesto sobre la Electricidad.

2.6. VALORACIÓN PRINCIPIOS IMPOSITIVOS

Es relevante analizar y valorar si el papel que desempeñan estos impuestos corresponde con un sistema tributario bien establecido. Para ello, utilizaremos los siguientes principios en base a la recopilación que hace Fuentes Quintana⁸ de los Principios de la Imposición de Neumark.

- Principio de equidad:

Un impuesto equitativo será aquél que grave de manera equivalente a la capacidad económica del contribuyente cumpliendo la equidad horizontal y la vertical, es decir, que grave igual a los que tengan una situación igual y desigual a los que su situación sea diferente.

Este principio no se cumple, debido a la regresividad de estos impuestos, ya que el ratio de consumos especiales sobre el consumo total disminuye conforme aumenta la renta. Una persona de renta baja soporta mayor porcentaje de impuestos indirectos que una persona rica.

En impuestos como el del alcohol y el tabaco, de los cuales se pretende reducir su consumo por ser nocivo, no afecta de la misma manera su regresividad que en el caso del impuesto sobre la electricidad, siendo éste un bien necesario, el cual obliga a pagar a familias con escasas capacidades económicas el mismo impuesto, junto al 21% de IVA correspondiente, que una familia con alto poder adquisitivo.

⁸ FUENTES QUINTANA E. (1986): *Hacienda pública. Principios y estructura de la imposición.* .Pág. 424-434.

- Principio de eficiencia :

Una imposición óptima conlleva una eficiente asignación de los recursos, así como una maximización del bienestar. Cuanto menor exceso de gravamen represente, es decir, menor coste genere al contribuyente, más eficiente será el tributo. En este aspecto son eficientes ya que estos tributos recaen sobre los bienes con gran rigidez en la elasticidad de su demanda.

Se puede considerar por otro lado su eficiencia si hablamos del cumplimiento de sus propósitos en cuanto a disminución de consumos nocivos en el caso de alcohol y tabaco, el freno de consumos excesivos si hablamos de la energía, y a la asignación de costes en cuanto a carreteras y contaminación, como ocurre con los impuestos de hidrocarburos y de vehículos.

- Principio de suficiencia :

El principio de suficiencia es el que establece que los impuestos que se exigen a los ciudadanos tienen que ser de una cuantía recaudatoria suficiente para que el Estado pueda acometer sus necesidades y prestar los servicios que le competen.

Los impuestos especiales cumplen este requisito gracias a su importante recaudación que como veremos más adelante cubren los llamados costes sociales que ocasiona su consumo.

Este aspecto trae consigo bastantes controversias, debido a que su recaudación no cumple con un principio finalista y no se dispone de datos que muestren en claridad el uso destinado de la recaudación de cada impuesto en su totalidad. En materia de sanidad es muy difícil controlar cual es la cantidad de dinero que se utiliza para tratar exclusivamente los casos derivados de las consecuencias del consumo del alcohol y el tabaco. Y lo mismo pasa con las carreteras, es imposible cuantificar los daños provocados por el uso ni si están cubiertos en su totalidad todos los gastos que conllevan el mantenimiento de este tipo de infraestructura.

Se desconocen las cuantías exactas, pero sí que se destina a los usos que competen en cada caso. En el caso de los impuestos sobre tabaco y alcohol, los ingresos se destinan a sanidad, y en el caso de gasolinas y medios de transporte se destinan a la construcción y/o mantenimiento de las vías de transporte.

Además de estos principios, cabe destacar el principio de sencillez, por su facilidad de administración tanto para Hacienda como para el contribuyente, que aún hacen más atractiva su existencia. Cumpliendo además el principio de claridad y certeza, que al tratarse de bienes gravados en su producción o venta, están bajo control exhaustivo desde las propias fábricas.

3. SITUACIÓN EN ESPAÑA

3.1. DESCRIPCIÓN Y TIPOS IMPOSITIVOS

Dentro de los Impuestos Especiales podemos diferenciar entre los IE de Fabricación, IE sobre Determinados Medios de Transporte, e IE sobre Carbón y Electricidad.

3.1.1. Impuestos Especiales de Fabricación

Como su propio nombre indica, esta clase de impuestos grava la fabricación o importación de una serie de productos. A continuación veremos cada uno así como sus tipos impositivos:

- Alcohol y bebidas alcohólicas:

Dentro de este apartado se distinguen cuatro clases de productos de contenido alcohólico, en los que la base imponible se constituye por el volumen de productos expresado en hectolitros acabado a la temperatura de 20°C.

- Impuesto sobre la Cerveza:

Este tributo grava la cerveza y los productos constituidos por mezclas de cerveza siempre que su grado alcohólico volumétrico sea superior al 0,5%. En la tabla 3.1 quedan recogidos los distintos tipos impositivos aplicados dependiendo de la graduación de la cerveza.

TABLA 3.1: Tipos impositivos por graduación de cerveza

Producto	Tipo impositivo
Grado alcohólico < 1,2% vol.	0 €/hl
1,2% vol < grado alcohólico < 2,8% vol.	2,75 €/hl
Grado alcohólico > 2,8% vol. y grado plato ⁹ < 11	7,48 €/hl
11 < grado plato < 15	9,96 €/hl
15 < grado plato < 19	13,56 €/hl
Grado plato > 19	0,91 €/hl y por grado plato

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

○ Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas:

Su ámbito objetivo lo integran, el vino tranquilo, vino espumoso, bebidas fermentadas tranquilas y bebidas fermentadas espumosas.

En España no existía un tributo que gravase el vino, pero las Directivas Comunitarias obligaron su existencia dentro de los IE armonizados, por tanto, aparecen como impuesto que grava el alcohol pero con un tributo instrumental de 0 €/hl con objeto de posibilitar la utilización por los productores del vino y demás bebidas fermentadas en el sistema intracomunitario de circulación. Para su seguimiento, los fabricantes y titulares de depósitos fiscales tienen que presentar un informe trimestral del movimiento que ha tenido lugar en el establecimiento.

○ Impuesto sobre Productos Intermedios:

Grava a todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2% vol. e inferior al 22% vol. y que no estén incluidos en los anteriores.

TABLA 3.2: Tipos impositivos por graduación de productos intermedios

Producto	Tipo impositivo
Grado alcohol < 15% vol.	36,65 €/hl
Los demás productos intermedios	61,08 €/hl

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

⁹ Grado plato: La cantidad en gramos de extracto seco primitivo del mosto original de la cerveza contenido en 100 gramos de dicho mosto a la temperatura de 20°C.

- Impuesto sobre Alcohol y Bebidas derivadas:

Este impuesto grava una gama de bebidas alcohólicas con un mayor grado de alcohol tales como:

- a) Productos con contenido etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico adquirido mayor o igual de 80% vol. (alcohol etílico y aguardientes desnaturalizados) y menor de 80% vol. (aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas).
- b) Vinos, vermouths y preparados o bebidas fermentadas como la sidra con un grado alcohólico volumétrico adquirido mayor del 22% vol.
- c) El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

El tipo aplicable será de 913,28 €/hl de alcohol puro, mientras que para el régimen de destilación artesanal y el régimen de cosechero se impondrán tipos específicos.

- Impuesto sobre Hidrocarburos:

Se gravarán según el volumen de productos expresados en miles de litros a 15°C. En el caso de los que se midan en unidades de peso o de energía, su base estará expresada en toneladas métricas o en giga julios (GJ).

Los tipos impositivos que gravan a los hidrocarburos son la suma de un tipo estatal y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Hidrocarburos, el cual es a nivel autonómico, además del IVA. Dicho IVMDH se suprimió en 2013 y quedó integrado en el Impuesto sobre Hidrocarburos¹⁰. Dentro de los tipos estatales incluyen en algunos casos un tipo general y uno específico. En la tabla 3.3 se presentan los diferentes gravámenes para cada tipo de hidrocarburo:

¹⁰ De acuerdo a la Ley 2/2012, de 29 de junio, de PGE para 2012.

TABLA 3.3: Tipos impositivos por clases de hidrocarburo

Producto	Tipo general	Tipo específico
Gasolinas con plomo	433,79 €/kl	24 €/kl
Gasolinas sin plomo de 98 I.O. o de octanaje superior	431,92 €/kl	24 €/kl
Demás gasolinas sin plomo	400,69 €/kl	24 €/kl
Gasóleos para uso general	307 €/kl	24 €/kl
Gasóleos utilizables como carburantes y combustible	78 €/kl	6€/kl
Fuelóleos	14 €/t	1 €/t
GLP para uso general	57,47 €/t	
GLP para usos distintos a carburante	15 €/t	
Gas natural para uso general	1,15 €/GJ	
Gas natural para usos distintos a los de carburante	0,65 €/GJ	
Gas natural destinado a usos con fines profesionales	0,15 €/GJ	
Queroseno para uso general	306 €/kl	24 €/kl
Queroseno para usos distintos de los de carburante	78,71 €/kl	
Biodiesel para uso como carburante	307 €/kl	24 €/kl

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

El tipo autonómico sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos que se aplica es el denominado “céntimo sanitario” el cual establece o no, dentro de unos límites, cada Comunidad Autónoma y cuya recaudación debe ser destinada a sufragar gastos en materia de sanidad y medioambiente. Aragón en concreto, decidió prescindir de éste, pero en el actual año ha entrado en vigor un gravamen autonómico de 2,4 céntimos por litro de gasolina, el cual nos alejará de la posición que ocupábamos como una de las comunidades más baratas para repostar, hecho que está siendo objeto de crítica y debate sobre los colectivos implicados.

- Impuesto sobre las Labores del Tabaco:

Su base imponible está constituida según el valor del producto dependiendo de su precio máximo de venta al público, en expendedorías de tabaco y timbre dentro de la península o islas Baleares, incluidos todos los impuestos en el caso de los impuestos proporcionales y en el caso de los tipos específicos por el número de unidades.

Se muestran en la tabla 3.4 los tipos impositivos aplicados a las distintas labores del tabaco:

TABLA 3.4: Tipos impositivos por clases de tabaco

Producto	Tipo impositivo
Cigarros y cigarrillos	15,8 %
Cigarrillos	Proporcional: 51% Específico: 24,1€ por cada 1000 uds.
Picadura de liar	Proporcional: 41,5% Específico: 22€ por kg
Demás labores del tabaco	28,4%

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

El impuesto tiene que ser mayor que el tipo único de 41,5€ para los cigarros y cigarrillos y 128,65€ para los cigarrillos por cada 1000 unidades y se incrementará hasta 44,5€ (cigarros y cigarrillos) y 138€ (cigarrillos) cuando se les determine un p.v.p. menos de 215€ y de 196€ respectivamente por cada 1000 unidades. En el caso de la picadura de liar deberá ser mayor de 96,5€ el kilogramo y se incrementará hasta 100,5€ cuando el p.v.p. sea inferior a 165€/kg.

3.1.2. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Está sujeta a este impuesto la primera matriculación definitiva en España de vehículos nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión. La base imponible correspondiente con este impuesto será para el caso de medios de transporte nuevos, la correspondiente a la base imponible del IVA en el momento de adquisición, y para el caso de medios de transporte usados, el valor de mercado que tenga en la fecha del devengo.

En la tabla 3.5 se muestran los gravámenes aplicados para los distintos tipos de vehículos:

TABLA 3.5: Tipos impositivos por clases de vehículo

Vehículo	Península y Baleares	Canarias
Vehículos con emisiones oficiales de CO ₂ <120 g/km	0%	0%
Vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna	0%	0%
Vehículos con emisiones oficiales de CO ₂ >120 g/km y < 160 g/km	4,75%	3,75%
Vehículos con emisiones oficiales de CO ₂ >160 g/km y < 200 g/km	9,75%	8,75%
Vehículos con emisiones oficiales de CO ₂ >200 g/km	14,75%	13,75%
Vehículos tipo “quad”	14,75%	13,75%
Motos náuticas	14,75%	13,75%
Embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos	12%	11%
Aviones, avionetas y demás aeronaves	12%	11%
Motocicletas con emisiones oficiales de CO ₂ <100 g/km	0%	0%
Motocicletas con emisiones oficiales de CO ₂ >100 g/km y <120 g/km	4,75%	3,75%
Motocicletas con emisiones oficiales de CO ₂ >120 g/km y <140 g/km	9,75%	8,75%
Motocicletas con emisiones oficiales de CO ₂ >140 g/km.	14,75%	13,75%
Motocicletas que tengan una potencia CEE igual o superior a 74Kw (100 cv) ¹¹	14,75%	13,75%

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

La base imponible correspondiente con este impuesto será para el caso de medios de transporte nuevos, la correspondiente a la base imponible del IVA en el momento de adquisición, y para el caso de medios de transporte usados, el valor de mercado que tenga en la fecha del devengo.

3.1.3. Impuestos Especiales sobre el Carbón y la Electricidad

Anteriormente, el impuesto de electricidad se englobaba dentro de los impuestos especiales de fabricación, pero desde noviembre de 2015 quedó derogado creándose un nuevo capítulo comprendido por el impuesto sobre carbón y por el impuesto sobre la electricidad.

- Impuesto sobre el Carbón:

Este impuesto grava el consumo de carbón en cuanto a su poder energético expresado en giga julios (GJ), la puesta a consumo de carbón. Dependiendo del uso del mismo distinguiremos en los tipos impositivos que muestra la tabla 3.6.

¹¹ En esta última categoría, además se ha de cumplir una relación potencia neta máxima, masa del vehículo en orden de marcha, expresada en kw/kg igual o superior a 0,66, cualesquiera que sean sus emisiones oficiales de CO₂.

TABLA 3.6: Tipos impositivos dependiendo del fin con el que se utilice el carbón

Usos	Tipo impositivo
Fines profesionales ¹²	0,15 €/GJ
Otros	0,65 €/GJ

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

- Impuesto Especial sobre la Electricidad

El Impuesto Especial sobre la Electricidad es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.

Están sujetos a este impuesto el suministro de energía eléctrica, siendo tanto la prestación de servicio de la red eléctrica como la entrega de electricidad, que se transfiere a una persona o entidad para su consumo, y el consumo de los productores de energía eléctrica generada por ellos mismos.

El tipo impositivo que se exige es del 5,1126932%, y las cuotas resultantes de la aplicación de los mismos no podrán ser inferiores a 0,5 €/MWh para usos industriales y 1€/MWh cuando se destine a otros usos. Cuando se incumpla esta condición, estas cuantías pasarán a ser consideradas como tipos impositivos.

3.2. RENDIMIENTOS EN ESPAÑA

Una vez que ya conocemos bajo qué cuantía impositiva están sometidos estos productos, es relevante estudiar su volumen de recaudación, que será analizada con los datos obtenidos del valor de mercado de los productos consumidos en 2013. Conviene recordar, que este tipo de bienes además de estar sometidos a los IE también lo están al IVA, por lo que tendremos en cuenta ambos impuestos para conocer la fiscalidad total que soportan tales productos.

En el caso del impuesto que grava el alcohol y las bebidas alcohólicas, la cuota tributaria devengada fue de 2.715,26 millones de euros, siendo 1.108,34 millones de

¹² Siempre y cuando no se utilice en procesos de cogeneración y generación directa o indirecta de energía eléctrica.

euros correspondientes a IE, y el resto al IVA. Como resultado de esta recaudación se obtuvo un rendimiento fiscal global del 29,3% respecto al valor de mercado, representando los IE un 11,96%, y el IVA un 17,34%.

Desde otra rúbrica, si lo analizamos por tipo de producto vemos que hay claras diferencias, en concepto de cerveza la fiscalidad media fue de 6,2% por IE, y 17,3% por IVA, similar a la de productos intermedios que fue de 5,5% de IE 22,9% de IVA, mientras que en bebidas derivadas fue del 43,7% correspondiendo el 26,3% a IE y el 17,4% a IVA, para el caso del vino, como ya vimos están sometidos a un tipo de 0% en concepto de IE, por lo que sólo obtiene la fiscalidad correspondiente al IVA, que fue de 17,4%.

En cuanto al Impuesto sobre Hidrocarburos, recordamos que además de los IE y el IVA, soportan el impuesto autonómico sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos. La cuota tributaria total obtenida por hidrocarburos fue de 20.150,5 millones de euros, siendo 10.594,7 millones de euros por IE, 1.263 millones de euros por el IVMDH, y 8.292,8 millones de euros por IVA, con una fiscalidad global respecto a su valor de mercado de un 42,17%, IE (22,17%), IVA (17,4%) e IVMDH (2,64%). En el caso de gasóleos auto la fiscalidad media sobre el valor de mercado fue de 44,71%, IE (24,3%), IVA (16,76%) e IVMDH (3,04%).

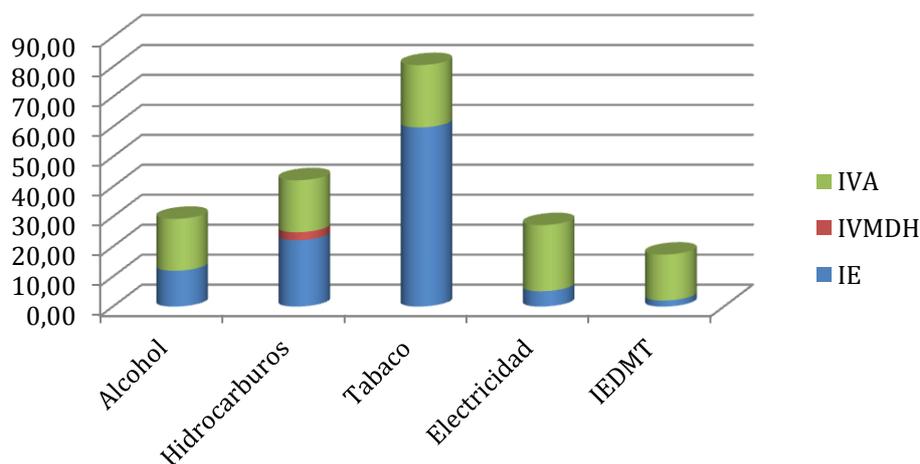
Por el Impuesto sobre las Labores de tabaco se obtuvo una cuota tributaria de 9.433,4 millones de euros, de los que los IE fueron responsables en 6.997,7 millones de euros, y la fiscalidad global fue de 80,62%, 59,8% por IE y 20,82% por IVA. En el caso de los cigarrillos su fiscalidad media respecto al valor de mercado fue de 82,59%, 61,78% por IE y 20,81% por IVA.

En razón de Impuesto sobre Electricidad se recaudaron 7.693,5 millones de euros, 6.247,12 millones de euros por IVA y 1446,37 millones de euros por IE. La fiscalidad media de la facturación por el consumo de energía eléctrica respecto a su valor de mercado fue del 27,19%, siendo en concepto de IVA el 22,08% y de IE el 5,11%.

Por último, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte obtuvo una cuota de 2.493,77 millones de euros, 291,05 millones de euros de IE y 2.202,73

millones de euros por IE, y un rendimiento fiscal resultado de esta recaudación del 17,42% del valor de mercado, siendo el 15,39% por IVA y un 2,03% de IE.

GRÁFICO 3.1: Fiscalidad total sobre el valor de mercado año 2013



Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

La información ya vista sobre la fiscalidad total sobre el valor de mercado queda recogida en el gráfico 3.1., el cual nos ofrece una visión a modo de resumen de lo anterior, de las diferencias existentes entre productos en cuanto a sus porcentajes de fiscalidad soportada, siendo notablemente superior al resto en el caso del tabaco. Además, el tabaco también es el producto que mayor porcentaje de IE soporta, siendo mucho mayor que el correspondiente al IVA, hecho que en el resto de productos se da totalmente al contrario, ya que excepto en Hidrocarburos que es ligeramente superior el porcentaje de IE que el de IVA, en el resto supera el porcentaje de IVA al de IE, siendo mínimo el equivalente a los IE en el caso del Impuesto sobre la Electricidad y en el IEDMT.

4. COMPARACIÓN CON OTROS PAISES DE LA UE

4.1. ANÁLISIS GLOBAL

Sin duda, es de apreciable interés el hecho de comparar el funcionamiento de la imposición de los Impuestos Especiales en el resto de la Unión Europea, sobre todo por

su amplia diversidad, de la que podremos extraer conclusiones y puntos de interés relevantes.

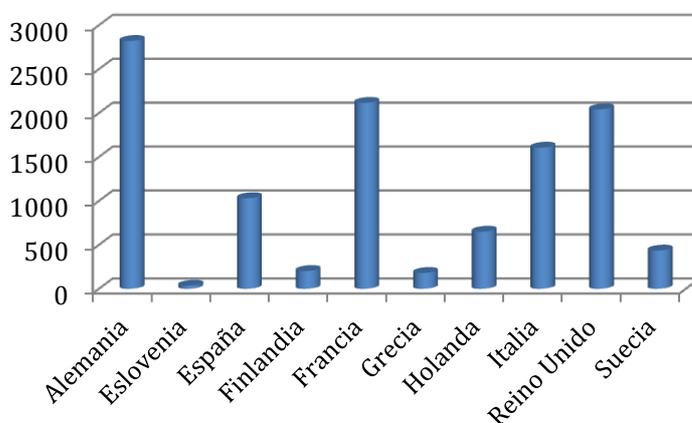
Este apartado se va a dedicar a realizar un análisis global tanto de la situación actual como de su evolución, en concreto de su recaudación respecto a la recaudación total, la presión fiscal, el esfuerzo fiscal y los tipos impositivos en cada país.

Para la elaboración de este análisis se ha seleccionado diez países incluyendo a España, se pretende así abordar escenarios con diferentes características para obtener una visión más diversificada. La elección de los mismos está basada en distintas particularidades; en concreto, Alemania y Francia por ser países de notable peso en la UE, Reino Unido, Finlandia y Suecia por caracterizarse de establecer tipos de gravamen elevados en Impuestos Especiales, Grecia e Italia por su proximidad a España, y finalmente, Eslovenia por tratarse de un país con un nivel de precios bajo y Holanda como ejemplo de nivel de precios alto.

4.1.1 Aspectos relevantes de los países de la muestra

En primer lugar, describiremos la situación económica de éstos en cuanto a su nivel de PIB en el gráfico 4.1 y, en cuanto a su renta per cápita en el gráfico 4.2, para poner de relieve sus dimensiones y su relevancia a la hora de comparar unos con otros.

GRÁFICO 4.1: PIB nominal año 2013*



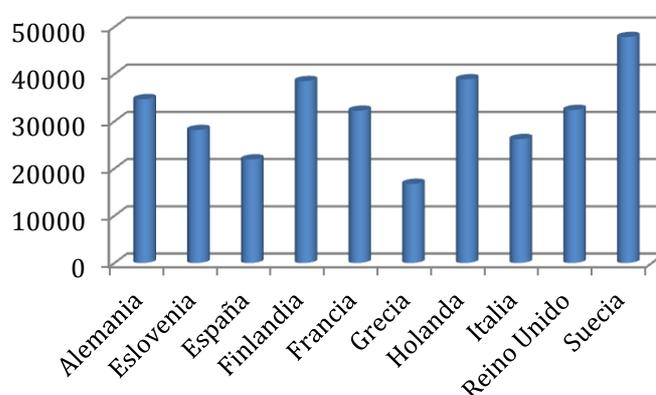
Fuente: elaboración propia a través de EUROSTAT

(*) PIB total a precios de mercado expresado en miles de millones de euros.

Como podemos ver, las diferencias entre unos y otros son evidentes. En primer lugar, encabezan el grupo en cuanto a nivel de producción Alemania, Francia y Reino Unido. En un segundo nivel encontramos a Italia y a España, a la par de éstos pero en menor nivel estaría Holanda. Finalmente los países de menor nivel de producción dentro de esta selección son Suecia, Finlandia, Grecia y por último, estaría Eslovenia.

La diferencia de producto entre cada país es clara, pero si queremos conocer la situación económica de los mismos, debemos de fijarnos en su PIB per cápita para conocer de este modo cómo se distribuye dicha riqueza.

GRÁFICO 4.2: PIB per cápita año 2013*



Fuente: elaboración propia a través de EUROSTAT

(*) PIB per cápita a precios de mercado expresado en euros corrientes.

Atendiendo al nivel de renta per cápita, los países con una renta per cápita superior a los 30.000 euros son Suecia, Holanda, Finlandia, Alemania, Francia y Reino Unido. Por debajo de los 30.000 euros encontramos a Eslovenia e Italia. Los países que tienen un PIB por habitante con valores más bajos por debajo de los 20.000 euros serían pues, España y Grecia.

4.1.2 Recaudación global y per cápita de los Impuestos Especiales Armonizados

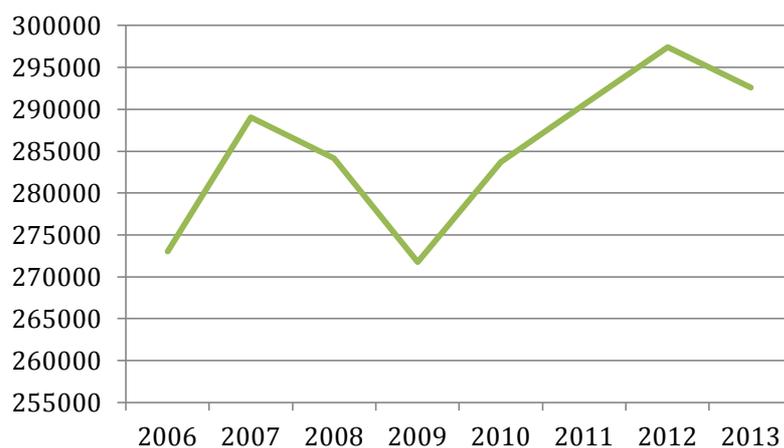
Contrastaremos ahora estos indicadores con la recaudación de Impuestos Especiales en estos países, que es nuestro objeto de estudio. En concreto hablaremos de los llamados “accisas”, que son los impuestos especiales que están armonizados a nivel europeo, los cuales son tabaco, bebidas alcohólicas e hidrocarburos. Cada país dispone

de diferentes impuestos específicos a parte de los armonizados, pero nos centraremos sólo en los armonizados debido a la complejidad e irrelevancia del resto en este trabajo. En el caso de España los Impuestos Especiales armonizados coinciden con los impuestos de fabricación.

En primer lugar, el primer punto que vamos a analizar abordará una visión general de los Impuestos Especiales en su totalidad, continuando con una descripción de la evolución y recaudación de cada uno de los impuestos armonizados a tratar, así como de sus tipos impositivos, que aunque se diga que están armonizados distan mucho unos de otros.

Primero, analizaremos la evolución que ha tenido lugar en la recaudación de estos impuestos en el periodo comprendido entre 2006 y 2013, contemplada en el gráfico 4.3, en el que podemos observar que la evolución no ha sido precisamente uniforme. Se aprecia una gran caída en la recaudación en 2007, año en el que comenzó la crisis, hasta 2009, donde empieza una tendencia creciente que llega a su valor más alto en 2012, a partir de ahí vuelve a disminuir. Cuando analicemos uno a uno los impuestos, veremos si podemos concluir los motivos por los que se ha provocado ese aumento tan notable en la recaudación.

GRÁFICO 4.3: Evolución de la recaudación por IE en la UE (2006-2013)*



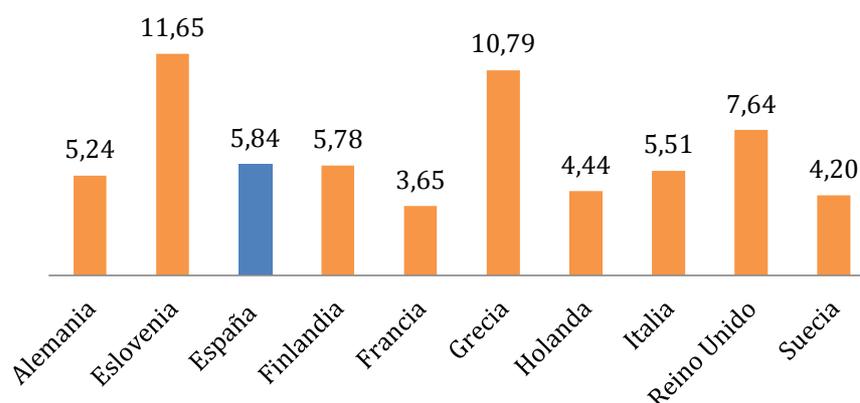
Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

(*) Expresada en millones de Euros

Atendiendo a la información que nos proporciona el gráfico 4.4, es de destacar el peso que tienen los Impuestos Especiales Armonizados dentro del conjunto recaudatorio de cada país, para ver así la importancia que representan en cada uno de

ellos. Así, se muestra el porcentaje que representa la recaudación de IE armonizados dentro de la recaudación tributaria total de cada país. Se distingue en claridad un primer grupo de países con un mayor porcentaje, que son, Eslovenia (11,65%), Grecia (10,79%) y Reino Unido (7,64%). El siguiente grupo de países lo componen España (5,84%), Finlandia (5,78%), Italia (5,51%), Alemania (5,24%), Suecia (4,20%), Holanda (4,44%) y Francia (3,65%).

GRÁFICO 4.4: Porcentaje de recaudación de IE sobre la recaudación total



Fuente: Elaboración propia con datos de Agencia Tributaria y OCDE

A continuación, proporcionaremos una visión global de la recaudación que obtienen de cada impuesto y el peso que tiene cada uno en el total de su recaudación de accisas.

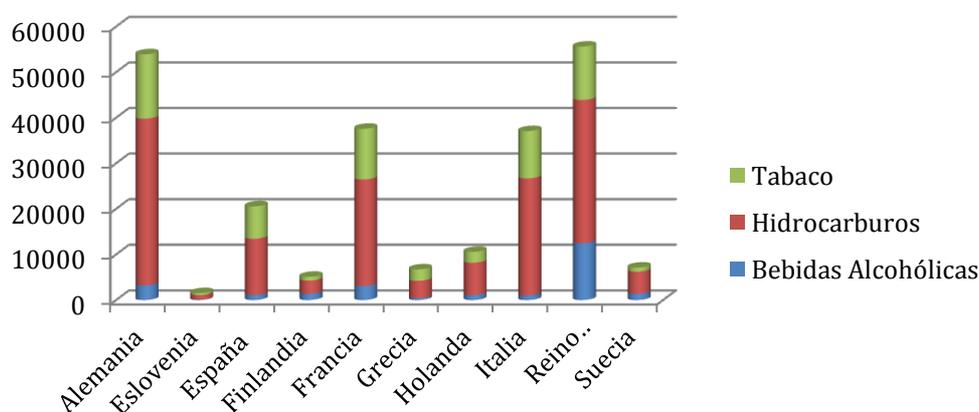
TABLA 4.1: Recaudación por cada impuesto año 2013*

País	Bebidas Alcohólicas	Hidrocarburos	Tabaco	Total
Alemania	3224	36583	14129	53937
Eslovenia	97	1017	427	1540
España	1090	12372	7109	20571
Finlandia	1336	2937	841	5114
Francia	3092	23389	11118	37600
Grecia	404	3830	2503	6737
Holanda	1072	7122	2399	10593
Italia	1008	25697	10377	37082
Reino Unido	12472	31444	11708	55624
Suecia	1379	4845	912	7142

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria
 (*) Expresada en millones de Euros

En la tabla 4.1 se recoge la recaudación en millones de euros por cada impuesto y en cada país en el año 2013. Como podemos ver en ella, los países que tienen una recaudación total mayor son Reino Unido con 55.624 millones de euros y Alemania con 53.937 millones de euros. España estaría bastante por debajo con unos ingresos fiscales de 20.571 millones de euros. Los países que menos recaudan en concepto de accisas son Finlandia con 5.114 millones de euros y Eslovenia con 1.540 millones de euros.

GRÁFICO 4.5: Recaudación de cada IE respecto al total 2013*



Fuente: Elaboración propia con datos de Agencia Tributaria y OCDE
 (*) Recaudación expresada en millones de Euros

En el gráfico 4.5. podemos apreciar el peso que tiene cada impuesto en la recaudación total obtenida en 2013. En todos los países predomina la recaudación por hidrocarburos, la cual representa el 63,25% del total del conjunto de los diez países, seguido de tabaco con un 26,08% y por último estarían las bebidas alcohólicas con un 10,67%.

Analizando la recaudación en cada país vemos como en cuestión de recaudación de hidrocarburos se encuentran con valores superiores a la media Italia (69,3%), Alemania (67,83%), Suecia (67,83%), Holanda (67,24%). y Eslovenia (66%), Por debajo de la media estarían Francia (62,21%), España (60,14%), Finlandia (57,44%), Grecia (56,85%) y Reino Unido (56,53%).

Si nos fijamos en la recaudación de las labores del tabaco, por encima de la media de 26,08% se encuentran Grecia (37,15%), España (34,56%), Francia (29,57%), Italia (27,98%), Eslovenia (27,71%) y Alemania (26,02%). Por debajo de la

recaudación media estarían Holanda (22,65%), Reino Unido (21,95%), y los países más alejados serían Finlandia (16,45%) y Suecia (12,86%).

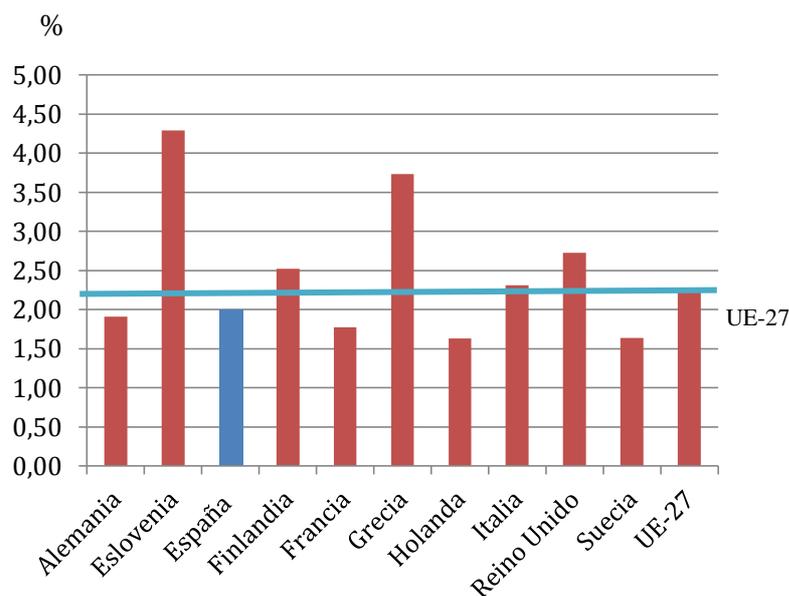
En concepto de bebidas alcohólicas los porcentajes de recaudación por encima de la media de 10,67% son casualmente los que menor recaudación obtenían por tabaco, estos son Finlandia (26,11%), Reino Unido (22,42%) y Suecia (19,31%). Los países que quedan por debajo de la media son Holanda (10,12%), Francia (8,22%), Eslovenia (6,28%), Grecia (6%), Alemania (5,98%), España (5,5%) y por último con un valor muy alejado Italia (2,72%).

En vista a lo anterior, se puede afirmar que países como Eslovenia y Grecia son los que mayor porcentaje de IE ingresan sobre su recaudación total, siendo España el cuarto país con mayor porcentaje del conjunto de los diez países, aunque bastante alejada de los anteriores. Hemos visto que el impuesto que mayores ingresos fiscales proporciona en todos los países es el de hidrocarburos, el segundo es el del impuesto sobre el tabaco, y por el que menos ingresos se obtiene es por el que grava el alcohol. Esto ocurre para la mayoría, excepto para Finlandia, Reino Unido y Suecia que ingresan más por alcohol que por tabaco. España está por debajo de la media en cuanto a recaudación de hidrocarburos y alcohol, pero por encima en el caso del tabaco.

4.1.3 Recaudación respecto al PIB y a la renta per cápita

A continuación, examinaremos la presión fiscal en el año 2013, entendida como la proporción de la recaudación de los impuestos especiales respecto al PIB a precios de mercado de cada uno de los países. Con ello intentaremos contrastar si los países con mayores niveles de presión fiscal son aquellos en los que los IE tienen mayor presencia. El análisis de la presión fiscal lo haremos en base a la media del conjunto de la UE-27 la cual fue de 2,24%.

GRÁFICO 4.6: Recaudación IE armonizados respecto al PIB 2013

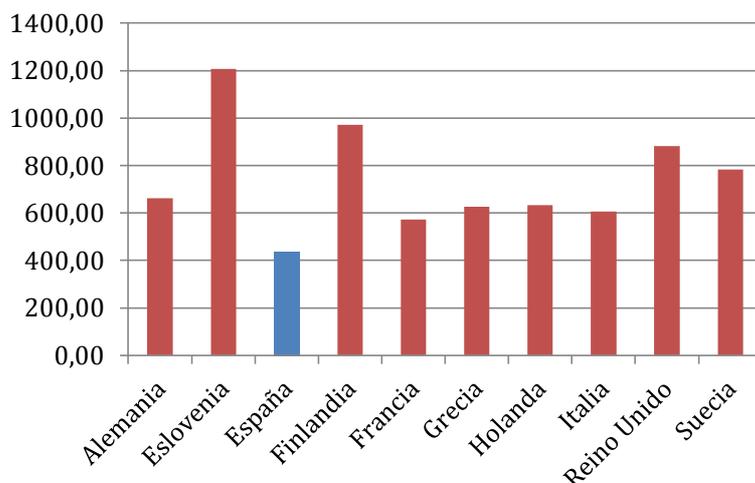


Fuente: Elaboración propia con datos de Agencia Tributaria y EUROSTAT

En el gráfico 4.6 podemos ver los porcentajes de la recaudación de Impuestos Especiales Armonizados sobre el PIB del año 2013. Dentro de los países que soportan una presión fiscal por encima de la media europea de 2,24% del PIB, la de Eslovenia es la más elevada con notable diferencia (4,29%), seguida de Grecia (3,73%), siendo ambos como ya hemos visto los países donde mayor porcentaje representan los IE sobre el total. Les sigue Reino Unido (2,72%), Finlandia (2,52) e Italia (2,31%). Los países que alcanzan proporciones inferiores a la media europea son España (1,99%), Alemania (1,91%), Francia (1,78%), Suecia (1,64%) y en último término Holanda (1,63%).

Si ya es relevante el hecho de analizar la presión fiscal soportada, más lo es conocer el esfuerzo que conlleva al contribuyente soportar estos impuestos dependiendo de su poder adquisitivo. Esto es lo que vamos a analizar ahora mediante la recaudación per cápita por un lado, y por otro, con el porcentaje de la recaudación per cápita sobre la renta per cápita de los contribuyentes en cada país.

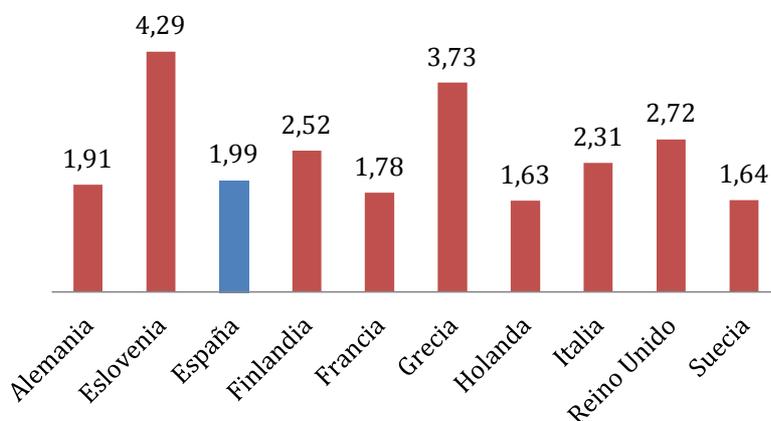
GRÁFICO 4.7: Recaudación per cápita de IE año 2013



Fuente: elaboración propia con datos de Agencia Tributaria y EUROSTAT
(*) Expresada en Euros

Con el presente gráfico 4.7 obtenemos una visión detallada de las diferencias en cuanto a la cantidad que pagaron los contribuyentes en materia de IE en 2013, en los distintos países. Destacan tres países con los valores más elevados, Eslovenia con la cifra más alta, sus ciudadanos pagaron 1.208 euros en un año, seguido está Finlandia con 971 euros y Reino Unido con 882 euros. En Alemania, Holanda, Grecia, Italia y Francia pagaron en torno a los 600 euros por habitante. Finalmente, los españoles tan sólo pagamos 437 euros por persona en 2013, siendo el país en el que los ciudadanos aportamos menos a las arcas en concepto de Impuestos Especiales.

GRÁFICO 4.8: Recaudación per cápita respecto a la renta per cápita año 2013



Fuente: Elaboración propia con datos de Agencia Tributaria y EUROSTAT

Si analizamos estas cifras de recaudación per cápita de cada país en relación a la renta per cápita de cada uno en el gráfico 4.8, podemos observar el esfuerzo que cuesta a los contribuyentes dependiendo del nivel de renta. A los habitantes que más esfuerzo conlleva el pago de estos impuestos es a los de Eslovenia, Grecia y Reino Unido que son justamente los países que mayor presión fiscal tenían, en cuanto a porcentaje de recaudación respecto al PIB. En un segundo nivel están Finlandia e Italia por encima del 2%. En España pese a ser el país que menos dinero aportaba por habitante, nos cuesta más respecto al nivel de renta que a Alemania, Francia, Suecia y Holanda.

En resumen de lo anterior, podemos destacar que los países con menor nivel de producción, Eslovenia y Grecia, son los países en los que mayor porcentaje de recaudación representan los IE respecto a la recaudación total y respecto al PIB, con una notoria diferencia con el resto de países de la muestra. Además, es a estos dos países a los que mayor esfuerzo les conlleva el pago de estos impuestos en cuestión de recaudación per cápita respecto a su nivel de renta per cápita.

En el caso de España, observamos que es el segundo país con menos renta per cápita, estando en un nivel intermedio entre los diez países en razón de recaudación de IE sobre la recaudación total, pero por debajo de la media de la UE-27 si la evaluamos respecto al PIB. La recaudación per cápita de España es la más baja del conjunto de la selección de países, teniendo unos bajos valores de ésta respecto a la renta per cápita, pero por delante de Alemania, Francia, Holanda y Suecia. Atendiendo al nivel de recaudación de cada IE, España se encuentra por debajo de la media de estos países en concepto de hidrocarburos y bebidas alcohólicas, y por encima de la media en cuanto a labores del tabaco.

4.2. IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO

Una vez que ya conocemos la situación global de los Impuestos Especiales armonizados, podemos llevar a cabo un análisis más detallado de cada uno de ellos. Comenzaremos con el que grava las labores del tabaco, que como ya vimos, representa el 26,08% del total de la recaudación de estos países.

En primer lugar, vamos a analizar los tipos impositivos que se aplican desde el 1 de julio de 2013 que están recogidos en la tabla 4.2.

TABLA 4.2: Tipos impositivos impuesto sobre las labores del tabaco 2013

	Cigarros y cigarrillos		Picadura para liar		Cigarrillos		% IVA (2)
	Específico (1)	Proporcional (2)	Específico (3)	Proporcional (2)	Específico (3)	Proporcional (2)	
Alemania	14,00	1,47	45,00	14,51	1,888	21,80	15,97
Eslovenia	--	5,00	67,50	--	1,216	24,55	18,03
España	--	15,80	22,00	41,50	0,482	51,00	17,36
Finlandia	--	27,00	16,50	52,00	0,450	52,00	19,35
Francia	17,50	23,00	61,50	32,00	0,915	49,70	16,39
Grecia	--	34,00	153,00	--	1,600	20,00	18,70
Holanda	--	5,00	72,64	7,19	3,397	2,36	17,36
Italia	--	23,00	--	58,50	0,207	53,69	17,36
Reino Unido	275,36	--	216,38	--	4,415	16,50	16,67
Suecia	147,53	--	204,77	--	3,328	1,00	20,00

Fuente: Elaboración propia con datos de Agencia Tributaria

(1) Los tipos se indican en Euros por 1.000 grs. (excepto para Alemania y Suecia que se refiere a 1.000 unidades)

(2) Los tipos se han calculado sobre el p.v.p. final total, incluidos todos los impuestos.

(3) Los tipos se indican en Euros por kilogramo.

En esta tabla podemos ver los tipos impositivos de las diferentes labores de tabaco en cada país. El IVA que aparece no es el que hay establecido en cada nación, se trata del que resulta de la aplicación sobre el precio de venta al público incluidos ya el IVA y el IE. Así, se puede apreciar que dependiendo de la labor se aplica o bien tipo específico, o proporcional o bien ambos, pues bien, esto se debe a que los países productores o importadores de labores caras apuestan por tipos específicos, dejando al margen el nivel de precios, mientras que los de labores del tabaco baratas prefieren tipos proporcionales aprovechándose de los aumentos del nivel de precios. En el caso de los cigarrillos, es obligatorio que exista un tipo mixto por la normativa de la UE¹³.

Entre estas labores, la principal fuente recaudatoria es la de cigarrillos, la cual representa el 90% del total, mientras que la de picadura de liar tan sólo el 9,18%, y por último la de cigarros y cigarrillos únicamente el 0,82%. Por esta razón nos centraremos

¹³ DIRECTIVA 95/59/CE DEL CONSEJO de 27 de noviembre de 1995 relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco

en evaluar cómo funciona la recaudación de cigarrillos en su formato de venta más común, una cajetilla de 20 unidades.

TABLA 4.3: Carga tributaria soportada en una cajetilla de 20 cigarrillos

	CAJETILLA DE 20 UNIDADES				% TOTAL CARGA TRIBUTARIA	
	P.V.P.	PROPORCIONAL	ESPECÍFICO	IVA	I.E. s/ P.V.P.	TOTAL
Alemania	4,93	1,07	1,89	0,79	60,10	76,07
Eslovenia	2,95	0,72	1,22	0,53	65,76	83,79
España	4,45	2,27	0,48	0,77	61,83	79,19
Finlandia	4,50	2,34	0,45	0,87	62,00	81,35
Francia	6,10	3,03	0,92	1,00	64,70	81,09
Grecia	3,28	0,66	1,60	0,61	68,75	87,45
Holanda	5,29	0,12	3,40	0,92	66,55	83,91
Italia	4,56	2,45	0,21	0,79	58,23	75,59
Reino Unido	8,15	1,35	4,41	1,36	70,64	87,31
Suecia	5,91	0,06	3,33	1,18	57,27	77,27

Fuente: Elaboración propia con datos de Agencia Tributaria
P.V.P. expresado en Euros

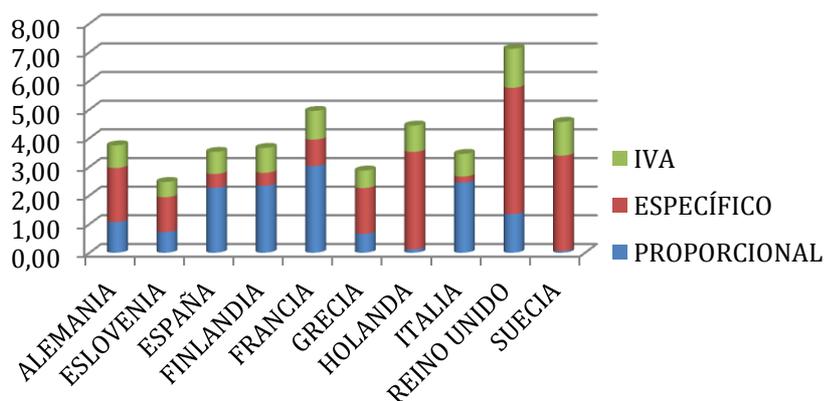
En la tabla 4.3 podemos ver las notables diferencias entre los distintos precios y tipos impositivos de cada país. Los precios varían entre el más bajo de 2,95€ en el caso de Eslovenia, un precio medio como el de España de 4,45€ y por último el más elevado, 8,15€ para el Reino Unido.

En países como España, Finlandia, Francia e Italia se apuesta por volcar la carga fiscal mediante tipos proporcionales frente a los específicos, y en el resto de países ocurre lo contrario.

El tipo mínimo comunitario de Impuestos Especiales respecto al precio de venta al público tiene que ser del 57%, y vemos que todos los países lo cumplen rondando entre el 60% y el 70,64% en el caso de Reino Unido.

Si analizamos el total de la carga tributaria que soporta una cajetilla de tabaco vemos que es altísima entorno al 80% en el total de los casos, siendo Italia el país con menor carga tributaria total del 75,59%, y el país con una carga mayor es Grecia con un 87,45%. El gráfico 4.9. proporciona de forma visual los aspectos ya comentados.

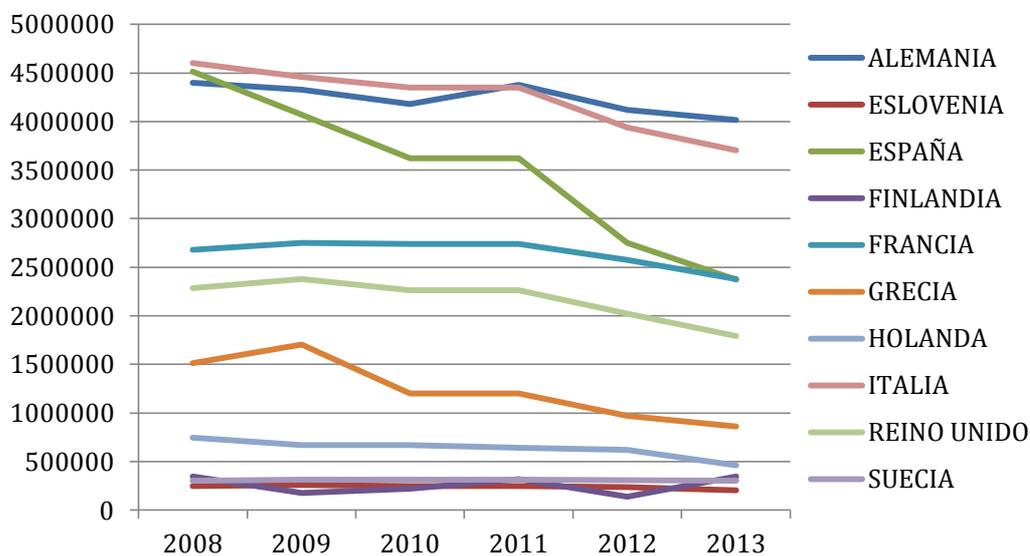
GRÁFICO 4.9: Carga tributaria sobre el p.v.p. de una cajetilla de 20 unidades



Fuente: Elaboración propia con datos de Agencia Tributaria

Es interesante analizar que ha ocurrido con el consumo de cigarrillos en los últimos años, tras la lucha anti tabáquica existida y los consecuentes incrementos en los tipos impositivos, para estudiar así si el tributo logra el principal fin de frenar el consumo por ser dañino para la salud.

GRÁFICO 4.10: Evolución del consumo de cajetillas 2008-2013*



Fuente: Elaboración propia con datos de Agencia Tributaria

(*) Expresado en miles de cajetillas

Como puede verse en el gráfico 4.10. que refleja la evolución del consumo de cajetillas, se aprecia una disminución del consumo de tabaco en la mayoría, siendo España el decrecimiento más acusado con una bajada del 47% en el periodo estudiado.

Grecia y Holanda también han disminuido notablemente su consumo en un 43,25% y 38,12%.

Por otro lado, llama la atención el caso de Suecia y Finlandia, el primero sobretodo ya que no ha variado prácticamente su consumo, es más ha crecido en un 0,56%, y en el caso del segundo país sólo ha disminuido un 0,78%. Si atendemos a la siguiente tabla podremos hacernos una idea del principal motivo por el que ha ocurrido esto.

TABLA 4.4: Porcentajes de variación de cigarrillos (2008-2013)

	% Δ p.v.p.	% Δ específico	% Δ proporcional	% Δ IVA
Alemania	4,67	0,14	-0,12	0,00
Eslovenia	34,09	2,70	-0,43	0,08
España	78,00	1,94	-0,11	0,00
Finlandia	4,65	0,49	0,04	0,07
Francia	15,09	1,86	-0,14	0,00
Grecia	9,33	13,55	-0,63	0,17
Holanda	14,25	0,97	-0,89	0,09
Italia	30,29	0,57	-0,02	0,04
Reino Unido	0,37	0,37	-0,25	0,12
Suecia	14,31	3,94	-0,97	0,00

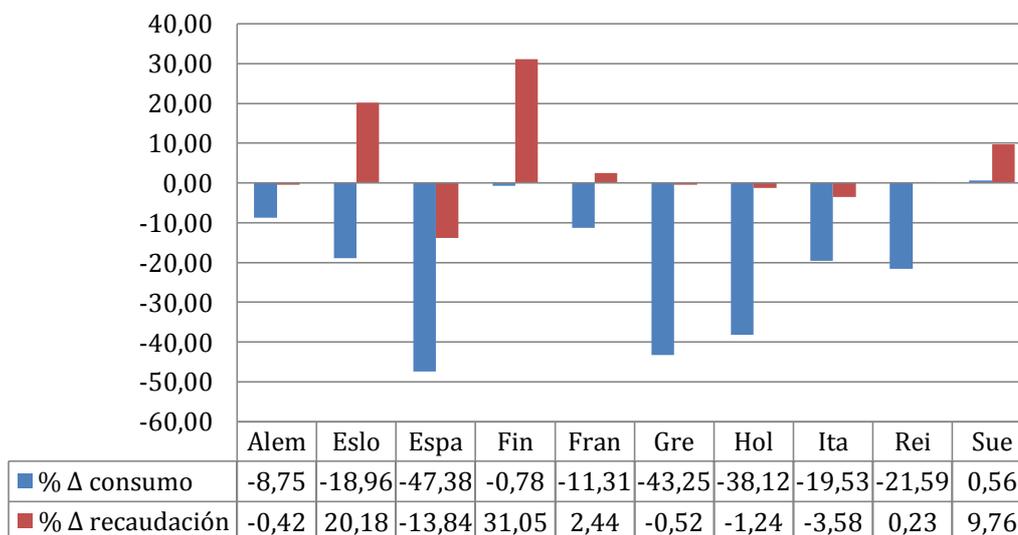
Fuente: Elaboración propia con datos de Agencia Tributaria

Como se puede apreciar en la tabla 4.4. se ha dado una elevación de los tipos aplicados y por tanto se han trasladado a los precios. Vemos como en España el precio de una cajetilla ha aumentado en una cifra importante de 78% en tan solo cinco años. Este hecho junto al del aumento en las medidas de prohibición de fumar en sitios públicos y cerrados, además de las de concienciación de las consecuencias nocivas de su consumo, son los causantes en gran parte de la disminución en el consumo de tabaco.

Para finalizar con las labores del tabaco es interesante analizar la relación que guarda este descenso del consumo de cigarrillos con su recaudación en los últimos años para ver si ha tenido efecto.

Los porcentajes de variación se han obtenido a partir de los datos de recaudación de cigarrillos y de consumo de los mismos de 2008 hasta 2013 que están expuestos en el anexo II.

GRÁFICO 4.11: Relación de consumo y recaudación de cigarrillos (2008-2013)



Fuente: Elaboración propia con datos de Agencia Tributaria

No obstante, el gráfico 4.11. nos ofrece una descripción conjunta de la variación en consumo y recaudación. En países como España, Grecia, Holanda e Italia se ha reducido más el consumo que la recaudación, esto es debido como ya vimos en la tabla anterior al incremento de sus tipos impositivos. En el caso de España la recaudación ha caído un 13,84%, la caída es menor que la del 47,38% del consumo debido al incremento del 78% en su precio. Grecia en cambio, disminuyendo su consumo en 43,25% tan sólo disminuye la recaudación en 0,52% ya que su tipo específico aumentó más del 13%, muy parecido le ocurre a Holanda, su recaudación disminuye en 0,52% mientras que el consumo en 38%.

Por otro lado, Alemania y Francia han tenido tímidas bajadas en el consumo del 8,75% y 11,31%, con una disminución de la recaudación muy escasa del 0,42% y 2,44%, justificada con la escasa elevación de sus tipos. Si nos fijamos en Eslovenia vemos que ambas variaciones han ido a la par con casi el mismo porcentaje en ambas, disminución de casi 19% en consumo y de 20% en recaudación debido al aumento del precio en un 34%. Reino Unido ha mantenido su recaudación pese a la caída del 21,6% en el consumo con unos tipos ligeramente más elevados. Por último, los países en los

que el consumo no ha disminuido son Finlandia y Suecia, han aumentado su recaudación en un 31% y un 9,7%, ya que el precio ha aumentado en ambos en torno al 15%, la demanda de tabaco en estos países aparenta ser más rígida, ya que ante variaciones en su precio no cambia el hábito de consumo de los fumadores.

Como se ha puesto de manifiesto, en cuanto a labores del tabaco existe armonización en las cargas tributarias que soportan, que como se ha comentado rondan el 80%. Además, hemos visto que el hecho de someter este producto a gravamen consigue variar el hábito de consumo en su gran mayoría, siendo España el país que más ha disminuido su consumo.

4.3. IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Como ya vimos, el impuesto sobre Hidrocarburos representa el 63,25% de la recaudación obtenida de accisas por el conjunto de estos países, esto es debido a que tras su refinamiento se utilizan para una gran diversidad de sectores, los más generales son los combustibles para transporte, industria, agricultura y uso doméstico.

TABLA 4.5: Tipos impositivos sobre hidrocarburos 2013*

	Gasolinas		Gasóleos			Fuelóleo	
	Con Pb	Sin Pb	Automoción	Industrial	Calefacción	Fuelóleo	IVA
Alemania	721	654,5	470,4		61,36	25	19
Eslovenia	421,61	565,95	446,32	241,88	126,16	61,1	22
España	457,79	424,69	331	84,71	84,71	15	21
Finlandia		650,4	469,5	163,4	163,4	19,21	24
Francia	639,6	606,9	428,4	72	56,6	18,5	19,6
Grecia	681	670	330	330	330	38	23
Holanda	831,38	746,55	440,28	440,28	440,28	35,23	21
Italia	728,4	728,4	617,4	185,22	403,21	64,24	21
Reino Unido	787,22	674,15	674,15	129,59	129,59	124,47	20
Suecia	756,51	664,46	604,74	138,44	461,46	485,75	25
Mínimo	421	359	330	21	21	15	

	Queroseno			Gases licuados de petróleo			
	Carburante	Industrial	Calefacción	Carburante	Industrial	Calefacción	IVA
Alemania	654,5	654,5	654,5	180,32	180,32	60,6	19
Eslovenia	330	165	55,56	125	62,5	41,76	22
España	330	330	78,71	57,47	57,47	15	21
Finlandia	678,5	678,5	678,5	0	0	0	24
Francia	416,9	25,4	56,6	107,6	46,8	0	19,6
Grecia	330	330	330	330	120	60	23
Holanda	451,44	440,28	440,28	180,04	180,04	180,04	21
Italia	337,49	101,25	337,49	267,77	80,33	189,94	21
Reino Unido	674,15	129,59	0	367,72	0	0	20
Suecia	572,99	138,44	461,46	307,21	152,37	507,96	25
Mínimo	330	21	0	125	41	0	

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia tributaria

(*) Expresado en Euros por cada mil litros

En la tabla 4.5 aparecen algunos de los tipos de hidrocarburos existentes con sus respectivos tipos impositivos por países. No vamos a analizar a todos uno por uno ya que no tiene relevancia, pero si señalaremos los aspectos más destacables, como por ejemplo los países que aplican tipos más altos en la mayoría de productos, los cuales son Holanda, Reino Unido, Suecia, Alemania y Finlandia. España, al contrario, es de los países que aplica tipos más bajos, llegando en muchos casos a coincidir con el mínimo y también a estar por debajo, como el caso de los GLP de carburante e industrial en los que el tipo mínimo es de 125 y 41 euros por mil litros, mientras que en España es de 57,47 euros por cada mil litros.

TABLA 4.6: Recaudación por IE sobre hidrocarburos año 2013*

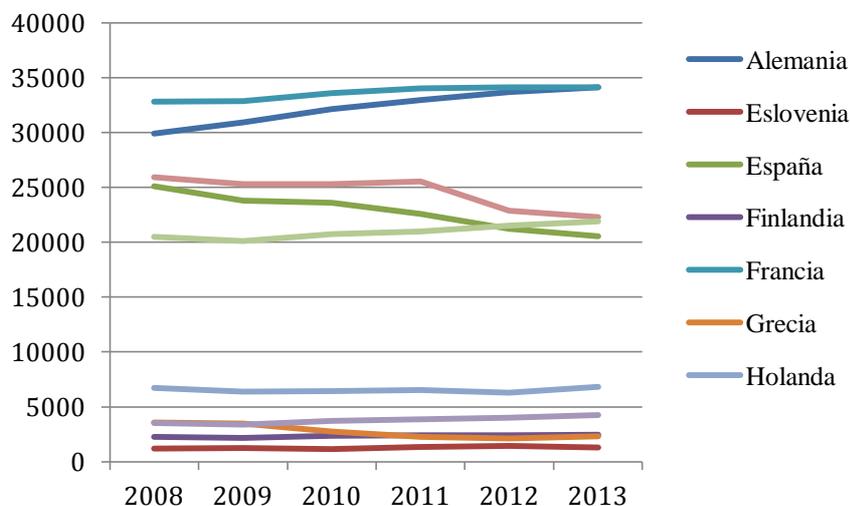
	Gasolina sin Pb	%	Gasóleo auto	%	GLP	%	Fuelóleo	%	TOTAL
Alemania	-	-	36583,43	100,0	-	-	-	-	36583,43
Eslovenia	321,18	31,6	693,4	68,2	1,9	0,19	0,09	0,01	1017
España	2701,41	21,8	9656,4	78,1	1,99	0,02	12,57	0,1	12372
Finlandia	1295,9	31,6	693,34	68,2	1,9	0,19	0,09	0,01	1017
Francia	5691	24,3	17670	75,6	15,01	0,06	13,15	0,06	23389
Grecia	2358,92	61,6	1354,3	35,4	74,55	1,95	42,36	1,11	3830
Holanda	3854,92	54,1	3202,3	45,0	65,06	0,91	0,34	0	7122
Italia	-	-	25099,38	97,7	597,52	2,33	-	-	25697
Reino Unido	12575,11	40	18819,92	59,9	34,92	0,11	14,45	0,05	31444
Suecia	2252,07	46,5	2318,8	47,9	16,13	0,33	257,64	5,32	4485

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

(*) Expresada en millones de Euros

Como podemos ver en la tabla 4.6 sobre la recaudación en cuanto a IE sobre Hidrocarburos, la partida que más predomina es la de gasóleo de automoción, esto se debe a que a nivel europeo se está cambiando la gasolina por el gasoil, se habla de una dieselización en el mercado automovilístico, en el que para la mayoría de las nuevas matriculaciones de automóviles se está eligiendo gasoil. Por ello nos centraremos en su caso para ver la evolución de su consumo y recaudación.

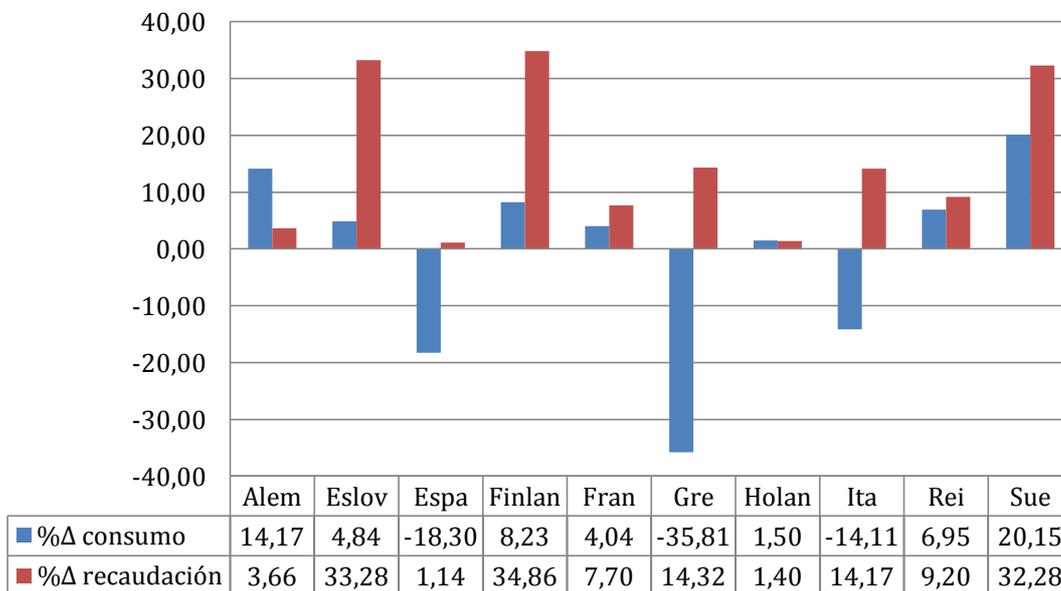
GRÁFICO 4.12: Evolución del consumo de gasóleo auto (2008-2013)*



Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

(*) Expresado en millones de Euros

GRÁFICO 4.13: Relación de consumo y recaudación de gasóleo auto (2008-2013)



Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

TABLA 4.7: Variación tipos impositivos sobre gasóleos auto (2008-2013)

	%Δ IE	%Δ IVA
Alemania	0,00	0,00
Eslovenia	47,79	10,00
España	9,60	31,25
Finlandia	20,23	9,09
Francia	0,05	0,00
Grecia	12,63	21,05
Holanda	8,36	10,53
Italia	45,96	5,00
Reino Unido	-6,63	14,29
Suecia	25,99	0,00

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

A la vista de los gráficos 4.12 y 4.13 en los que podemos ver la evolución del consumo y de la recaudación de gasóleos auto, junto con la tabla 4.7 que nos muestra la variación en los tipos impositivos sobre éstos, podemos apreciar que en los únicos países donde ha disminuido el consumo en Hidrocarburos han sido en Grecia (-35,8%), España (-18%) e Italia (-14%), pero sus recaudaciones no han caído debido al incremento en sus tipos impositivos. En el caso de España, se ha elevado desde 2008 hasta 2013 en un 9,6% el IE, y el IVA pasó de un 16% en 2008 al 21% en 2013. En Italia los IE aumentaron en la importante cifra de 45,96%, que compensó la caída en el consumo.

En el resto de países ha aumentado tanto el consumo como la recaudación, siendo los países donde mayor incremento se ha producido en concepto de recaudación, en Finlandia en un 34,86% debido al aumento de 20,23% de IE y 9,09% de IVA, Eslovenia en un 33,28% gracias a un cuantioso incremento de IE de 47,79% de IE y 10% de IVA. Por último Suecia, es el país que más ha aumentado su consumo desde 2008 en un 20% además de aumentar en un 32,28% su recaudación.

En vista a lo anterior, se puede observar que para el caso de España la demanda de gasóleos auto es más sensible ante variaciones en los tipos impositivos, ya que ha sido de los países que más ha disminuido su consumo en el periodo estudiado. Podemos decir que el resto de países asumen mejor este impuesto ya que tienen en su mayoría tipos impositivos mucho más elevados que España.

4.4. IMPUESTO SOBRE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS

En último lugar, vamos a analizar el impuesto que grava las bebidas alcohólicas, en el que también podremos observar la variedad y heterogeneidad entre los distintos países.

Las mayores diferencias las encontramos en los tipos impositivos, los cuales están recogidos en la tabla 4.8. Además de estos, existe el impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, pero debido a que sus tipos impositivos son muy bajos y en algunos casos son igual a cero, sus porcentajes de recaudación son reducidos, por tanto prescindiremos de este impuesto y nos centraremos en el resto.

TABLA 4.8: Tipos impositivos bebidas alcohólicas 2013*

	Cerveza	Bebidas derivadas	Productos intermedios	IVA
Alemania	9,44	521,20	153,00	19,0
Eslovenia	60,50	480,00	120,00	22,0
España	9,96	365,31	61,08	21,0
Finlandia	164,45	1736,00	625,00	24,0
Francia	39,60	675,62	183,15	19,6
Grecia	31,20	980,00	102,00	23,0
Holanda	35,90	637,60	141,17	21,0
Italia	28,20	320,00	68,51	21,0
Reino Unido	131,73	1414,00	445,43	20,0
Suecia	107,75	2367,00	533,10	25,0
Mínimo	8,98	220,00	45,00	

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

(*) Expresados en Euros por Hectolitro

Como podemos ver en la tabla, los tipos son muy dispares de un país a otro, y en general muy alejados del mínimo exigido por la directiva comunitaria¹⁴. Para analizarlos podemos dividirlos en tres grupos, tipos elevados, medios y bajos. En el caso de la cerveza, el primer grupo con tipos muy elevados y muy por encima del mínimo superando los 100€/litro, lo componen de mayor a menor tipo impositivo, Finlandia, Reino Unido, Suecia y Eslovenia, por otro lado estarían los países que aplican tipos medios en torno a los 30€/litro, que son Francia, Holanda, Grecia e Italia, y por último, están Alemania y España que aplican unos tipos impositivos muy bajos en comparación con el resto, muy cercanos al mínimo exigido de 8,98€/litro.

¹⁴ Directiva 93,84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

Si hablamos de bebidas derivadas, y volviendo a establecer los mismos grupos, distinguiremos en primer lugar a los países con tipos elevados superando los 1000€/litro, los cuales son Suecia, Finlandia y Reino Unido. Los que componen el grupo de los tipos medios en este caso son Grecia, Francia, Holanda, Alemania y Eslovenia, los cuales aplican tipos impositivos que están entre los 500€/litro y 1000€/litro. En el grupo de los que aplican tipos más bajos vuelve a estar España junto a Italia con valores que oscilan en torno a los 300€/litro, estando muy cercanos al mínimo de 220€/litro.

Por último, ocurrirá lo mismo con los productos intermedios, en la que vuelven a existir los tres grupos, el primero lo integran Finlandia, Suecia y Reino Unido con valores en torno a los 500€/litro, en el segundo grupo encontramos a Francia, Alemania, Holanda, Eslovenia y Grecia con valores en torno a los 100€/litro. Y en último lugar, volvemos a encontrar en el grupo de tipos más bajos a España e Italia que rondan los 60€/litro muy próximos a los 45€/litro exigidos.

TABLA 4.9: Recaudación impuesto sobre bebidas alcohólicas 2013*

	Cerveza	%	Bebidas derivadas	%	Productos intermedios	%	Total
Alemania	672,7	24,1	2102,4	75,4	14,4	0,5	2789,5
Eslovenia	75,8	78,3	20,8	21,5	0,2	0,2	96,7
España	299,1	27,4	773,2	70,9	18,0	1,7	1090,3
Finlandia	574,9	56,2	429,0	42,0	18,4	1,8	1022,3
Francia	670,3	22,5	2228,0	74,9	76,0	2,6	2974,4
Grecia	113,0	28,0	290,9	72,0	-	0,0	403,9
Holanda	405,9	53,8	320,8	42,5	27,7	3,7	754,5
Italia	439,3	45,9	518,3	54,1	-	0,0	957,6
Reino Unido	3976,2	49,5	3642,6	45,4	405,8	5,1	8024,6
Suecia	375,9	44,4	451,2	53,3	20,1	2,4	847,2

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria
 (*) Expresada en millones de Euros

En cuanto a la recaudación del impuesto sobre bebidas alcohólicas, el peso que tiene cada uno en el total se lo reparten el impuesto que grava la cerveza y el de las bebidas derivadas. En Eslovenia vemos que predomina la cerveza con un porcentaje del 78,3% frente al 21,5% de bebidas derivadas. En países como Alemania, España, Francia y Grecia predominan las bebidas derivadas con un porcentaje sobre el total en torno al

70% frente a la cerveza, que oscila en torno al 20%. El resto de países reparte el peso de porcentaje respecto al total de ambos impuestos a partes prácticamente iguales.

Según el último informe de la Organización Mundial de la Salud, la media de consumo de alcohol medido en litros per cápita de Europa es de 10,9, muy por encima de la media mundial de 6,2. España, se sitúa por debajo de la media con 9,8 (ver anexo IV).

A continuación, vamos a ver la carga fiscal que tiene una botella de un litro de una bebida derivada, poniendo como ejemplo el whisky.

TABLA 4.10: Precio y carga fiscal en un litro de whisky 2013*

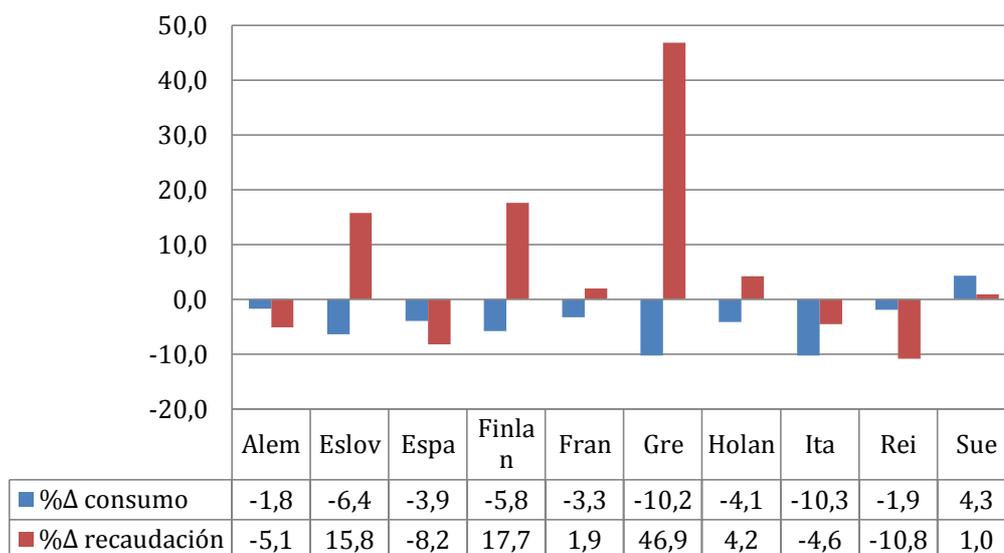
	IE	IVA	P.V.P.	%IE/P.V.P.	%IVA S/P.V.P.	% TOTAL
Alemania	5,21	2,57	16,13	24,37	17,36	41,72
Eslovenia	4,80	2,89	16,03	29,94	18,03	47,98
España	3,49	2,48	14,31	24,37	17,36	41,72
Finlandia	17,36	6,17	31,87	54,47	19,35	73,83
Francia	6,76	2,96	18,06	37,42	16,39	53,81
Grecia	9,80	4,17	22,31	43,92	18,70	62,62
Holanda	6,38	3,09	17,81	35,81	17,36	53,16
Italia	3,20	2,42	13,96	22,92	17,36	40,27
Reino Unido	14,14	4,50	26,98	54,42	16,67	69,08
Suecia	23,67	8,00	40,01	59,16	20,00	79,16

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria
 (*) Expresado en Euros

Observamos que el porcentaje de la carga fiscal de IE sobre el p.v.p. varía del más bajo en el caso de Italia de un 22,92%, al país con un mayor porcentaje con un 59,16% para el caso de Suecia el cual supone 23,67€/litro. España tiene un porcentaje más cercano a Italia de un 24,37%, aplicando un IE muy alejado se Suecia de 3,49€/litro. En cuanto a la carga fiscal total aplicada al whisky vemos prácticamente lo mismo, encabezando el grupo con mayores porcentajes Suecia y Finlandia superando el 70%.

Para el caso del impuesto sobre bebidas alcohólicas, no hemos podido disponer de los datos de consumo de alcohol hasta 2013, sólo hemos podido obtener los datos hasta 2010, por tanto analizaremos el consumo junto a la recaudación en el periodo de 2008 a 2010, que aun que quepa pensar que en dos años no se hayan producido grandes cambios, podemos ver en el gráfico 4.14. una evolución distinta a la previsible.

GRÁFICO 4.14: Relación de consumo y recaudación de gasóleo auto (2008-2010)



Fuente: Elaboración propia con datos de OCDE revenue statistics.

TABLA 4.11: Porcentaje de variación de los tipos impositivos (2008-2010)

	Cerveza	Bebidas derivadas	Productos intermedios	IVA
Alemania	0,0	0,0	12,5	0,0
Eslovenia	45,8	43,9	59,8	0,0
España	0,0	0,0	0,0	12,5
Finlandia	21,5	21,2	21,6	4,5
Francia	4,3	4,3	4,3	17,3
Grecia	130,1	124,8	126,7	21,1
Holanda	30,0	0,0	2,9	0,0
Italia	0,0	0,0	0,0	0,0
Reino Unido	-11,4	-14,7	-11,3	0,0
Suecia	-9,8	-9,8	-9,8	0,0

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria

A primera vista del gráfico 4.14, lo que más llama la atención es el crecimiento tan elevado de la recaudación tributaria en concepto de alcohol en Grecia, que aumentó en dos años su recaudación en 46,9% este elevado crecimiento se explica con el incremento en sus tipos de más del 120% en cada caso. Menos en Suecia, en el resto de países ha disminuido el consumo, en países como Eslovenia, Finlandia, Francia y Holanda ha aumentado aún así la recaudación por el incremento en los tipos impositivos, en el resto de países la recaudación también ha disminuido. Para el caso de España ha disminuido en mayor medida la recaudación que el consumo, este hecho

creemos que puede deberse a un efecto sustitución de consumos de bebidas derivadas a otros con menor gravamen como la cerveza o los productos intermedios.

Como hemos visto durante este epígrafe, España establece unos tipos impositivos muy próximos a los mínimos exigidos por las Directivas Comunitarias, siendo el país que menores tipos aplica del conjunto de países observado. Este hecho da lugar a que exista margen para incrementar tales impuestos.

5. CONCLUSIONES

Mediante este trabajo, se ha tratado de proporcionar una visión generalizada del funcionamiento de los Impuestos Especiales sobre el consumo en nuestro país, a partir de su contribución a los modernos principios impositivos.

Hemos analizado la situación en España haciendo una comparativa con una selección de diez países europeos, con datos obtenidos hasta el año 2013, ya que no hemos podido obtener información más reciente al respecto. Tras dicho análisis podemos concluir una serie de aspectos.

En primer lugar, el papel importante que tienen los Impuestos Especiales en nuestro sistema tributario, proporcionando elevados ingresos fiscales. Dentro de estos los que mayor porcentaje de recaudación representan son los hidrocarburos y el tabaco. Estando por debajo de la media de la selección de los diez países europeos en cuanto a recaudación de cada IE sobre el total recaudado de éstos, en el caso de los hidrocarburos y de alcohol, pero por encima de la media si se trata de tabaco.

Somos el país que menor recaudación per cápita obtiene, pagando solamente 437 euros. Sin embargo, cuando lo analizábamos respecto a la renta per cápita de cada país veíamos que nos costaba mucho menos esfuerzo pagar estos impuestos que a otros países.

Analizando el Impuesto sobre el Tabaco vemos que la carga fiscal a la que están sometidos estos productos es muy similar en el conjunto de países observado. En cuanto a la evolución del consumo de cigarrillos analizado en la muestra, España es el país que más ha reducido su consumo, pudiendo concluir con la efectividad tanto de las medidas restrictivas aplicadas, como de las campañas de concienciación de sus consecuencias dañinas y del incremento progresivo en los tipos impositivos, que están logrando cambiar el hábito de consumo de los fumadores.

Respecto al Impuesto sobre Hidrocarburos, observamos que España es de los países que aplican tipos impositivos más bajos, estando muy próximos a los mínimos exigidos, incluso inferiores a estos. El producto que más se consume dentro de éstos, es el gasóleo de automoción, que como hemos visto está desbancando a la gasolina. Ha disminuido el consumo de gasóleos de automoción en el periodo estudiado, pero la recaudación se ha mantenido gracias al incremento de los tipos.

Por último, en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas alcohólicas, hemos podido apreciar como España es el país que aplica tipos más bajos de todo el conjunto, estando muy próximos a los mínimos exigidos. El tipo de IE que se aplica a las bebidas derivadas, visto con el ejemplo del whisky, pone de manifiesto estas claras diferencias frente a países como Suecia, Finlandia o Reino Unido. Observamos que desde el año 2008 ha disminuido más la recaudación que el consumo de bebidas derivadas; esto es posible que este provocado por un efecto sustitución de bebidas derivadas a otros productos como la cerveza o productos intermedios, ya que tienen un menor gravamen.

Hay que destacar el hecho de que aunque los llamados accisas estén armonizados, la proporción impositiva aplicada en cada caso distan mucho unos países de otros. Como hemos visto, España aplica unos tipos impositivos muy alejados del resto de países observados y muy cercanos a los mínimos exigidos en el caso del Impuesto sobre hidrocarburos y en del Impuesto sobre el Alcohol, dando margen para incrementar tales tipos.

Es importante indicar que, la posibilidad de incrementar los tipos impositivos trae consigo la necesidad de estudiar primero la elasticidad de la demanda de estos productos para posteriormente evaluar si no disminuyen sus rendimientos. Además, si se procede a incrementarlos tendrá que ser de manera progresiva como ha sucedido con el tabaco, huyendo de unos tipos demasiado elevados que pueden traer el ya existente problema del contrabando.

A la vista de todo lo anterior, podemos concluir que los Impuestos Especiales tienen un papel crucial en nuestro sistema tributario por su importante recaudación y el cumplimiento de su propósito de reducción de consumos nocivos tanto para la salud como para el medio ambiente. Asimismo, hemos observado que existe margen de actuación sobre determinados tributos para incrementar sus gravámenes y alcanzar el nivel de los países de nuestro entorno.

6. BIBLIOGRAFÍA

ALBI IBAÑEZ E. (1996): *Teoría de la Hacienda Pública. 2ª edición.* Pág. 522-529.

Ariel Economía

ALBI IBAÑEZ E. (2009): *Sistema Fiscal Español II, volumen II. 24ª edición.* Pág.

821-875. Ariel

BOE (2025): *Ley de Impuestos Especiales.* Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado

CAYÓN GALIARDO, A. (2001): *Los impuestos en España*, capítulo 9 Impuestos especiales y otras figuras impositivas, pag.668. Aranzadi

FUENTES QUINTANA E. (1986): *Hacienda pública. Principios y estructura de la imposición.* .Pág. 424-434.

GAGO RODRÍGUEZ A., ÁLVAREZ VILLAMARIN J. Y GONZALEZ MARTINEZ

X. (2015): *Las reformas fiscales del siglo XXI. Teoría y práctica de la reforma fiscal moderna 1980-2013.* Ecobook

JAVIER ROMERA (2016): *El agujero fiscal del tabaco en España.* El Economista

LAUZURICA VALDEMOROS J. (2014): *Los Impuestos Especiales I. Disposiciones generales.* Taric

M. VALLES (2015): *Año nuevo, impuestos nuevos.* El Periódico de Aragón

NEUMARK F. (1994): *Principios de la imposición (2ª edición).* Pág. 254. Instituto de estudios fiscales

OECD Publishing (2015): *Revenue Statistics (1965-2014).* OECD

WEBGRAFÍA

Agencia Estatal de la Administración Tributaria:

<http://www.agenciatributaria.es/>

CORES, Organismo español responsable de la gestión de reservas y del control de las existencias mínimas de hidrocarburos:

www.cores.es

Imperial Tobacco ALTADIS:

<http://www.altadis.com/>

Instituto Nacional de Estadística:

<http://www.ine.es/>

Ministerio de Hacienda de España:

<http://www.minhap.gob.es/>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE):

<http://www.oecd.org/>

Oficina Europea de Estadística EUROSTAT:

<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

Organización Mundial de la salud:

<http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs349/es/>

ANEXOS

ANEXO I

- Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.
- Directiva 92/83/CEE del Consejo; de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol.
- Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol.
- Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos.
- Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.
- Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
- Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
- Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, que modifica las directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
- Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos.
- Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco distintas de los cigarrillos

ANEXO II

PAÍS	CONSUMO CIGARRILLOS (MILES DE CAJETILLAS)						% VARIACIÓN 2008 - 20013
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Alemania	4398943	4330339	4178227	4377789	4120257	4013747	-8,75
Eslovenia	250497	256944	246224	246224	235823	203002	-18,96
España	4514441	4067826	3621538	3621538	2753278	2375413	-47,38
Finlandia	349150	176109	220672	318489	141207	346416	-0,78
Francia	2679474	2749001	2739871	2739871	2572797	2376342	-11,31
Grecia	1513919	1702507	1200238	1200238	969968	859080	-43,25
Holanda	745261	669233	668992	641331	619614	461165	-38,12
Italia	4599717	4457436	4351570	4351570	3936718	3701386	-19,53
Reino Unido	2286650	2378750	2261750	2261750	2022200	1792800	-21,59
Suecia	303550	315550	312000	312000	310450	305250	0,56

PAÍS	RECAUDACIÓN POR CIGARRILLOS (MILLONES DE EUROS)						% VARIACIÓN 2008 - 20013
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Alemania	12261	11949	11992	12677	12196	12210	-0,42
Eslovenia	342	361	389	426	435	411	20,18
España	7371	7452	7681	7391	7028	6351	-13,84
Finlandia	570	614	629	654	674	747	31,05
Francia	9550	9894	9393	9905	9951	9783	2,44
Grecia	2516	2566	2913	3044	2707	2503	-0,52
Holanda	1772	1762	1869	1965	1947	1750	-1,24
Italia	10257	10341	10426	10649	10459	9890	-3,58
Reino Unido	10232	8375	9257	9934	10554	10256	0,23
Suecia	799	739	799	954	962	877	9,76

CAJETILLA DE 20 UNIDADES 2008				
	P.V.P.	Específico	Proporcional	IVA
Alemania	4,71	1,654	24,66	15,97
Eslovenia	2,2	0,329	43,21	16,67
España	2,5	0,164	57	17,36
Finlandia	4,3	0,303	50	18,03
Francia	5,3	0,32	57,97	16,39
Grecia	3	0,11	53,83	15,97
Holanda	4,63	1,725	21,28	15,97
Italia	3,5	0,132	54,76	16,67
Reino Unido	8,12	3,214	22	14,89
Suecia	5,17	0,674	39,2	20,00

ANEXO III

	CONSUMO GASÓLEO AUTO (MILLONES DE €)						%
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	VARIACIÓN 2008 - 20013
Alemania	29906	30936	32128	32964	33678	34143	14,17
Eslovenia	1218	1221	1123	1345	1428	1277	4,84
España	25125	23785	23588	22601	21240	20526	-18,30
Finlandia	2247	2177	2357	2427	2400	2432	8,23
Francia	32827	32881	33588	34049	34120	34154	4,04
Grecia	3580	3477	2734	2281	2137	2298	-35,81
Holanda	6743	6385	6434	6519	6292	6844	1,50
Italia	25934	25281	25322	25550	22892	22276	-14,11
Reino Unido	20501	20112	20740	20991	21538	21926	6,95
Suecia	3523	3367	3722	3865	3998	4233	20,15

	RECAUDACIÓN GASÓLEO AUTO (MILLONES DE €)						%
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	VARIACIÓN 2008 - 20013
Alemania	35292	34943	36143	36937,64	36602,7	36583,43	3,66
Eslovenia	520,26	643,3	669,2	631,2	701,7	693,4	33,28
España	9548	9352,6	9294,7	8681,2	8369,39	9656,4	1,14
Finlandia	943,19	928,5	1007	1038,4	1259,9	693,34	-26,49
Francia	16406	16410	16546	17607	17323	17670	7,70
Grecia	1184,7	1337	1399,5	1429,26	1381	1354,3	14,32
Holanda	3158	3594	3343	3358,6	3180,4	3202,3	1,40
Italia	21984,15	21748,3	21075	21679,9	25684	25099,38	14,17
Reino Unido	17234,5	13924,4	16377	17350,9	18687,4	18819,92	9,20
Suecia	1753	1562	2137	2222,7	2350,8	2318,8	32,28

	EVOLUCIÓN TIPOS IMPOSITIVOS (2008-2013)					
	2008		2013		2008-2013	
	IE	IVA	IE	IVA	%Δ IE	%Δ IVA
Alemania	470,4	19	470,4	19	0,00	0,00
Eslovenia	302	20	446,32	22	47,79	10,00
España	302	16	331	21	9,60	31,25
Finlandia	390,5	22	469,5	24	20,23	9,09
Francia	428,2	19,6	428,4	19,6	0,05	0,00
Grecia	293	19	330	23	12,63	21,05
Holanda	406,31	19	440,28	21	8,36	10,53
Italia	423	20	617,4	21	45,96	5,00
Reino Unido	722,02	17,5	674,15	20	-6,63	14,29
Suecia	479,99	25	604,74	25	25,99	0,00

ANEXO IV

CONSUMO DE ALCOHOL (litros per cápita) 2008-2010				
	2008	2009	2010	%Δ 2008-2010
Alemania	11,4	11,2	11,2	-1,8
Eslovenia	11	10,5	10,3	-6,4
España	10,2	10	9,8	-3,9
Finlandia	10,3	10	9,7	-5,8
Francia	12,2	12,2	11,8	-3,3
Grecia	8,8	8,3	7,9	-10,2
Holanda	9,7	9,4	9,3	-4,1
Italia	6,8	6,4	6,1	-10,3
Reino Unido	10,7	10,8	10,5	-1,9
Suecia	7	7,3	7,3	4,3

RECAUDACIÓN BEBIDAS ALCOHÓLICAS (millones de €) 2008-2010				
	2008	2009	2010	%Δ 2008-2010
Alemania	3313,13	3301,37	3144,97	-5,1
Eslovenia	77,29	86,42	89,51	15,8
España	1313,23	1200,43	1205,45	-8,2
Finlandia	1091,52	1206,53	1284,32	17,7
Francia	2520	2555	2568,9	1,9
Grecia	318,64	357,09	468,15	46,9
Holanda	949,29	981	989	4,2
Italia	1022,99	1001,71	976,27	-4,6
Reino Unido	11719,95	9100,92	10450,97	-10,8
Suecia	1208,03	1121,14	1219,56	1,0

EVOLUCIÓN TIPOS IMPOSITIVOS BEBIDAS ALCOHÓLICAS 2008-2010								
	2008				2010			
	Cerveza	Beb. derivadas	Pr. intermedios	IVA	Cerveza	Beb. derivadas	Pr. intermedios	IVA
Alemania	9,44	521,2	136	19	9,44	521,2	153	19
Eslovenia	37,73	277,92	62,59	20	55	400	100	20
España	9,96	332,1	55,53	16	9,96	332,1	55,53	18
Finlandia	117,7	1300	467	22	143	1576	568	23
Francia	14,3	580	214	19,6	14,91	605,18	223,29	23
Grecia	13,56	436	45	19	31,2	980	102	23
Holanda	25,11	601,6	119,24	19	32,64	601,6	122,75	19
Italia	28,2	320	68,51	20	28,2	320	68,51	20
Reino Unido	117,98	1224,64	371,43	17,5	104,56	1045,18	329,32	17,5
Suecia	99,33	2181,47	491,3	25	89,6	1968,44	443,32	25