

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MADRID

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Economía y Hacienda Pública



**EL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL
TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA.
EFECTOS FISCALES Y ARMONIZACIÓN EN ESPAÑA**

TESIS DOCTORAL

MIGUEL ANGEL SÁNCHEZ REVILLA

Dirigida por FRANCISCO JAVIER SALINAS JIMÉNEZ

MADRID, 2016

RESUMEN

La Tesis ha analizado los impuestos especiales en el ordenamiento tributario estudiando el concepto, la naturaleza, las características, la justificación que se ha dado a la existencia de los impuestos especiales y su importancia dentro de la Unión Europea. El análisis se ha completado con un estudio detallado de la contribución de los impuestos especiales al cumplimiento de los principios tributarios desarrollados bajo la Teoría de la Imposición Óptima, con especial referencia a las características que presenta la estructura tributaria española.

La Tesis ha examinado la necesaria armonización fiscal de los impuestos especiales para el correcto funcionamiento del mercado único europeo, detallando cómo ha sido el proceso armonizador, las directivas y su motivación, centrándose especialmente en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Dada la estructura impositiva europea común creada con la delimitación de las labores del tabaco sometidas a gravamen y la identificación de los supuestos de exención y devolución comunes en todos los países de la Unión Europea, se ha concluido que las diferencias en la tributación de las labores del tabaco observadas se deben a las disparidades de tipos impositivos aplicados entre los diferentes Estados miembros que, aun cumpliendo con los mínimos establecidos, han originado importantes desigualdades en la carga fiscal y el esfuerzo fiscal realizados por cada país. Como consecuencia de ello, España es uno de los Estados miembros de la Unión Europea que presenta un mayor peso del componente *ad valorem* respecto del componente específico en la imposición especial sobre los cigarrillos, situación similar a la de otros países de nuestro entorno geográfico como Francia o Italia, mientras que el mayor peso del componente específico predomina en los países anglosajones y nórdicos.

Fruto de la particularidad que presenta el sistema impositivo español, con desigual peso de sus componentes específico y proporcional en la imposición especial sobre los cigarrillos respecto al promedio europeo, se han estudiado los efectos que tendrían distintas modificaciones en los tipos impositivos que gravan los cigarrillos en España. Concretamente, se han analizado los efectos económicos que se producirían en el ejercicio 2013, primer ejercicio con datos de recaudación definitivos, en caso de ajustar los tipos impositivos de los cigarrillos en España a los tipos impositivos promedios existentes en los países de la Unión Europea, contemplando varios escenarios: la Europa de los Quince, de los Veinticinco, de los Veintisiete y de los Veintiocho.

Una Tesis cuyo objetivo sea el análisis de la imposición que grava el consumo de tabaco estaría incompleta si no se considerase que una parte importante del mismo se realiza fuera de los circuitos legales. Por ello, la Tesis también ha abordado el estudio del tráfico ilegal de cigarrillos en la Unión Europea, labor de tabaco que por sus características físicas (empaquetado resistente fácil de transportar) e impositivas (fuerte carga fiscal) es la más utilizada en el contrabando. La Tesis ha finalizado con un análisis más detallado sobre el tráfico ilícito de cigarrillos en España, en el que se ha examinado su contexto legal, social e institucional y los estudios más importantes realizados sobre el comercio ilegal de cigarrillos.

AGRADECIMIENTOS

Esta tesis no hubiera sido posible sin la participación de personas que han facilitado su realización. Por ello, es para mí un verdadero placer y una cierta obligación dedicarles unas breves líneas en este lugar, expresándoles mis agradecimientos. Debo agradecer de manera especial a mi director de tesis Francisco Javier Salinas Jiménez por aceptarme para realizar esta tesis doctoral y por su dirección y apoyo. Debo también agradecer mucho y de manera especial a la profesora Dolores Dizy Menéndez por su gran ayuda y por su capacidad para guiar mis ideas y conseguir que se plasmaran en los distintos epígrafes de esta investigación. Agradezco también a Antonio Juárez Fernández y otras personas del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales por proporcionarme información y algunas estadísticas, a Pedro Rodríguez López del Comisionado para el Mercado de Tabacos por facilitarme los trámites para conseguir datos que he utilizado en la última parte de esta investigación y, en general, a todas las personas que me han hecho la vida un poco más agradable durante el periodo que he dedicado a la elaboración de esta tesis ayudando a que tuviera ánimos suficientes para terminarla.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
PARTE I: LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO	
Introducción Parte I.....	7
CAPÍTULO 1: DELIMITACIÓN Y CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES.....	9
1.1. Concepto, fundamentos y justificación de los impuestos especiales.....	9
1.2. Naturaleza y características de los impuestos especiales.....	20
1.3. Importancia de los impuestos especiales en la Unión Europea.....	28
CAPÍTULO 2: APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS A LOS IMPUESTOS ESPECIALES.....	37
2.1. Los principios impositivos.....	37
2.1.1. Principios de la imposición enunciados por Adam Smith.....	38
2.1.2. Principios de la imposición enunciados por John F. Due.....	40
2.1.3. Principios de la imposición enunciados por Fritz Neumark.....	46
2.1.4. Principios de la imposición enumerados en el Informe emitido por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Fiscal Español.....	51
2.2. El cumplimiento de los principios tributarios por los impuestos especiales.....	52

PARTE II: EL MERCADO ÚNICO EUROPEO Y LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Introducción Parte II.....	81
CAPÍTULO 3: LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN LA UNIÓN EUROPEA.....	83
3.1. El trayecto hacia la armonización fiscal en Europa: la creación de la Unión Europea y del mercado único.....	83
3.2. La fiscalidad de los consumos selectivos en la Unión Europea resultante del mercado interior.....	87
3.2.1. La armonización de las normas tributarias.....	88
3.2.2. El establecimiento de una estructura común y la fijación de tipos de gravámenes mínimos.....	89
3.3. La estructura común de los impuestos especiales (accisas): los elementos básicos de la armonización.....	94
3.3.1. El ámbito espacial de aplicación de la armonización.....	94
3.3.2. La posibilidad de establecer otros gravámenes.....	96
3.3.3. El régimen suspensivo: funcionamiento.....	96
3.3.4. La circulación intracomunitaria a través del sistema Excise Movement Control System (EMCS).....	99
CAPÍTULO 4: LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN ESPAÑA EN CONCORDANCIA CON EL PROCESO ARMONIZADOR COMUNITARIO.....	109
4.1. Evolución histórica de los impuestos especiales en España.....	109
4.2. Los impuestos especiales armonizados: los impuestos de fabricación.....	116
4.3. La imposición sobre los productos energéticos: rasgos esenciales en la Unión Europea y armonización en España.....	118
4.4. La imposición sobre las labores del tabaco: rasgos esenciales en la Unión Europea y armonización en España.....	126
4.5. La imposición sobre las bebidas alcohólicas: rasgos esenciales en la Unión Europea y armonización en España.....	128

4.6. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en España.....	132
---	------------

ANEXO 4.1.: LOS NUEVOS TRIBUTOS AUTONÓMICOS Y SU POSIBLE INCLUSIÓN COMO IMPUESTOS ESPECIALES NO ARMONIZADOS.....	135
---	------------

PARTE III: LA IMPOSICIÓN SOBRE EL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA

Introducción Parte III.....	141
------------------------------------	------------

CAPÍTULO 5: LA FISCALIDAD SOBRE EL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA.....	143
---	------------

5.1. Las figuras impositivas que gravan el tabaco en la Unión Europea.....	143
---	------------

5.2. El impuesto sobre el Valor Añadido en las labores del tabaco.....	143
---	------------

5.2.1. Normas generales sobre el IVA aplicables en los países de la Unión Europea.....	144
---	------------

5.2.2. Normas en materia de IVA establecidas en España.....	146
--	------------

5.3. Los derechos de importación o aranceles de importación en el tabaco.....	148
--	------------

5.3.1. Territorio aduanero.....	148
--	------------

5.3.2. Normativa aplicable a las importaciones.....	149
--	------------

5.3.3. Los conceptos de despacho a libre práctica y despacho a consumo.....	150
--	------------

5.3.4. La valoración de las mercancías importadas.....	152
---	------------

5.3.5. Los derechos de importación o aranceles.....	154
--	------------

5.4. El impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.....	155
--	------------

5.4.1. La estructura básica y los tipos impositivos del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.....	155
--	------------

5.4.2. Normas fiscales que afectan a los cigarrillos.....	156
--	------------

5.4.3. Normas fiscales que afectan al resto de las labores del tabaco distintas de los cigarrillos.....	157
--	------------

5.4.4. Incidencia de los componentes <i>ad valorem</i> , específico e impuesto mínimo y efectos que originan su utilización.....	158
5.5. Determinación de la carga fiscal sobre las labores del tabaco.....	162
5.5.1. Caso 1: Importación de puros desde Cuba.....	162
5.5.2. Caso 2: Importación de cigarrillos desde Venezuela.....	165
5.6. Los efectos de los impuestos sobre el tabaco en el precio y el consumo.....	169
5.6.1. Los conceptos de elasticidad precio-demanda del tabaco y la curva de Laffer.....	169
5.6.2. Efectos de las variaciones impositivas sobre el precio de venta de los cigarrillos: solapamiento de impuestos y su interdependencia.....	171
ANEXO 5.1.: ÁMBITO GEOGRÁFICO EUROPEO DE PERTENENCIA AL TERRITORIO EUROPEO, AL TERRITORIO IVA Y AL TERRITORIO DE IMPUESTOS ESPECIALES.....	173
ANEXO 5.2.: CLASIFICACIÓN ARANCELARIA Y NOTAS EXPLICATIVAS DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS LABORES DEL TABACO.....	179
CAPÍTULO 6: LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO EN EUROPA.....	183
6.1. Introducción a la imposición sobre las labores del tabaco.....	183
6.2. Naturaleza y características de la imposición sobre el tabaco.....	184
6.3. El proceso armonizador del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en la Unión Europea.....	185
6.3.1. Motivación y aportaciones de las directivas que regulan el tabaco.....	187
6.3.2. La fiscalidad actual del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en la Unión Europea: requisitos y conceptos impositivos comunes a todos los Estados miembros.....	209
6.4. El impuesto especial sobre las Labores del Tabaco en España tras la transposición de las directivas comunitarias.....	214

CAPÍTULO 7: ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA.....	219
7.1. Tipos de gravamen de las labores del tabaco en la Unión Europea.....	219
7.2. Recaudación del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en la Unión Europea.....	232
7.3. Presión fiscal y esfuerzo fiscal del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en la Unión Europea.....	238
7.4. Evolución de la presión fiscal y del esfuerzo fiscal derivados del consumo del tabaco en la Unión Europea.....	242
PARTE IV: EFECTOS DE LAS MODIFICACIONES DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS SOBRE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA	
Introducción Parte IV.....	249
CAPÍTULO 8: LA IMPOSICIÓN ESPECIAL SOBRE LOS CIGARRILLOS.....	251
8.1. Obligaciones y especificaciones comunitarias.....	251
8.1.1. Normas que regulan la aplicación de los tipos de gravamen <i>ad valorem</i>	252
8.1.2. Normas que establecen la cuantificación del impuesto específico.....	253
8.1.3. Normas que establecen la cuantificación del impuesto especial global.....	253
8.2. Aspectos fundamentales y recaudación de la imposición sobre los cigarrillos en España.....	254
8.2.1. Estructura impositiva de los cigarrillos y efectos económicos de sus componentes.....	255
8.3. Evolución del impuesto especial sobre el tabaco en España en el período 2003-2013.....	260
8.3.1. Importancia recaudatoria del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en España en el período 2003-2013.....	260
8.3.2. Evolución de la fiscalidad de los cigarrillos en España en el período 2003-2013.....	266

8.4. Evolución de los indicadores más relevantes de la demanda y la fiscalidad de los cigarrillos en España en el período 2008-2013.....	269
ANEXO 8.1.: POLÍTICAS IMPLANTADAS PARA REDUCIR EL CONSUMO DE TABACO.....	277
CAPÍTULO 9: CUANTIFICACIÓN DE LOS EFECTOS DERIVADOS DE LAS VARIACIONES EN LOS TIPOS IMPOSITIVOS DE LOS CIGARRILLOS.....	281
9.1. Metodología empleada para calcular el precio de venta al público de los cigarrillos tras la modificación de los tipos impositivos.....	283
9.2. Metodología empleada para estimar la demanda de cigarrillos tras la variación de precios generada por la modificación de los tipos impositivos.....	284
9.3. Estimaciones realizadas y resultados.....	286
9.3.1. Escenario 0: situación del impuesto especial sobre los cigarrillos a 1 de julio de 2013.....	287
9.3.2. Predicciones relativas a la modificación de los componentes impositivos del impuesto especial sobre los cigarrillos en el escenario 1.....	299
9.3.3. Predicciones relativas a la modificación de los componentes impositivos del impuesto especial sobre los cigarrillos en el escenario 2.....	309
9.3.4. Predicciones relativas a la modificación de los componentes impositivos del impuesto especial sobre los cigarrillos en el escenario 3.....	320
9.3.5. Predicciones relativas a la modificación de los componentes impositivos del impuesto especial sobre los cigarrillos en el escenario 4.....	331
9.4. Análisis comparativo de las predicciones obtenidas en los distintos escenarios..	342
CAPÍTULO 10: ANÁLISIS DEL FRAUDE EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO ESPAÑOL.....	351
10.1. Introducción.....	351
10.2. El comercio ilegal de tabaco en la Unión Europea: aspectos más relevantes....	352
10.3. El comercio ilegal de tabaco en España: aspectos más relevantes.....	366
10.3.1. Contexto legal, social e institucional.....	366
10.3.2. Estudios realizados e informes emitidos.....	368

10.4. Incautaciones de cigarrillos efectuadas en España.....	380
10.5. Cuantificación del contrabando de cigarrillos en España.....	382
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	385
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	403

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

La mayor parte de la doctrina coincide en afirmar que el gravamen sobre el consumo no puede quedar limitado de manera exclusiva a un impuesto que recaiga de manera indiscriminada sobre el consumo de bienes y servicios, sino que es necesaria la existencia de otros impuestos que graven de manera selectiva el consumo de bienes específicos. El objetivo de esta Tesis es analizar los impuestos especiales: su naturaleza, su contribución al cumplimiento de los principios tributarios, su armonización comunitaria y su aportación económica en la Unión Europea y en España.

Los impuestos especiales no sólo constituyen un potente instrumento recaudatorio al servicio de la Hacienda Pública sino que también son instrumentos al servicio de aquellas políticas públicas en las que la intervención del sector público es decisiva para alcanzar objetivos colectivos. Es el caso de las políticas sanitarias, energéticas y medio ambientales cuya ejecución ha sido una importante razón que ha justificado la existencia de impuesto disuasorios y que, junto con los principios que guían la imposición óptima, han sido desarrolladas en el capítulo 1 de esta Tesis.

En un mercado único en el que no existan fronteras fiscales es imperativo la implantación de una legislación clara en la imposición indirecta, que permita el libre funcionamiento de los bienes y mercancías sin que existan interpretaciones y fricciones fiscales en los precios; es por ello que la imposición que grave el consumo debe estar armonizada. En este sentido, y remarcando la importancia que tiene la uniformidad en la imposición indirecta para el correcto funcionamiento del mercado interior, se exige la firma de acuerdos de estabilización y asociación como requisito a los países que han solicitado la futura adhesión a la Unión Europea, de forma que estos países reciban ayuda de personal acreditado de los Estados miembros para alinear sus legislaciones fiscales y facilitar así su futura integración. En el año 2007 participé como experto nacional en impuestos especiales en la Comisión de la Unión Europea, en la que mi labor consistió en aproximar el sistema tributario albanés de impuestos especiales al existente en los países comunitarios; es precisamente esta experiencia la que despertó mi interés por el objeto de esta Tesis. Además, mi posterior experiencia profesional en la administración de Aduanas e Impuestos Especiales del aeropuerto de Madrid-Barajas y las frecuentes diligencias de aprehensión de tabaco de contrabando que voy emitiendo diariamente, han hecho que me resultara más atractivo centrar el desarrollo del estudio en el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, y en especial sobre los cigarrillos al ser éstos los que mayor importancia tienen al aportar más de cuatro quintas partes de la recaudación por consumo de tabaco en la Unión Europea, al margen de que por sus características los cigarrillos son más susceptibles de comercio ilícito.

El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco es un impuesto armonizado en la Unión Europea, que ha aportado en los últimos años alrededor de la tercera parte de la recaudación total obtenida por impuestos especiales. Al mismo tiempo, este impuesto tiene un gran potencial recaudatorio al ser el tabaco un bien de consumo generalizado entre la población, difícilmente sustituible y de demanda inelástica. En la situación actual de crisis presupuestaria y búsqueda de armonización fiscal en Europa, esta Tesis es oportuna para conocer la situación de partida de la imposición sobre el consumo de tabaco en la Unión Europea y para realizar un análisis comparado del proceso armonizador entre los Estados miembros y sus efectos, de forma que a partir de la realidad existente se puedan extraer conclusiones y recomendaciones.

Tradicionalmente el tema de los impuestos especiales, particularmente el Impuesto sobre las Labores de Tabaco, no ha despertado gran interés ni en las actividades docentes ni en la investigación académica, quizás por la complejidad técnica que presenta frente a otros impuestos. Ello explica el carácter novedoso del tema elegido en esta Tesis, al haber sido muy poco tratado en investigaciones de épocas recientes en nuestro país; más concretamente como antecedentes, ocupándose de los impuestos especiales de forma global pueden citarse las tesis doctorales de V. Edo (1990) y A. Solana (2000), y centrada en el impuesto sobre las bebidas alcohólicas la de S. Aparicio (2014).

La presente Tesis se estructura en cuatro partes. En la Parte I se analizan los impuestos especiales en el ordenamiento tributario, de forma que en el capítulo primero se estudia el concepto, la naturaleza, las características, la justificación que se ha dado a la existencia de los impuestos especiales y su importancia dentro de la Unión Europea. El capítulo segundo centra su estudio en un análisis detallado de la contribución de los impuestos especiales al cumplimiento de los principios tributarios desarrollados bajo la Teoría de la Imposición Óptima, con especial referencia a las características que presenta la estructura tributaria española; se expone como los impuestos especiales contribuyen al cumplimiento de estos fundamentos o directrices que coordinan el sistema tributario, analizando las ventajas e inconvenientes que conlleva su utilización.

La Parte II de la Tesis se dedica a analizar la necesaria armonización fiscal de los impuestos especiales para el correcto funcionamiento del mercado único europeo. En el capítulo tercero se describe el proceso de creación e implantación del mercado interior en la Unión Europea en el que no existen barreras fiscales entre los Estados miembros; el trayecto recorrido fue largo y no exento de dificultades hasta lograr la actual armonización fiscal, en la que la necesaria coordinación de los impuestos especiales y sus elementos básicos han tenido y tienen en la actualidad especial incidencia. El capítulo cuarto se destina a examinar la armonización de los impuestos especiales en España; como paso previo necesario se relata de forma resumida la trayectoria de estos impuestos en nuestro país, para posteriormente entrar en el estudio de aquellos impuestos especiales que son comunes y obligatorios en todos los Estados miembros (los llamados impuestos de fabricación), detallándose los rasgos fundamentales de los mismos en la Unión Europea y cómo se ha producido su armonización en España, analizada separadamente para cada uno de estos impuestos: productos energéticos, labores de tabaco y bebidas alcohólicas.

Se ha incidido también en el funcionamiento del sistema suspensivo de circulación intracomunitaria creado para los impuestos especiales en la Unión Europea (sistema EMCS, Excise Movement Control System). Partiendo de que la circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se ha establecido basándose en el principio de tributación en destino, su aplicación ha supuesto dos importantes consecuencias: primera, que es el país de destino el que recauda el impuesto y, consecuentemente, se grava dónde tiene lugar efectivamente el consumo y, segunda, que los productos tributan según los tipos impositivos vigentes en el país de destino. Todo ello exigió poner en marcha un sistema de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo, que es objeto de análisis en esta Tesis, según el cual los productos sujetos a impuestos especiales salen de los depósitos fiscales

(incluyendo fábricas) sin pagar impuestos en origen y circulan en régimen suspensivo hasta otros depósitos fiscales ubicados en el Estado miembro de destino.

No se ha querido dejar de mencionar que el proceso descentralizador emprendido en España ha tenido importantes repercusiones fiscales: la aparición de nuevos impuestos autonómicos, la potestad para recaudar impuestos especiales armonizados y establecer tipos impositivos diferentes en las comunidades autónomas de Régimen Foral, la cesión de la recaudación estatal de impuestos especiales a las comunidades de Régimen Común y la posibilidad de que las comunidades autónomas establezcan recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión (excepto en el impuesto sobre hidrocarburos). Es por ello que como Anexo se han mencionado aquellos tributos autonómicos cuyos hechos impositivos, al no ser incluidos en ninguna clasificación general o común, podrían englobarse con algunas objeciones en cuanto a su naturaleza dentro de la categoría de impuestos especiales, aunque, por supuesto, en ningún caso podrían tener el carácter de armonizados a nivel comunitario.

La Parte III de la Tesis se centra en el estudio del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en España. Se analiza de forma específica su naturaleza y características más relevantes, detallándose cómo ha sido el proceso de su armonización, las sucesivas directivas que se han ido transponiendo a la legislación española, su motivación y los resultados conseguidos. Un aspecto que cobra especial significación en la fiscalidad del tabaco en nuestro país es el solapamiento que se produce del impuesto especial con los derechos de importación y con el Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, la dependencia existente en la cuantificación de sus bases impositivas entre ellos. Así mismo, se lleva a cabo un análisis comparado entre los tipos españoles y los tipos impositivos existentes en el resto de Estados miembros.

Dada la estructura impositiva europea común creada con la delimitación de las labores del tabaco sometidas a gravamen y la identificación de los supuestos de exención y devolución comunes en todos los países de la Unión Europea, se concluye que las diferencias en la tributación de las labores del tabaco observadas se deben a las disparidades de tipos impositivos aplicados entre los diferentes Estados miembros que, aun cumpliendo con los mínimos establecidos, originan importantes desigualdades en la carga fiscal y el esfuerzo fiscal realizados por cada país. Como consecuencia de ello, España es uno de los Estados miembros de la Unión Europea que presenta un mayor peso del componente *ad valorem* respecto del componente específico en la imposición especial sobre los cigarrillos, situación similar a la de otros países de nuestro entorno geográfico como Francia o Italia, mientras que el mayor peso del componente específico predomina en los países anglosajones y nórdicos.

Fruto de la particularidad que presenta el sistema impositivo español, con desigual peso de sus componentes específico y proporcional en la imposición especial sobre los cigarrillos respecto al promedio europeo, se dedica la Parte IV al estudio de los efectos que tendrían distintas modificaciones en los tipos impositivos que gravan los cigarrillos en España. Concretamente, se analizan los efectos económicos que se producirían en el ejercicio 2013, primer ejercicio con datos de recaudación definitivos, en caso de ajustar los tipos impositivos de los cigarrillos en España a los tipos impositivos promedios existentes en los países de la Unión Europea, contemplando varios escenarios: la Europa de los Quince, de los Veinticinco, de los Veintisiete y de los Veintiocho.

Una Tesis cuyo objetivo sea el análisis de la imposición que grava el consumo de tabaco estaría incompleta si no se considerase que una parte importante del mismo se realiza fuera de los circuitos legales. Es por ello que el capítulo final se dedica a estudiar el tráfico ilegal de cigarrillos, labor de tabaco que por sus características físicas (empaquetado resistente fácil de transportar) e impositivas (fuerte carga fiscal) es la más utilizada en el contrabando. Se detalla el consumo estimado de cigarrillos ilegales en la Unión Europea, con su desglose entre marcas blancas ilícitas (*illicit whites*), contrabando y falsificaciones; los países de procedencia y las empresas que presuntamente distribuyen las marcas blancas ilícitas. La Tesis finaliza con un análisis más detallado sobre el tráfico ilícito de cigarrillos en España, en el que se examina su contexto legal, social e institucional y los estudios más importantes realizados sobre el comercio ilegal con las estimaciones a que han llegado sobre la cuantía que podría suponer el contrabando de cigarrillos.

PARTE I

LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

INTRODUCCIÓN PARTE I

El punto de partida de este trabajo de investigación lo constituye el análisis de los impuestos especiales, o accisas en terminología de la Unión Europea, bajo los postulados de la Teoría de la Hacienda Pública. En este contexto se considera necesario definir el concepto de impuesto especial, identificar las características que posee y proceder a su delimitación a partir de la tipología de impuestos que se incluyen bajo esta denominación.

Los impuestos especiales son impuestos que gravan consumos específicos, esto es, impuestos selectivos sobre el consumo que presentan unas características propias pero que carecen de una definición universalmente aceptada.

Se trata de impuestos indirectos que gravan en fase única el consumo de determinados bienes y su base imponible viene expresada en unidades físicas, lo que los diferencia de otro tipo de tributos directos e indirectos. En relación con el objeto de estudio de esta investigación, el Impuesto Especial sobre las Labores de Tabaco fija el tipo impositivo a través de dos componentes: proporcional o *ad valorem* y específico.

Tras una revisión exhaustiva de la aportación de los impuestos especiales a los principios impositivos que formarían parte de la Teoría de la Imposición Óptima, de forma particular serían los objetivos de suficiencia, adaptación y eficiencia en los que la contribución de los impuestos especiales sería mayor y justificarían su existencia e importancia recaudatoria en la Unión Europea.

CAPÍTULO 1: DELIMITACIÓN Y CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

1.1. Concepto, fundamentos y justificación de los impuestos especiales

La finalidad fundamental de todo sistema tributario consiste en la obtención de los recursos necesarios para poder llevar a cabo los gastos públicos¹. Junto a este objetivo financiero se plantean otros objetivos, no menos importantes, como son la equidad y la eficiencia.

Los objetivos anteriores deben ser alcanzados por el sistema tributario considerado en su conjunto, no siendo necesario su estricto cumplimiento por cada tributo por separado. Así, por ejemplo, en relación con el sistema tributario español, la Constitución de 1978 establece diversos principios que debe cumplir el Sistema Tributario, destacando desde el punto de vista económico los siguientes:

- a) El principio de **capacidad económica**: Los tributos han de establecerse de acuerdo con la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos. (Art. 31.1 C.E).
- b) El principio de **igualdad**: Dentro del ámbito tributario, la igualdad debe medirse en función de la capacidad económica: *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrán alcance confiscatorio* (Art. 31.1 C.E).
- c) El principio de **generalidad**: *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos* (Art. 31.1 C.E.). Por tanto esta obligación afecta a todos los ciudadanos que tengan capacidad económica.
- d) El principio de **progresividad**: La progresividad tributaria implica que, a medida que aumenta la renta y riqueza de cada sujeto, la aportación contributiva se incrementa en mayor proporción que dicho aumento. A través de la progresividad del sistema tributario se mejora la distribución de la renta. (Art. 31.1 C.E.).
- e) El principio de **justicia**: El reparto de la carga tributaria debe realizarse de acuerdo con el criterio de justicia. La justicia exige un tratamiento de equidad entre las personas que se encuentran en situaciones de igualdad (justicia en sentido horizontal), así como un tratamiento desigual de las personas que se

¹ Precisamente la Actividad Financiera que realiza el Sector Público consiste en la obtención de los recursos necesarios para satisfacer necesidades colectivas; actividad que se desarrolla a lo largo de tres momentos fundamentales, que integran el denominado *ciclo financiero*: la obtención de recursos (ingresos públicos), la gestión de los recursos obtenidos y el gasto de dichos recursos para el sostenimiento de los bienes y servicios públicos.

encuentran en situaciones diferentes (justicia en sentido vertical), y el criterio para lograr tal tratamiento es el de capacidad económica.

Dado que el objetivo de esta investigación es el análisis de las figuras tributarias que forman parte de los denominados impuestos especiales (o accisas en terminología comunitaria), debe determinarse en qué medida cada impuesto especial contribuye a lograr alguno de los objetivos perseguidos y cuál es su aportación al sistema en relación con la consecución de los mismos.

Como paso previo es necesario definir el concepto de impuesto especial, identificar las características que poseen y proceder a su delimitación a partir de la tipología de impuestos que se incluyen bajo la denominación de impuestos especiales.

La primera característica que define lo que se considera como impuestos especiales es que se trata de impuestos sobre consumos específicos². En primer lugar cabe señalar que no existe una definición universalmente aceptada, amplia y precisa de lo que se entiende por impuestos sobre consumos específicos o impuestos selectivos sobre el consumo (Edo: 1992); además, se utilizan diversas terminologías con significado similar para referirse a ellos siendo los términos más comunes los siguientes:

1. **Impuestos sobre consumos específicos:** término empleado por la doctrina fiscal, al referirse a los impuestos que dentro de los que gravan el consumo no lo hacen de una forma indiscriminada, sino que se refieren al consumo de unos bienes concretos o específicos, completando la función del impuesto general sobre el consumo.
2. **Impuestos especiales:** es equivalente al término de impuestos sobre consumos específicos, calificándose de *especiales* porque recaen únicamente sobre unos bienes determinados en el ordenamiento legal vigente.
3. **Accisas:** término utilizado en la Unión Europea que deriva del inglés *excise* que, en un principio, se refería a aquellos gravámenes interiores que recaían sobre la producción, en lugar de sobre la venta, con tipos específicos. Posteriormente fue ampliándose su contenido, de forma que el Comité Fiscal y financiero define accisas como *toda imposición indirecta que grave, directa o indirectamente, el consumo de productos con exclusión del IVA y de los gravámenes establecidos por las instituciones de las comunidades*. Esta definición es residual y delimita el concepto por exclusión.

² A la naturaleza tributaria de los impuestos especiales se refiere la normativa española –Ley 38/1992, de impuestos especiales– señalando que son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte y la puesta a consumo del carbón.

En España, a pesar de no existir una definición amplia y comúnmente admitida, el término impuestos especiales se ha definido tratado de definir a través de las distintas normas que los han regulado a través del tiempo. Concretamente, se encuentran las siguientes definiciones:

- La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario recoge textualmente en el Apartado IV sub-apartado E) que *como impuestos especiales figuran aquellos que recaen sobre productos en régimen de fabricación excepcional por la intervención directa de la Administración en el proceso productivo o por ser objeto de un monopolio fiscal. Junto a los impuestos sobre el alcohol, la achicoria, el azúcar, y la cerveza y bebidas refrescantes, se configuran también como especiales los impuestos sobre el petróleo y sobre el uso del teléfono.*

Realmente en esta Ley no se define lo que son impuestos especiales sino que se detallan los existentes y se destaca como característica esencial su *régimen de fabricación excepcional por la intervención directa de la Administración en el proceso productivo o por ser objeto de un monopolio fiscal.*

- El Decreto 511/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de los Impuestos Especiales tampoco define lo que se entiende por impuestos especiales y tan sólo, en su artículo primero al hablar de su naturaleza, menciona que tienen la consideración de impuestos especiales: a) los impuestos sobre la fabricación del alcohol, azúcar, achicoria, cerveza y bebidas refrescantes; b) el impuesto sobre el petróleo y sus derivados; y c) el impuesto sobre el uso del teléfono.
- La Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales en su artículo primero define los impuestos especiales como *tributos de naturaleza indirecta que gravan la fabricación, la importación y en su caso la circulación de determinados productos. así como la venta o importación de artículos objeto de monopolio fiscal.* A continuación, añade que tienen la consideración de impuestos especiales: el Impuesto sobre Alcoholes Etilícos y Bebidas Alcohólicas, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares.
De esta definición se extrae el carácter indirecto de los impuestos especiales y el hecho de que gravan tanto la fabricación, importación o la circulación en su caso, así como la venta.
- La Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de los Impuestos Especiales en su artículo uno señala que los impuestos especiales son *tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, elaboración e importación de determinados bienes, de acuerdo con las normas de esta ley.* Añadiendo después que tienen la consideración de impuestos especiales: el Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

- Ley 38/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales –actualmente en vigor- expone en su artículo primero que los impuestos especiales son *tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley*”. Para precisar en su apartado segundo que “*tienen la consideración de impuestos especiales los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre la Electricidad, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre el Carbón.*”

Por otra parte, el artículo segundo de esta Ley establece qué tienen la consideración de impuestos especiales de fabricación:

1. Los siguientes impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:
 - a) El Impuesto sobre la Cerveza.
 - b) El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas
 - c) El Impuesto sobre Productos Intermedios
 - d) El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
2. El Impuesto sobre Hidrocarburos.
3. El Impuesto sobre las Labores del Tabaco³.

Una vez citadas las distintas terminologías que existen para denominar a este tipo de impuestos y su calificación en las normas españolas que los han regulado, habría que estudiar cuales son las **características** comunes que presentan las figuras tributarias englobadas bajo la denominación genérica de impuestos especiales.

En primer lugar debe destacarse que su carácter de impuestos específicos los hace gravar determinados bienes paralelamente al gravamen que supone el impuesto indirecto general (el IVA). Ello supone una doble imposición que tanto los textos legales, en sus exposiciones de motivos⁴, como las posturas doctrinales han tratado de justificar.

³ El impuesto sobre la Electricidad fue excluido como impuesto especial de fabricación por el apartado dos del artículo tercero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras («B.O.E.» 28 noviembre).

⁴ Tal y como aparece en la exposición de motivos – 1. Necesidad de la norma, segundo párrafo- de la Ley 38/92 de Impuestos Especiales en vigor: *los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costos sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función*

Como primera aproximación cabría señalar que esta doble imposición requiere una doble motivación: por una parte, la justificación recaudatoria para obtener fondos para financiar las actividades del sector público; y por otra, un fundamento extra fiscal justificado por el coste social que genera el consumo de los productos objeto de tales gravámenes, que debe repararse mediante el establecimiento de una imposición selectiva, por una parte de carácter penalizador puesto que sólo se aplica a unos bienes que podrían considerarse, de manera directa o indirecta, negativos para la sociedad y, por otra, de carácter compensatorio puesto que los ingresos derivados de estos impuestos selectivos posibilitan la realización de políticas -fundamentalmente sanitarias, medioambientales y energéticas-, que en alguna medida tienden a resarcir los daños causados por dicho consumo.

A este respecto, se hace necesario analizar el conjunto de posibles características teóricas que pudieran justificar la aplicación de los impuestos especiales con el fin de lograr distintos objetivos que, fundamentalmente, serían la recaudación, equidad e internalización de efectos externos.

Según Edo (1992) dos son las características económicas básicas que definen a los impuestos especiales: su intencionalidad discriminatoria y que el objetivo del gravamen que es el consumo. Junto a estas características definitorias o esenciales, existen otros tres motivos que justifican la implantación de impuestos especiales en los ordenamientos tributarios:

- Su capacidad para obtener ingresos, que ha sido el argumento principal que justifica su presencia en los sistemas tributarios de los países.
- Que la base imponible se establece en unidades de medida físicas.
- La posibilidad de internalizar efectos externos.

A partir de las características anteriores se pueden extraer una serie de rasgos distintivos comunes a todos los impuestos especiales, aunque los mismos se pueden manifestar con distinta intensidad entre ellos y que, en última instancia, **justifican su existencia:**

- a) Todos los impuestos tienen finalidad recaudatoria, es decir, buscan la obtención de ingresos para sufragar los gastos que los estados necesitan para cumplir sus objetivos. Según Albiñana (1983:28): *El fin primordial de los impuestos es proporcionar recursos a la respectiva hacienda.*

Sin embargo, hay impuestos que al margen de su fin recaudador persiguen otras finalidades. Así, los hacendistas alemanes han distinguido entre impuestos fiscales, cuyo fin es fundamentalmente recaudador, e impuestos de ordenación, que, además de tener un fin recaudador, buscan conseguir unos efectos económicos con los que variar conductas individuales y colectivas para alcanzar determinados objetivos básicos de organización y convivencia.

recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.

Aunque para el economista Neumark el efecto fiscal y el efecto recaudador se dan en todos los tributos, sin embargo dentro de los tributos existen impuestos de marcado carácter recaudador y otros que buscan además una determinada finalidad económica o social. Así, en general en los impuestos especiales se puede apreciar una importante motivación claramente extrafiscal, que complementa el fin recaudador de todos los tributos. Es el caso de la imposición selectiva sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, productos energéticos y labores del tabaco cuya finalidad es desincentivar consumos considerados negativos bajo el punto de vista social o económico.

- b) Otra de las características fundamentales que reúnen los impuestos especiales es que el hecho imponible gravado es el consumo: aunque a veces se califiquen como impuestos sobre la fabricación reúnen todas las características de impuestos al consumo. Sin embargo, *la forma de definir el hecho imponible no es trascendente dentro del punto de vista de la incidencia económica: la diferenciación entre gravar la producción y gravar el consumo, aunque pudiera ser importante desde el punto de vista jurídico y administrativo no altera los análisis teóricos, que atribuyen la distribución de la carga impositiva en función de las condiciones de oferta y demanda* (Edo 1992:840).
- c) El hecho de que la base imponible se establezca en unidades de medida físicas es otra de las características que se da en los impuestos especiales, que no es común en otros impuestos. Ello implica que los tipos de gravamen también se establecen con carácter unitario o específico, aunque alguno de los impuestos especiales también presentan tipos de gravamen *ad valorem*.
- d) La posibilidad de internalizar efectos externos supone una justificación a favor de que los impuestos especiales como medio para lograr la eficiencia en la asignación de recursos, y es uno de los argumentos más utilizados para defender la implantación de este tipo de impuestos en los sistemas tributarios modernos.

Por su parte, el economista Sijbren Cnossen (1977) afirma que las características más importantes de los impuestos especiales son: la selectividad en la cobertura, la discriminación intencionada en el gravamen y la existencia de formas específicas de medida al determinar la obligación tributaria. Precisamente, la selectividad en la cobertura es la característica que permite diferenciar a los impuestos especiales sobre el consumo de los demás, pero ello necesariamente conlleva una segunda característica que es su intencionado **carácter discriminador**.

Para Fuentes Quintana (1986) los motivos que justifican el carácter discriminador de los impuestos especiales se pueden ordenar y resumir en los siguientes:

- Gravar la capacidad de pago puesta de manifiesto especialmente en la adquisición de bienes de lujo.
- Mejorar la eficiencia en el uso de los recursos, internalizando economías externas como la contaminación.

- Cobrar por el uso de servicios públicos, tales como la utilización de carreteras por los automovilistas.
- Evitar el despilfarro o el agotamiento de recursos escasos, como pueden ser los hidrocarburos o la electricidad.
- Financiar determinadas actividades, otorgando a los impuestos un carácter finalista como es el caso de la financiación de la sanidad.
- Controlar o reducir los consumos que pueden considerarse inmorales, tales como el consumo de bebidas alcohólicas.
- Reducir el consumo de productos que pueden considerarse malos para la salud, como el consumo del tabaco.
- Incentivar el empleo gravando más intensamente el factor capital o los bienes producidos con una tecnología relativamente intensa en capital.
- Proteger determinadas industrias de la competencia exterior.

No obstante, respecto a estas motivaciones esgrimidas por Fuentes Quintana se podrían efectuar las siguientes consideraciones:

- ❖ Gravar la adquisición de bienes de lujo puede ser una medida que contribuye a la equidad; sin embargo, calificar un bien como lujo puede ser variar en función del nivel de desarrollo de un país, por lo que tal afirmación se convierte en subjetiva y variable de acuerdo con las condiciones económicas y temporales.
- ❖ Someter a tributación bienes selectivos puede contribuir a mejorar la asignación de recursos. Este es el caso del impuesto sobre hidrocarburos cuando uno de los aspectos gravados es la contaminación, al gravarse el consumo de bienes que producen efectos externos negativos. La aplicación de este impuesto sobre la producción reducirá la misma hasta el nivel de eficiencia deseado.
- ❖ Gravar determinados bienes selectivos, como el caso de las bebidas alcohólicas y el tabaco, puede contribuir a reducir las consecuencias negativas de un elevado consumo hasta el nivel económicamente eficiente.
- ❖ Los impuestos especiales como impuestos selectivos pueden ser útiles para internalizar efectos externos, aunque este objetivo pueda lograrse igualmente por medio de subvenciones a productores para reducir la producción de los bienes que originen los efectos externos negativos. También puede darse el caso de que se produzcan efectos externos siendo el nivel de producción inferior al óptimo de eficiencia; en este caso bien se podría compensar con subvenciones que estimulasen la producción, o bien mediante impuestos decrecientes a medida que se fuera alcanzando el nivel de producción eficiente.
- ❖ La recaudación de los impuestos especiales también puede ser destinada al pago de servicios públicos relacionados con el objeto de gravamen, como por ejemplo el impuesto sobre el petróleo y gasolinas en relación a la utilización de carreteras. En este caso operaría el principio del beneficio, en función del cual los servicios públicos serían financiados por quienes más se aprovecha de

ellos, pero sería necesario que exista la posibilidad de excluir de su utilización a quien no paga por ellos. El pago no tendría por qué ser en proporción exacta al aprovechamiento del bien, sino que podría emplearse una variable aproximativa.

- ❖ Otro objetivo de la discriminación que supone la utilización de impuestos especiales es evitar el derroche o el desabastecimiento de recursos escasos, reduciendo el consumo hasta el nivel óptimo. Este podría ser el caso del impuesto sobre hidrocarburos o el impuesto sobre la electricidad. En este sentido, la fijación de aranceles podría tener un efecto semejante, pero los aranceles van encaminados solamente a gravar las importaciones al objeto de proteger la producción nacional, mientras que los impuestos selectivos (sobre consumos específicos) también se aplican sobre los productos nacionales.
- ❖ En determinadas ocasiones se podría fijar un objetivo más de carácter moral con el objetivo de reducir el consumo de bienes que en exceso son considerados como indeseables, como sería el impuesto sobre las bebidas alcohólicas. Sin embargo, la crítica más importante a esta utilización radicaría en que solamente sería efectivo para las clases bajas o medias, esto es, aquellas que no pudieran permitirse un consumo elevado por no disponer de renta suficiente.
- ❖ Ante la crisis que últimamente afecta a la mayor parte de economías se abre a posibilidad de la utilización de impuestos especiales con el fin de fomentar el empleo del factor trabajo. Esta utilización se apoya en la hipótesis de que el empleo agregado podría crecer con la implantación de un impuesto sobre el capital, de forma que al incrementarse el precio del uso del capital se produjera, como efecto sustitución, el incremento de la demanda de trabajo. Ello se lograría con impuestos especiales que gravasen productos en cuya fabricación se hubiesen utilizado procedimientos intensivos en capital y con escasa utilización de mano de obra.

A este respecto, organismos internacionales como la Unión Europea, el Fondo Monetario Internacional y la OCDE han recomendado a España reducir las cotizaciones sociales de los empleadores para fomentar el empleo. En nuestro país, el Comité de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español, constituido por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013, propone realizar una *devaluación fiscal* que implica que la reducción de cotizaciones podría compensarse con incrementos adicionales y equivalentes de la imposición indirecta y, más específicamente, con modificaciones en los denominados impuestos especiales medioambientales, de forma que no se vea alterada la cuantía del déficit público.

Los argumentos teóricos que justifican la existencia de impuestos especiales podrían ser ordenados en función de los **objetivos económicos y sociales pretendidos**. En este sentido, el carácter discriminador de los impuestos especiales puede servir para ayudar a la consecución de los fines u objetivos básicos que debe perseguir todo sistema tributario: suficiencia, equidad y eficiencia.

1.- Objetivo de Suficiencia

Los impuestos especiales presentan ventajas recaudatorias frente a otros impuestos del sistema fiscal, puesto que recaen sobre bienes de demanda relativamente inelástica, cuyo consumo es generalizado y difícilmente sustituible, lo que unido a una gestión fácil y eficaz de los mismos posibilitan un rápido incremento de la recaudación al incrementarse los tipos impositivos.

Sin embargo, en contra de ello habría que considerar que es complicado aumentar la fiscalidad de determinados impuestos; por ejemplo, de los productos energéticos ya que los aumentos del precio del crudo y de la electricidad generan tensiones inflacionistas y dañan la competitividad de las empresas.

2.- Objetivo de Equidad

En general los hacendistas consideran que los impuestos especiales no contribuyen a lograr una distribución de la renta más equitativa al considerarse regresivos, puesto que la proporción de renta disponible que las clases sociales con menos recursos dedican al consumo de los productos gravados por estos impuestos es mayor que la de las clases sociales con rentas altas.

Sin embargo, en sentido contrario, algunos gravámenes especiales sí contribuirían a la equidad en virtud de la aplicación de dos principios impositivos:

- El **principio de capacidad de pago**: gravar bienes de lujo significa someter a imposición la capacidad de pago puesta de manifiesto por el consumo de bienes suntuarios, y
- El **principio del beneficio**: gravar el uso de servicios públicos representa someter a tributación el uso de los servicios públicos en función del beneficio obtenido, lo que supone contribuir a la equidad del sistema tributario al ser financiado el servicio público por aquellos individuos que se benefician directamente del mismo. Ello exigiría que la recaudación estuviese destinada a financiar el coste del servicio⁵, esto es, que exista afectación del impuesto.

3.- Objetivo de Eficiencia:

Alcanzar la eficiencia económica significa: internalizar efectos externos, exigir un gravamen por el uso de servicios públicos, evitar despilfarros y proteger la industria nacional.

Sin embargo, la crítica principal al establecimiento de impuestos especiales para mejorar la eficiencia es la interferencia de las políticas públicas en las preferencias de los consumidores o del grupo de ellos sobre los que recae la carga impositiva. De hecho, las justificaciones que apoyan la interferencia en las preferencias de los

⁵ En este caso la afectación supone que la recaudación obtenida por el impuesto sobre el alcohol o sobre labores del tabaco se dedique a financiar el coste sanitario asociado a enfermedades producidas o asociadas con el consumo de dichos bienes.

consumidores se sostienen bajo la hipótesis de la irracionalidad en su comportamiento.

Otros fines que persigue el sector público son de **naturaleza ética y subjetiva**, y tienen como finalidad reducir el consumo de bienes considerados como indeseables. Este objetivo puede asimismo complementarse con otros; así por ejemplo, los impuestos sobre el consumo de alcohol al mismo tiempo que contribuyen a razones morales mejoran la eficiencia del sistema al internalizar efectos externos.

Además, en los impuestos especiales con tipos específicos se da la **certeza en la recaudación**: el hecho de que la base imponible se fije en unidades de medida física (peso, volumen o unidades de cuenta) solventa la dificultad que presenta la fijación del correcto valor del bien gravado a efectos de determinar la base imponible en términos monetarios; en caso contrario, en los supuestos en que sea difícil valorar los productos producidos o vendidos, el impuesto cobrado se convertirá en incierto, impreciso o aleatorio.

La administración tributaria podrá tender a establecer un valor en exceso, mientras que el obligado al pago lo valorará de forma inferior al valor real para eludir parte del pago del tributo; con ello el sistema tributario perdería en seguridad y exactitud. A este respecto, se puede afirmar que el establecimiento de impuestos sobre bases definidas en unidades físicas facilita la aplicación del impuesto, cumple con el criterio de certeza y no presenta problemas de infravaloración.

Por otra parte, los impuestos especiales con tipos de gravamen específicos son más **fáciles de controlar**, lo que hace más sencillas y rápidas las actuaciones de intervención e inspección, no siendo necesario realizar funciones de comprobación del valor de los productos por personal especializado. Normalmente cuando el precio de los productos varía según las zonas de producción, o se producen supuestos de vinculación comercial entre las partes intervinientes en la transacción incumpliendo el principio de certeza defendido por Adam Smith, se acude a definir un *precio medio o estándar* de mercado para garantizar un precio uniforme. El establecimiento de gravámenes específicos soluciona estos problemas, evitando la necesidad de la realización de comprobaciones de valoración por personal especializado o la aplicación de valores de mercado, y ello redundará en considerables ventajas.

Sin embargo, en sentido contrario, la utilización de gravámenes específicos puede presentar desventajas, ya que fijar impuestos sobre bases definidas en unidades físicas supone no diferenciar productos caros o de calidad frente a productos baratos, por lo que los productos baratos soportarían una carga tributaria proporcionalmente mayor que los productos caros. En este sentido los impuestos que establecen tipos de gravamen específicos discriminan en contra de las marcas más baratas, perjudicando más a los consumidores con menor poder adquisitivo, al ser éstos los que generalmente adquieren productos más baratos; por ello, podría afirmarse que los tipos de gravamen específicos podrían generar una imposición regresiva. No obstante, este inconveniente se puede contrarrestar con

el hecho de que los impuestos sobre bases definidas en unidades físicas incentivan el consumo de productos de mayor calidad, puesto que éstos resultan menos gravados proporcionalmente al precio.

Otra desventaja que presentan los impuestos con tipos de gravamen específicos es la pérdida de recaudación que se da en los periodos en que existe inflación. Durante estos periodos las bases imponibles determinadas en términos monetarios aumentan, mientras que las bases determinadas en relación a unidades físicas (de peso, volumen o cuenta) se mantienen sin variación. Si lo que se desea es mantener la recaudación en términos reales habría que modificar los tipos de gravamen específicos que se aplican a las bases determinadas en relación a unidades físicas, y esta variación de tipos supone cambios legislativos que conllevan costes administrativos y retardos temporales.

Según Cnossen (1977) la **efectividad** o capacidad para llevar a cabo una política fiscal depende de las posibilidades de medios humanos y materiales que tenga la administración tributaria. Concretamente en el caso de los impuestos específicos habría que considerar tanto el control como el objetivo recaudador.

El **control** permite el seguimiento y la inspección de los productos sujetos a impuestos especiales. En la Unión Europea se exige la inscripción de las fábricas y depósitos fiscales, identificados mediante un código de actividad, en un registro que controlan las administraciones tributarias de los Estados miembros y del que se traslada información al resto de los países.

En los impuestos especiales el número de sujetos sometidos a control (básicamente fábricas, depósitos y almacenes fiscales) suele ser pequeño, lo que facilita notablemente las actividades encaminadas a su gestión e inspección. A veces, se exige la presencia física de funcionarios para ejercer las actividades de control, tal es el caso de las intervenciones permanentes en fábricas de hidrocarburos y en la producción de alcoholes que sobrepasan ciertos límites cuantitativos.

En otras ocasiones el control se complica cuando es necesaria la presencia de expertos que determinen si el producto en cuestión está dentro del ámbito objetivo de sujeción al impuesto especial, aspecto que se da, por ejemplo, dentro del impuesto sobre hidrocarburos a la hora de determinar los productos sujetos a distintas tarifas de gravamen o al comprobar exenciones al alcohol que se encuentra desnaturalizado y no es apto para el consumo humano por ingestión.

Sin embargo, la singularidad de la técnica del control y el hecho de que existan establecimientos de producción sometidos a intervención no constituyen razones suficientes para delimitar la especialidad de los impuestos especiales.

Si bien el **objetivo recaudador** es importante a la hora de justificar el establecimiento de los impuestos especiales, su finalidad es complementaria a los objetivos anteriormente descritos de mejorar la eficiencia en la asignación de recursos, la internalización de efectos externos, el cobro de la prestación de

servicios públicos relacionados con el consumo de los bienes gravados, la reducción del consumo excesivo de bienes para evitar el despilfarro o por razones morales o de salud y la protección de las industrias nacionales o comunitarias.

El elevado número de razones que justifican la existencia de impuestos sobre consumos selectivos hacen que el fin recaudador quede notablemente perfeccionado con otros muchos objetivos, y ello supone un rasgo característico y propio de los impuestos sobre consumos específicos (denominados *accisas comunitarias* o *impuestos especiales* en el caso español).

1.2. Naturaleza y características de los impuestos especiales

Como primera aproximación al estudio sobre la naturaleza y características de estas figuras tributarias habría que mencionar que su **naturaleza** en España se encuentra definida por la norma legal vigente (Ley 38/1992, de Impuestos Especiales), que los califica como tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte y la puesta a consumo de carbón.

De esta definición pueden desprenderse las siguientes **características** que presentan los impuestos especiales:

- a) Son impuestos de carácter indirecto, que junto con el IVA forman el marco de la imposición indirecta en los países de la UE.
- b) Recaen sobre determinados bienes concretamente designados, pues gravan consumos específicos. Se diferencian del IVA porque no gravan la generalidad de bienes sino que recaen sobre bienes concretos y con características específicas, lo que supone una sobreimposición sobre dichos bienes, adicional a la del IVA.
- c) Gravando el consumo y, precisamente por ello, la figura del régimen suspensivo permite diferir el pago del impuesto en aquellos casos en los que el sujeto pasivo (fábrica o depósito fiscal) no va a realizar la puesta a consumo del bien, traspasando éste a otro establecimiento que tenga el carácter de depositario autorizado.
- d) Gravando una fase única, es decir, son impuestos monofásicos. A diferencia de lo que ocurre con el IVA, los impuestos especiales gravan los productos sujetos a los mismos de una sola vez, y, a través de la repercusión del impuesto se hace posible que éste sea soportado por su destinatario final.

- e) La imposición recae sobre la fabricación, importación o en su caso introducción dentro del ámbito interno⁶. El gravamen se produce en la primera fase de la cadena operativa: la de la producción o importación, lo que supone una simplificación en el control, por cuanto es mucho más sencillo que si se produjera al final de la cadena y tuviera que controlarse los escalones por los que pasan los productos sujetos.
- f) Además de los impuestos que recaen sobre la fabricación, en España se grava la matriculación de vehículos –impuesto no armonizado a nivel comunitario- y la puesta a consumo de carbón –impuesto que no grava la producción-.

De las características anteriores se desprende que la primera gran singularidad de los impuestos especiales a considerar es que forman parte de la imposición indirecta y en ella se encuadran como impuestos sobre consumos específicos. Por ello, procede analizar el ámbito de la imposición indirecta dentro del conjunto del sistema tributario.

Como es de sobra conocido en los modernos sistemas tributarios, entre los que obviamente se incluyen los de los países miembros de la Unión Europea, se diferencian dos grandes bloques de impuestos: impuestos directos, cuya tributación recae la renta obtenida y sobre la renta acumulada de los contribuyentes (ganancias patrimoniales), e impuestos indirectos, que gravan tanto el gasto realizado o el consumo como la utilización de la renta o manifestación indirecta de la capacidad económica puesta de manifiesto⁷.

A partir de esta separación la OCDE establece una primera clasificación de los impuestos considerando su impacto en el flujo circular de la renta, identificando impositivos:

- Impuestos que recaen sobre el mercado de productos o sobre el mercado de factores.
- Impuestos que recaen sobre los oferentes o sobre los demandantes.
- Impuestos que recaen sobre las familias o sobre las empresas.
- Impuestos que se introducen en la cuenta del contribuyente por el lado de las fuentes o por el lado de los usos.

Bajo esta clasificación los impuestos especiales sobre el tabaco, el alcohol y sobre los hidrocarburos y productos energéticos estarían entre los impuestos que recaen sobre las empresas, con su posterior repercusión sobre las familias como consumidores finales; y, al mismo tiempo, el impuesto sobre hidrocarburos y

⁶ La introducción dentro del ámbito interno es citada en el sistema fiscal español por el régimen especial que tienen las Islas Canarias.

⁷ Si bien Wargner propuso una regla de corte jurídica más que económica, según la cual el criterio diferenciador radica en considerar que los impuestos directos son los que recaen directa y definitivamente sobre el sujeto pasivo, sin que éste tenga la posibilidad de repercutirlo sobre otra persona, mientras que los indirectos son aquellos que el sujeto pasivo puede trasladar o repercutir a otro sujeto.

productos energéticos estaría también dentro del epígrafe de impuestos que recaen sobre los compradores del mercado (demandantes).

Además, la OCDE realiza una segunda clasificación de los impuestos atendiendo a la naturaleza económica de la base imponible recogida en el Cuadro 1.1.

**CUADRO 1.1.
CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS. OCDE**

	NATURALEZA ECONÓMICA
1000	Impuestos sobre la renta, los beneficios y las ganancias de capital
2000	Cotizaciones sociales
3000	Impuestos sobre nóminas de trabajadores y mano de obra
4000	Impuestos sobre la propiedad
5000	Impuestos sobre bienes y servicios:
5100	Impuestos sobre producción, venta, transferencias, arrendamiento y distribución de bienes y prestación de servicios:
	5110 Impuestos generales
	5111 Impuestos sobre el valor añadido
	5112 Impuesto sobre ventas
	5113 Otros
	5120 Impuestos sobre bienes y servicios específicos
	5121 Impuesto sobre bienes interiores específicos (especiales)

Fuente: Elaboración propia.

La clasificación que más se utiliza a efecto de estadísticas internacionales y de teorías impositivas sobre diseños de sistemas fiscales es la que distingue entre impuestos directos e indirectos, lo que evidencia un consenso unánime en la clasificación primaria de las figuras impositivas. Sin embargo, las subdivisiones entre que componen cada uno de los dos bloques no gozan de la misma aceptación. A continuación se ofrece una selección cronológica de las posturas adoptadas por los principales expertos respecto de estas cuestiones.

Aludiendo a los costes de la imposición Pigou (1920) señala que los impuestos indirectos sirven para internalizar, total o parcialmente, las externalidades provocadas por su consumo.

Ramsey (1927) demuestra que el potencial distorsionador de un impuesto indirecto es inversamente proporcional a su elasticidad demanda-precio y, por ello, los impuestos con demanda menos elástica deberían ser gravados de modo más severo.

Sainz de Bujanda (1962) afirma que *los impuestos sobre el gasto pueden ser generales o especiales, los primeros gravan el consumo de toda clase de bienes, mientras que los segundos recaen sobre consumos determinados.*

Por su parte Brochier (1965) sostiene que existe una correspondencia entre el desarrollo económico y la estructura impositiva de los países, y dicha relación lleva a diferenciar los impuestos principales que se someten a tributación en los países con distinto grado de desarrollo. En su estudio afirma que en los países desarrollados predominan los impuestos directos sobre la renta, mientras que en los países con un grado de desarrollo intermedio tienen más relevancia los impuestos indirectos generales y específicos; concluye afirmando que son los países subdesarrollados los que utilizan la imposición sobre el consumo como principal fuente de obtención de recursos públicos.

A la hora de analizar la evolución temporal de las estructuras tributarias Hinrich (1967) distingue entre impuestos indirectos antiguos e impuestos indirectos modernos. Afirma que dentro de los impuestos antiguos se podrían encuadrar, por ejemplo, los monopolios fiscales o los impuestos sobre consumos innecesarios, mientras que en los impuestos modernos se integrarían los impuestos sobre ventas y los impuestos sobre consumos específicos.

Para Due (1970) dentro de la imposición indirecta se podían diferenciar tres grandes impuestos: los que gravan al comercio exterior, los que gravan las ventas y los que gravan los consumos específicos. Este experto afirma que, al empezar el desarrollo industrial de un país, éste empieza a producir bienes como cerveza y cigarrillos, dejando de percibir recursos por los ingresos aduaneros de estos bienes, los cuales son sustituidos por el establecimiento de impuestos sobre consumos específicos equivalentes.

Respecto de la finalidad perseguida Martín Niño (1972) señala que los impuestos indirectos a través de la historia han servido para sufragar los déficit de tesorería, como consecuencia del excesivo gasto público que ha realizado el Estado, y ello se justifica por el hecho de que los impuestos indirectos han estado *más ocultos* que los directos, por lo que son menos odiosos para los ciudadanos, además de originar menores exigencias técnicas de recaudación.

Calle (1974) señala que *la imposición sobre el consumo en un sentido amplio, incluye a los impuestos generales o sobre las ventas, los impuestos sobre consumos específicos y los impuestos de aduanas. En una acepción más restringida, bajo el epígrafe de imposición sobre el consumo, se encuadran los impuestos generales y los impuestos sobre consumos específicos.*

Dahlby (2003) sostiene que aplicar una mezcla de impuestos directos e indirectos mejora la transparencia del sistema fiscal, especialmente en haciendas territoriales descentralizadas.

Para Cnossen (2005) los impuestos indirectos sobre consumos específicos suponen una sobrecarga adicional de carácter selectivo sobre bienes tales como el

alcohol, combustibles o tabaco, pero también sirven para corregir situaciones de información incompleta y asimétrica, por cuanto los consumidores pueden no estar correctamente informados sobre las consecuencias que estos consumos tienen sobre ellos mismos. Además, a largo plazo muchos de estos bienes son adictivos y la adicción puede generar que las decisiones de los agentes racionales sean inconsistentes temporalmente, por lo que el impuesto serviría como acicate para que el consumidor se comprometiese con el comportamiento futuro anunciado (por ejemplo, dejar de fumar o dejar de beber bebidas alcohólicas).

Martínez- Vázquez (2010) sostiene que mientras que los estudios más antiguos tienden a señalar efectos económicos poco representativos, trabajos más recientes demuestran que la proporción entre impuestos directos e indirectos tiene importantes consecuencias sobre el crecimiento económico.

Las citas anteriores ponen de manifiesto que han existido tanto defensores de la imposición indirecta como partidarios de utilizar más la imposición directa. Un defensor a ultranza de la imposición indirecta fue Hansen (1984), quien propuso la transformación de parte de la imposición directa por la indirecta en el caso de Suecia dado el carácter nocivo que tienen los impuestos directos sobre el trabajo y el ahorro. En el lado opuesto, Johansen (1970) afirmaba que los impuestos indirectos producen efectos inflacionistas, de forma que un incremento de los mismos origina un aumento de los precios mayor de lo que generaría el mismo incremento en un impuesto directo.

Pero no sólo no existe consenso sobre la relación imposición directa/indirecta sino que, también, ante la diversidad de posibles tributos indirectos que gravan el consumo, se plantea qué formas de gravámenes de comercio interior son las más idóneas para cubrir las necesidades financieras y favorecer las estructuras socio-económicas de los países. Según Márquez (1983) la respuesta parece inclinarse por los impuestos sobre consumos específicos ya que permiten lograr la progresividad impositiva gravando en menor medida los artículos de consumo popular y aplicar tipos de gravamen superiores en los artículos de lujo.

Con todo ello puede afirmarse, sin duda, que la característica que define a este tipo de impuestos es el hecho de que gravan una manifestación indirecta de la capacidad económica, que es precisamente la utilización de la renta que se dedica al consumo. Además, es posible señalar dos consecuencias de los impuestos al consumo:

- Primera. No existe una relación directa entre el contribuyente puesto que se grava el consumo con abstracción de quién sea el contribuyente.
- Segunda. Son impuestos que se trasladan fácilmente al consumidor final a través de su repercusión vía precio.

Los impuestos al consumo, bajo el punto de vista económico, se suelen dividir en dos grupos: a) impuestos generales sobre el volumen de ventas, que gravan todos los bienes o grandes categorías de bienes de forma general, salvo las exenciones que se establezcan y b) impuestos sobre consumos específicos, que gravan exclusivamente determinados bienes.

En el caso de los impuestos generales sobre el volumen de ventas la imposición recae de una forma indiscriminada al no considerar las circunstancias personales del consumidor ni las características de los bienes consumidos. En el caso de los impuestos sobre los consumos específicos la imposición recae de forma selectiva sobre el consumo de ciertos bienes, lo que supone una discriminación impositiva que afecta a determinados bienes y, por lo tanto, a las personas que los consumen.

En el apartado anterior se ha señalado que no existe una terminología universalmente aceptada ni tampoco una definición precisa sobre los impuestos sobre consumos específicos, si bien los mismos gravan consumos selectivos. Pero a pesar de la existencia de cierta ambigüedad en relación con esta selección, se pueden distinguir una serie de **características** en los bienes cuyos consumos son elegidos específicamente para ser sometidos a imposición. Siguiendo a Solana (2000) estas características o propiedades comunes podrían resumirse y describirse de la forma siguiente:

1. Se trata de bienes de demanda relativamente inelástica, por lo que los aumentos en los precios de los mismos no originan fuertes descensos en la cantidad demandada. Ello hace que los impuestos especiales posean un fuerte potencial recaudatorio, al ser menos sensibles a los incrementos de precios que pueden originarse como consecuencia del aumento en los tipos de gravamen.
2. Se trata de bienes de consumo generalizado y difícilmente sustituibles, cuyo consumo se realiza de forma diversificada entre la población y se encuentran pocos bienes capaces de satisfacer dichas necesidades del consumidor en el mercado. Constituyen clásicos ejemplos bienes como el alcohol o el tabaco.
3. No suelen ser artículos de primera necesidad. Más aún, muchos de los bienes gravados son considerados de lujo y su consumo no solamente no es necesario sino que pudiera ser nocivo, por lo que sería aconsejable que se redujera.
4. No suelen gravarse primeras materias, pues ello generaría incrementos de coste y, en consecuencia, de productividad. Por ello, cuando se grava un artículo que puede utilizarse como materia prima se suele introducir una exención o un supuesto de no sujeción, como es el caso del alcohol utilizado en fines industriales o los productos petrolíferos que no se utilizan como combustibles o carburantes (caso de los disolventes y reductores). No obstante, es aconsejable establecer un número de exenciones reducidas, pues cuanto mayor sea el número de las mismas más compleja será la gestión del impuesto y mayor será el riesgo de fraude.
5. Suelen elegirse bienes cuyo consumo no afecta al desarrollo, o que son desaconsejables por razones de salud o sanitarias (alcohol o tabaco), o por razones de política económica, energética o de medio ambiente (productos petrolíferos).

6. Son productos que suelen requerir instalaciones complejas y costosas para su fabricación, por lo que el número de fabricantes no suele ser muy grande, pudiéndose darse casos de existencia de monopolios (prohibidos en la actualidad por las exigencias comunitarias). Esta necesidad de instalaciones especializadas y costosas origina que el número de operadores económicos sujetos a control sea menor y, con ello, se reduce el coste en la gestión de estos impuestos por lo que se facilita en la lucha contra el fraude fiscal.

Como ya hemos señalado anteriormente, y a modo de síntesis, se puede afirmar que **la característica fundamental** que confiere sustancialidad propia a los impuestos sobre consumos específicos es que **gravan el consumo con intencionalidad discriminatoria** dado su carácter selectivo.

Concretamente, y siguiendo a Márquez (1983), las especificidades propias que presentan los impuestos especiales y que permiten diferenciarlos de otros impuestos que gravan el consumo se pueden concretar en las siguientes:

- a) Fines extrafiscales en su génesis, tales como reducir costes sociales, motivos de salud, contaminación atmosférica, lucha contra la escasez...
- b) Aceptación por la doctrina del hecho de poder exceptuar del principio de la capacidad económica a algunos productos.
- c) Importancia recaudatoria.
- d) Productos gravados con demanda rígida, al existir pocos productos sustitutivos.
- e) Limitación del ámbito objetivo de imposición
- f) No recaen sobre productos de primera necesidad ni sobre primeras materias, sino que se aplican sobre productos de amplio consumo y elevada recaudación.
- g) Gravan gravados que pueden considerarse, en muchas ocasiones, como consumos suntuarios que demuestran una elevada capacidad económica de los sujetos o que son exigibles por razones socio-económicas.
- h) Establecimiento de bases impositivas en unidades físicas, de peso o volumen.
- i) Tipos impositivos elevados en comparación con los tipos vigentes para los impuestos generales de consumo.
- j) Fijación específica del devengo en el momento de la salida de la fábrica o depósito fiscal para la puesta a consumo del producto.
- k) Fácil intervención administrativa y mecanismos de control selectivos.
- l) Reducido número de sujetos pasivos en su consideración institucional, como son los fabricantes o depositarios fiscales, que hace que los costes administrativos de gestión e inspección tributaria sean reducidos.
- m) Posibilidad de establecer datos exactos o muy aproximados sobre la producción o consumo de los productos sujetos a impuestos especiales.
- n) Gestión e intervención en fábricas y llevanza de libros de registro específicos.
- o) Repercusión o traslación del impuesto al consumidor: en la UE es obligatoria y en el importe del impuesto debe figurar separadamente del precio en el documento comercial (factura).

De todo ello se desprende que **la particular naturaleza de los principales productos gravados por impuestos selectivos** (tabaco, bebidas alcohólicas, hidrocarburos) **exige un tratamiento fiscal peculiar**, tal y como ocurre en los sistemas tributarios modernos.

Para algunos expertos estos rasgos comunes no confieren identidad propia a los impuestos especiales, sino que bajo esta categoría se gravan cosas diversas (como la producción, el consumo, el autoconsumo y las importaciones) con el objetivo global común de gravar el consumo selectivo y con la repercusión fiscal obligatoria sobre el consumidor final; pero entre todos ellos no existen los rasgos suficientes para delimitar de forma convincente su especialidad.

Puede que no exista, por lo tanto, una clara argumentación unánimemente defendida que justifique la naturaleza específica de los impuestos especiales considerados en su conjunto y que cada uno de ellos responda a una justificación o motivo. Sin embargo, puede afirmarse que todos los impuestos especiales tienen como objetivo común gravar el consumo con carácter selectivo, es decir, de forma discriminada y existen una serie de características comunes en la mayor parte de los bienes elegidos objeto de este tipo de imposición.

Para finalizar este capítulo, y a modo de resumen, se pueden sintetizar como principales características de los impuestos especiales las siguientes:

1. Son impuestos de naturaleza indirecta que se incluyen dentro de los impuestos sobre el consumo porque gravan una *manifestación indirecta de la capacidad económica* que es, precisamente, la renta disponible que se dedica al consumo.
2. No gravan el consumo general sino bienes que recaen sobre *bienes específicamente seleccionados* que poseen características especiales, aunque su selección, a veces, pueda entrañar cierta ambigüedad.
3. Los bienes objeto de gravamen poseen *ciertas características o propiedades*:
 - a) Demanda relativamente inelástica y con gran potencial recaudatorio
 - b) Consumo generalizado, difícilmente sustituible y diversificado entre la población.
 - c) No suelen gravarse ni bienes de primera necesidad ni materias primas del proceso productivo.
 - d) Recaen sobre productos cuyo consumo no afecta al desarrollo, o que son desaconsejables por razones de salud, o incluso de eficiencia económica.
4. Gravando productos que requieren instalaciones complejas y costosas y que demandan un especial control administrativo, por lo que el número de sujetos pasivos suele ser reducido, lo que facilita el control administrativo.
5. Son impuestos que poseen características específicas o propias, tales como la existencia de bases imponibles expresadas en términos no monetarios, tipos impositivos específicos y elevados y, en los países europeos su devengo se pospone a la salida de los productos de los llamados depósitos fiscales.

6. Se ha justificado su existencia aludiendo a sus fines extrafiscales: reducir costes sociales, motivos de salud, contaminación atmosférica o lucha contra la escasez; aunque en el fondo la principal razón de su existencia pueda ser su enorme potencial recaudatorio.

1.3. Importancia de los impuestos especiales en la Unión Europea

Dentro de los impuestos especiales se incluye un conjunto heterogéneo de figuras tributarias que gravan consumos de bienes específicos, siendo los más importantes el Impuesto sobre el alcohol, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre Hidrocarburos⁸. Se trata de impuestos armonizados y, por tanto, las sucesivas directivas comunitarias han establecido su estructura, cuotas y tipos de gravamen; a pesar de ello, los países siguen manteniendo cierta capacidad normativa. Los impuestos especiales (*excise duties* en terminología comunitarias) representan en términos agregados alrededor de un tercio de la imposición sobre el consumo en la Unión Europea, si bien existen diferencias significativas de capacidad recaudatoria entre los Estados miembros.

El Cuadro 1.2. y el Gráfico 1.1. muestran la evolución de la recaudación de los impuestos especiales en la Unión Europea en los últimos diez años (2004-2013); se ha tomado como año de inicio 2004 al haberse constituido en esta fecha la Europa de los Veinticinco, mientras que el año 2013 es el último del que se dispone de información.

⁸ Asimismo, en la categoría impuestos especiales se gravan otros conceptos como el carbón y la electricidad, aunque su importancia es menor.

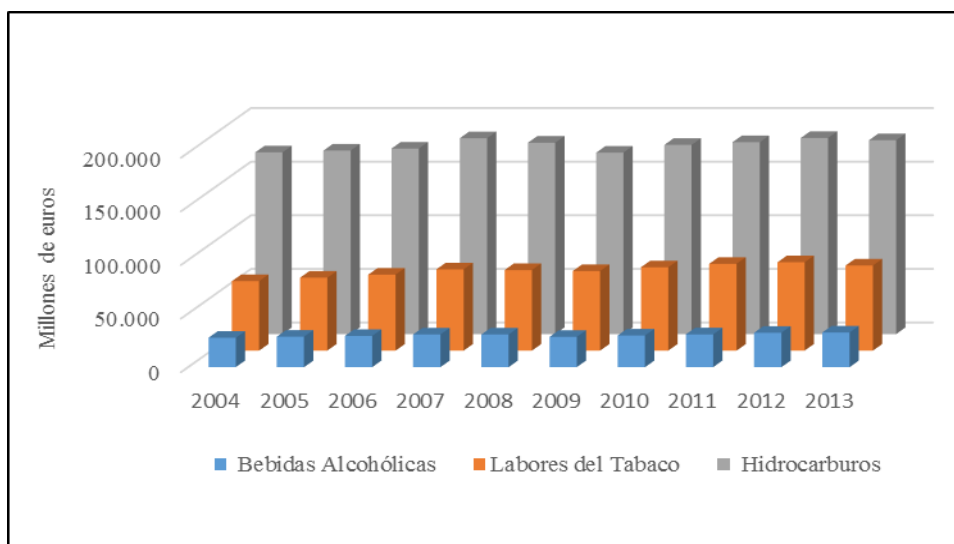
CUADRO 1.2.
RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES ARMONIZADOS
EN LA UNIÓN EUROPEA
(millones de euros corrientes)

	Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas	Impuesto sobre hidrocarburos	Impuesto sobre Labores del Tabaco	TOTAL RECAUDADO
Años	Millones euros	Millones euros	Millones euros	Millones euros
2004	27.431	169.485	64.835	261.752
2005	28.385	171.150	68.026	267.561
2006	29.137	173.046	70.862	273.044
2007	30.536	182.671	75.804	289.010
2008	30.473	178.521	75.133	284.127
2009	28.253	169.265	74.258	271.776
2010	29.503	176.463	77.750	283.716
2011	30.605	179.041	80.947	290.593
2012	32.064	182.927	82.426	297.417
2013	32.391	180.841	79.342	292.574

Nota: EU-27 a partir del año 2007 (Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Dinamarca, España, Estonia, Eslovaquia, Eslovenia, Francia, Finlandia, Grecia, Hungría, Italia, Irlanda, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumanía y Suecia; EU-28 desde el 1 de julio de 2013 más Croacia.

Fuente: AEAT (2013) y Comisión de las Comunidades Europeas.

GRÁFICO 1.1.
EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS
ESPECIALES EN LA UNIÓN EUROPEA

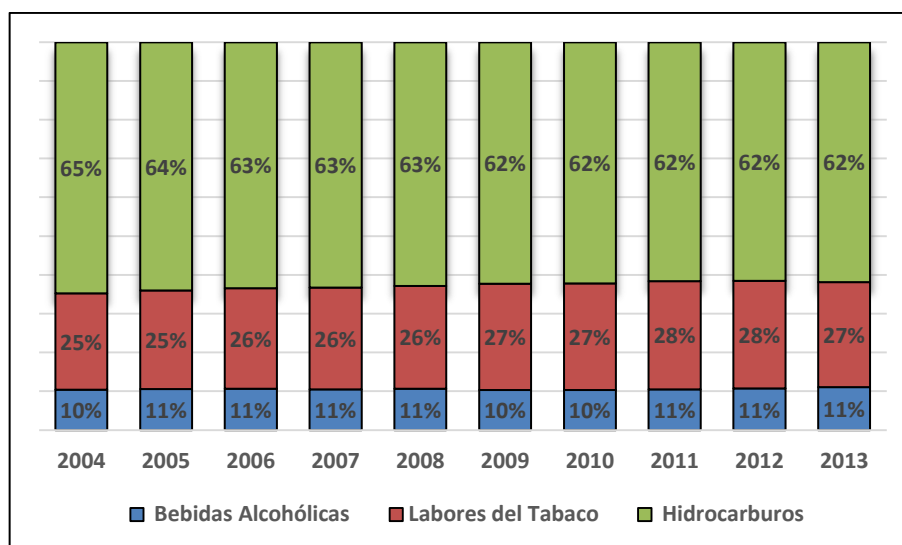


Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT (2013) y Comisión de las Comunidades Europeas.

En el Gráfico 1.2. se refleja la estructura relativa de la recaudación obtenida por impuestos específicos. La mayor contribución a la capacidad recaudatoria la posee

el Impuesto sobre Hidrocarburos que aporta casi dos terceras partes de los ingresos totales de los impuestos especiales (62%), seguido del Impuesto sobre Labores del Tabaco (27%) y en último lugar se encuentra el Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas (11%).

GRÁFICO 1.2.
ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN UE



Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT (2013) y Comisión de las Comunidades Europeas.

Los impuestos especiales recaudaron en la Unión Europea más de doscientos cincuenta mil euros anuales durante el periodo comprendido entre 2004 y 2013. En líneas generales, la recaudación ha sido ascendente hasta el año 2007 para descender en los años siguientes a causa de la crisis financiera experimentada por las economías europeas y volver a repuntar en los últimos años. En los últimos diez años los ingresos obtenidos por impuestos especiales se han incrementado en un 11,8%, aumentando la recaudación en todas las figuras impositivas (un 22,4% en labores del tabaco, un 18,1% en bebidas alcohólicas y un 6,7% en hidrocarburos).

No obstante, cuando se analiza la recaudación en euros constantes las tasas de crecimiento no son tan importantes; de hecho, en el último año 2013 las variaciones de todas las figuras impositivas presentan signo negativo: -4,1% para el conjunto de los impuestos especiales, -0,5% para bebidas alcohólicas, -2,6% para hidrocarburos y -5,2% en el caso de labores del tabaco (Cuadro 1.3.)

CUADRO 1.3.
RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES ARMONIZADOS
EN LA UNIÓN EUROPEA
(millones de euros constantes de 2013) (*)

Años	Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas		Impuesto sobre hidrocarburos		Impuesto sobre Labores del Tabaco		TOTAL RECAUDADO	
	Millones euros	Núm. índice	Millones euros	Núm. índice	Millones euros	Núm. índice	Millones euros	Núm. índice
2004	34.557	106,7	213.512	118,1	81.677	102,9	329.746	112,7
2005	34.828	107,5	210.000	116,1	83.468	105,2	328.296	112,2
2006	34.811	107,5	206.745	114,3	84.662	106,7	326.218	111,5
2007	35.507	109,6	212.408	117,5	88.144	111,1	336.059	114,9
2008	33.972	104,9	199.020	110,1	83.760	105,6	316.752	108,3
2009	31.150	96,2	186.620	103,2	81.872	103,2	299.642	102,4
2010	31.792	98,2	190.154	105,1	83.783	105,6	305.729	104,5
2011	31.914	98,5	186.695	103,2	84.408	106,4	303.017	103,6
2012	32.552	100,5	185.713	102,7	83.681	105,5	301.946	103,2
2013	32.391	100,0	180.841	100,0	79.342	100,0	292.574	100,0

(*) IPC Medio de la UE (25) hasta 2006, UE (27) hasta 2012 y UE (28) desde 2013.

Fuente: AEAT (2013) y Comisión de las Comunidades Europeas.

En el año 2013 se recaudaron 92.574 millones de euros por impuestos especiales en la Unión Europea, aunque el volumen de ingresos varía mucho de unos Estados miembros a otros (Cuadro 1.4.) De hecho dos terceras partes de la recaudación total por impuestos especiales la aportan en cuatro países europeos: Reino Unido (19,01% del total recaudado), Alemania (18,44%), Francia (12,85%) e Italia (12,67%); España ocupa el quinto lugar, aportando el 7,03% y duplicando la media recaudatoria; son los Estados miembros que se incorporaron a partir del año 2004 los que menor importancia recaudatoria tienen, no alcanzando en ningún caso el 1% de los ingresos totales por impuestos específicos.

CUADRO 1.4.
RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN LA UE 2013
(millones de euros)

Estados miembros	Impuesto Bebidas Alcohólicas	% total	Impuesto Hidrocarburos	% total	Impuesto Labores Tabaco	% total	TOTAL
Alemania	3.224	5,98	36.583	67,83	14.129	26,20	53.937
Austria	324	5,27	4.166	67,73	1.662	27,02	6.151
Bélgica	690	9,70	4.302	60,50	2.119	29,80	7.111
Bulgaria	135	6,60	987	48,26	922	45,09	2.045
Chipre	32	5,58	335	58,46	205	35,78	573
Croacia	102	7,16	848	59,55	474	33,29	1.424
Dinamarca	504	13,11	2.213	57,57	1.128	29,34	3.844
Eslovaquia	261	13,43	1.045	53,78	636	32,73	1.943
Eslovenia	97	6,30	1.017	66,04	427	27,73	1.540
España	1.090	5,30	12.372	60,14	7.109	34,56	20.571
Estonia	195	27,35	351	49,23	167	23,42	713
Finlandia	1.336	26,12	2.937	57,43	841	16,45	5.114
Francia	3.092	8,22	23.389	62,20	11.118	29,57	37.600
Grecia	404	6,00	3.830	56,85	2.503	37,15	6.737
Hungría	296	9,53	1.724	55,52	1.086	34,98	3.105
Irlanda	1.002	22,68	2.352	53,24	1.064	24,08	4.418
Italia	1.008	2,72	25.697	69,30	10.377	27,98	37.082
Letonia	152	21,93	390	56,28	151	21,79	693
Lituania	246	24,85	532	53,74	212	21,41	990
Luxemburgo	37	2,49	922	61,96	529	35,55	1.488
Malta	13	8,07	75	46,58	72	44,72	161
Países Bajos	1.072	10,12	7.122	67,23	2.399	22,65	10.593
Polonia	2.649	19,52	6.553	48,28	4.370	32,20	13.572
Portugal	173	4,92	2.029	57,72	1.313	37,35	3.515
Reino Unido	12.472	22,42	31.444	56,53	11.708	21,05	55.624
Rep. Checa	408	8,34	2.781	56,87	1.701	34,79	4.890
Rumanía	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd
Suecia	1.379	19,31	4.845	67,84	919	12,87	7.142
EU-28	32.391	11,07	180.841	61,81	79.342	27,12	292.574

Fuente: AEAT (2013) y Comisión de las Comunidades Europeas.

La estructura impositiva interna de los impuestos especiales en cada Estado miembro pone de manifiesto el predominio de los impuestos sobre hidrocarburos: aportan entre el 47% (Malta) y 69% (Italia) de la recaudación nacional total de impuestos específicos (Cuadro 1.4. anterior). Concretamente, en cinco países representan más de dos terceras partes de la recaudación total: Italia (69,30%), Alemania y Suecia (67,83%), Países Bajos (67,24%) y Austria (67,72%); mientras que los porcentajes más bajos de recaudación, aunque próximos al 50%, se dan en Malta (46,57%), Bulgaria y Polonia (48,28%) y Estonia (49,24%). En España se

recaudaron 12.372 mil millones en concepto de Impuesto sobre Hidrocarburos, lo que representa el 60,14% del total de impuestos especiales, importancia relativa que se sitúa ligeramente por debajo de la media de los países comunitarios.

En relación con la imposición sobre labores del tabaco la importancia de este impuesto es muy significativa en Malta y Polonia, en los que representa más del 45% de los ingresos obtenidos por imposición sobre consumos específicos. En el lado opuesto se sitúan Suecia y Finlandia en los que esta figura impositiva no alcanza el 20% de los ingresos totales (12,86% y 16,45% respectivamente). En nuestro país se recaudaron 7.109 millones de euros en el año 2013, lo que equivale al 34,56% de la recaudación total por impuestos especiales, porcentaje 1,3 veces superior al promedio.

Respecto de la imposición sobre alcohol y bebidas alcohólicas también se observan diferencias entre países: mientras que en Estonia, Finlandia, Lituania, Irlanda y Reino Unido representa más del 20% de la recaudación total, en Luxemburgo e Italia no alcanza el 3%. En 2013 se recaudaron en España por este concepto 1.090 millones de euros, lo que significa el 5,30% de los impuestos especiales, porcentaje que es muy inferior al promedio europeo (11,07%); la distribución interna de la imposición sobre consumos específicos en España indica que la recaudación por hidrocarburos es similar al promedio europeo, que el peso relativo de la imposición sobre el alcohol y sus derivados es de los más bajos a nivel comunitario, siendo compensada esta situación con la imposición sobre el tabaco cuyo peso relativo está por encima del promedio europeo.

La aportación de los impuestos especiales al producto interior bruto de la Unión Europea, esto es, la presión fiscal del conjunto de los impuestos especiales armonizados, se recoge en el Cuadro 1.5. Durante los años comprendidos entre 2007 y 2013 la recaudación de los impuestos especiales en los veintisiete Estados miembros se ha situado en torno al 2,3 por ciento del producto interior bruto comunitario, alcanzando los valores máximos en los años 2009 y 2010 (2,31% del PIB). Si se tiene en cuenta la situación de los quince primeros países en adherirse (Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Finlandia, Grecia, Italia, Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, y Suecia) el porcentaje que supone la recaudación por impuestos especiales en términos de producto nacional alcanza porcentajes más elevados, alrededor del 2,8%.

Los países que presentan la tasas de presión más alta, por encima del 3% del PIB, son Bulgaria, Eslovenia, Estonia, Grecia, Polonia, Chipre, República Checa, Luxemburgo y Hungría; en el lado contrario se encuentran Dinamarca, Suecia, Países Bajos, Francia y Bélgica con porcentajes que no alcanza los dos puntos. El peso relativo de los impuestos especiales en el sistema fiscal español ha sido sistemáticamente inferior al observado en los países de la Unión Europea, alcanzando cifras del 1,92% del PIB en el año 2012 y 2,01% del PIB en el año 2013; porcentajes de los más bajos de la Unión Europea (sólo por detrás de Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Francia, Países Bajos y Suecia) y, en todo caso, bastante por debajo de nuestro socios económicos (2,24% y 2,72% como promedio de la UE-27 y EU-15, respectivamente).

CUADRO 1.5.
RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN LA UE
(porcentaje PIB)

País ⁹	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Alemania	2,16	2,11	2,17	2,11	2,09	2,03	1,97
Austria	1,99	1,99	2,02	1,99	2,08	1,99	1,96
Bélgica	1,92	1,82	1,83	2,00	1,82	1,84	1,86
Bulgaria	5,35	5,68	5,56	5,00	5,08	5,13	5,12
Chipre	3,09	2,87	2,89	3,08	3,27	3,14	3,47
Dinamarca	1,78	1,70	1,78	1,69	1,54	1,55	1,54
Eslovaquia	5,15	2,64	2,89	2,84	2,85	2,72	2,69
Eslovenia	3,28	3,36	4,15	4,27	4,12	4,50	4,37
España	2,06	1,96	2,00	2,04	1,96	1,92	2,01
Estonia	3,25	3,37	4,27	4,33	3,88	4,01	3,87
Finlandia	2,28	2,34	2,59	2,58	2,53	2,64	2,64
Francia	1,91	1,85	1,90	1,86	1,87	1,82	1,83
Grecia	2,58	2,55	2,67	3,53	3,80	3,69	3,70
Hungría	3,39	3,26	3,74	3,34	3,29	3,20	3,17
Irlanda	2,40	2,45	2,70	2,70	2,67	2,59	2,69
Italia	2,19	2,15	2,22	2,15	2,16	2,44	2,38
Letonia	3,01	3,34	3,78	3,50	3,29	3,03	2,97
Lituania	2,82	2,99	3,54	3,16	2,96	2,92	2,86
Luxemburgo*	3,77	3,87	3,83	3,47	3,57	3,44	3,27
Malta	2,72	2,58	2,75	2,69	2,74	2,01	2,21
Países Bajos	1,75	1,76	1,86	1,85	1,84	1,80	1,76
Polonia	3,80	3,54	3,88	3,56	3,26	3,64	3,48
Portugal	2,74	2,34	2,22	2,34	2,23	2,16	2,12
Reino Unido	2,87	3,00	2,84	2,92	3,01	2,94	2,93
Rep. Checa	3,83	3,21	3,35	3,43	3,52	3,52	3,27
Rumanía	2,47	2,39	2,88	2,99	2,95	3,18	nd
Suecia	2,04	2,02	2,07	2,07	1,90	1,85	1,70
EU-27	2,33	2,27	2,31	2,31	2,29	2,30	2,24
EU-25	2,32	2,26	2,29	2,29	2,28	2,28	2,25
EU-15	2,87	2,75	2,71	2,76	2,73	2,77	2,72

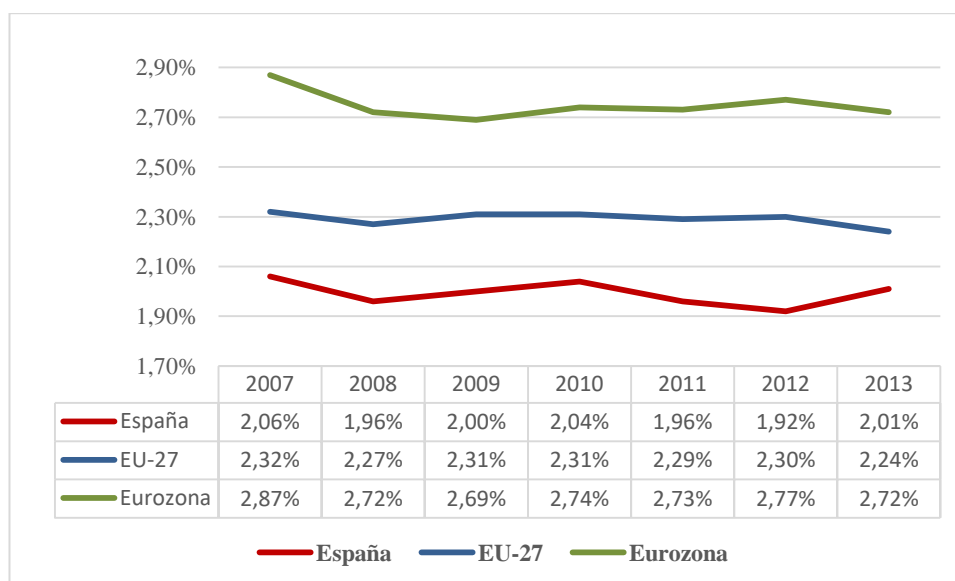
(*) El caso de Luxemburgo no es significativo puesto que la mayor parte de la recaudación se obtiene de residentes en otros Estados miembros que adquieren los productos en este país para aprovechar su baja fiscalidad.

Fuente: AEAT (2013) y Comisión de las Comunidades Europeas.

⁹ UE-15: Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Finlandia, Grecia, Italia, Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, y Suecia; UE-25: UE (15) más Chipre, Estonia, Eslovaquia, Eslovenia, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Polonia y República Checa; UE-27: UE (25) más Bulgaria y Rumania; UE-28: UE(27) más Croacia.

El Gráfico 1.3. indica la evolución de la presión fiscal media comunitaria de los impuestos especiales en el período analizado (2007-2013). El nivel máximo se alcanza en el año 2007, desciende en los años siguientes y, aunque aumenta en el año 2012, no se estabiliza.

GRÁFICO 1.3.
PRESIÓN FISCAL POR IMPUESTOS ESPECIALES EN LA UE
 (porcentaje de recaudación entre PIB)



Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT (2013) y Comisión de las Comunidades Europeas.

Como aspectos peculiares de nuestro país cabe destacar, por una parte, que el componente específico sobre el consumo de tabaco presenta un peso muy reducido (alrededor del 15%) frente al componente *ad valorem* y, por otra, que la recaudación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas es de las más bajas de la UE-27 debido a los menores tipos de gravamen que se aplican sobre el consumo de las bebidas alcohólicas gravadas (etílicas, productos intermedios, cerveza y vino).

El hecho más relevante fue el aumento de los ingresos por el Impuesto sobre Labores del Tabaco (1,9 por ciento) después de tres años con disminuciones en la recaudación a pesar de las sucesivas subidas de tipos y precios. El mayor consumo declarado de cigarrillos explica la mejora. El Impuesto sobre Hidrocarburos cayó un 2,1 por ciento, pero la cifra está afectada por la contabilización dentro de esta figura de las devoluciones por el céntimo sanitario. Si se corrige este efecto, los ingresos crecerían un 1,3 por ciento. En lo que se refiere a la base del impuesto, el consumo de gasolinas y gasóleo de automoción empezó a crecer en los primeros meses de 2014 y fue mejorando según avanzaba el año. Destaca, por último, la caída registrada en el Impuesto sobre la Electricidad (4,3 por ciento) en un año en el que el consumo disminuyó más moderadamente que en 2013.

La situación de los impuestos especiales en España ha dado lugar a la emisión un gran número de recomendaciones por parte de las autoridades comunitarias, orientadas al incremento de los tipos impositivos de estos impuestos indirectos para contrarrestar la reducción de cotizaciones sociales, de forma que el efecto conjunto llevaría a incrementar el PIB y favorecer el crecimiento económico. También los organismos internacionales parecen abogar por adoptar medidas que eleven la tributación de los impuestos especiales: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (2012), Consejo Europeo (2013), Fondo Monetario Internacional (2013), Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español (2013).

Estas recomendaciones se fundamentan en que la recaudación por impuestos especiales en España, tomando por ejemplo el ejercicio 2011, se ha situado por debajo de la media de los países de la Unión Europea (en 1,1 puntos de PIB), siendo más acentuada la diferencia en el alcohol y el tabaco, mientras que la imposición sobre el factor trabajo (incluyendo el impuesto sobre la renta de las personas físicas y las cotizaciones sociales) es similar a la media europea, pero con una mayor carga de la cuota pagada por los empresarios. El Informe de la Comisión de expertos señala que *ello da pie a una amplia reforma en los impuestos especiales, que se daría tanto en impuestos como el tabaco y el alcohol, como en tributos medioambientales (las más importantes, serían las producidas en hidrocarburos y electricidad) que conduciría a un incremento del PIB y por lo tanto del crecimiento económico y del empleo.*

En relación con la reforma conocida como *devaluación fiscal*, consistente en la reducción de cotizaciones sociales con cargo a impuestos medioambientales, la Comisión de Expertos (2014: página 83) ha estimado que una reducción de tres puntos en las cotizaciones sociales conllevaría un efecto negativo recaudatorio de alrededor de un punto en términos de PIB; al mismo tiempo, ha simulado un incremento de la imposición sobre el consumo que compensa exactamente el efecto negativo recaudatorio ex ante de la rebaja de cotizaciones. Los resultados fueron que la devaluación fiscal así planteada tendría un efecto positivo tanto sobre el PIB (hasta un 0,7% acumulado en tres años) como del empleo (hasta un 0,7% en el mismo período) y en la recaudación. El efecto positivo sobre la recaudación y sobre el producto nacional permitiría una reducción del déficit público.

Además, en España el grado de ineficiencia de los impuestos indirectos es significativamente bajo, ya que por término medio cada unidad monetaria de recaudación obtenida por reformas en la imposición indirecta genera una pérdida de eficiencia de seis céntimos de euro, frente a los treinta y dos céntimos por cada euro recaudado que se calcula de costes de eficiencia el IRPF¹⁰. Por consiguiente, en el caso español los impuestos indirectos, y dentro de ellos los impuestos especiales, serían, en principio, menos perjudiciales para el crecimiento económico.

¹⁰ Según cálculos realizados por Romero y Sanz (2013). Argumento que se expone al analizar el cumplimiento o aportación de los impuestos especiales al principio de eficiencia.

CAPÍTULO 2: APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS A LOS IMPUESTOS ESPECIALES

2.1 Los principios impositivos

Los impuestos constituyen la principal fuente de financiación del sector público en todos los países, y el conjunto de impuestos que se establecen están estructurados de forma más o menos coordinada formando lo que conoce como sistema tributario. En sentido amplio, un sistema tributario comprende tanto los tributos establecidos como los principios que los dirigen así como los procedimientos necesarios para gestionarlos¹¹.

Los principios tributarios constituyen los fundamentos, directrices o estándares mínimos que debe cumplir todo sistema tributario ordenado y representan, por lo tanto, postulados o reglas que infieren tanto en el ámbito jurídico como en el económico para lograr alcanzar un *sistema tributario óptimo o ideal*.

Además, los principios impositivos permiten valorar las cualidades de las distintas figuras impositivas y, por tanto, enjuiciar la realidad tributaria (enfoque normativo); pero, también, sirven para describir la naturaleza y funciones de la imposición (enfoque positivo). En definitiva, como señala Neumark (1974) los principios de la imposición son *preceptos del debe ser* que se formulan para alcanzar determinados objetivos que se persiguen con un sistema tributario concreto, permitiendo enjuiciar la racionalidad del mismo.

El análisis de los distintos principios de la imposición, su valoración y su crítica constituye una cuestión abordada desde el inicio por la Teoría de la Hacienda Pública, con la aparente finalidad de contribuir a la corrección de los fines perseguidos por el sector público. Sin embargo, los principios impositivos constituyen un reflejo de las valoraciones sociales y, por ello, su validez queda restringida a épocas determinadas y a determinados tipos de economías, y su evolución está condicionada por la realidad socio-económica imperante.

Adam Smith fue el primero que desarrolló *las reglas de la imposición*, estableciendo cuatro principios fundamentales que debe poseer todo sistema tributario correctamente estructurado. Posteriormente, a medida que avanza el estudio de la actividad financiera del sector público, los principios de la imposición se van perfeccionando y desarrollando. En este sentido destacan las contribuciones de Say, Stuart Mill, Edgeworth, Dalton y Pigou, aunque el perfeccionamiento de los principios de la imposición se produce a partir de la Teoría del Bienestar y, más concretamente, de la aplicación de sus dos teoremas fundamentales: eficiencia y equidad.

¹¹ Ver el apartado *Aspectos Generales del Sistema Tributario*, Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013.

Dado que el análisis de todas las aportaciones realizadas excede del ámbito de esta investigación, se ha optado por recoger las contribuciones más importantes y, en particular, aquellas que se centran en los principios impositivos que tienen especial relevancia en los impuestos especiales, las cuales se examinan a continuación.

2.1.1 Principios de la imposición enunciados por Adam Smith (1776)

Adam Smith en su famosa obra *Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, publicada en 1776, establece los cuatro principios que a su juicio debería respetar todo sistema tributario: justicia, certeza, comodidad y economía.

1. El principio de justicia o proporcionalidad establece que los ciudadanos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en proporción al ingreso que obtienen por la actividad del Estado¹². Este principio en la actualidad se desglosa en el cumplimiento de otros dos principios:
 - a) El principio de generalidad establece que todos los ciudadanos tienen que contribuir con sus impuestos a financiar las cargas sociales; sin embargo, esta obligación debe moderarse en función de la capacidad contributiva que se pone de manifiesto a través de distintos índices representativos de la renta, la riqueza y el consumo. La capacidad contributiva es una condición necesaria e imprescindible para la existencia de cualquier impuesto, de hecho puede afirmarse que donde no exista capacidad contributiva no debe existir el impuesto.
 - b) El principio de uniformidad persigue garantizar un tratamiento igual o uniforme a los contribuyentes que se encuentren en situaciones idénticas o relevantemente similares. A este respecto, Stuart Mill (1909) sostiene que los impuestos deben generar el mismo sacrificio a todos los ciudadanos por cuanto el pago de un impuesto minoraría la utilidad de los individuos o, lo que es lo mismo, el pago de impuestos les supone una pérdida de utilidad. Existen tres formas de cumplir el principio de igualdad de sacrificio: que la pérdida de utilidad que se deriva del pago de impuestos sea idéntica para todos los individuos (sacrificio igual absoluto), que el porcentaje de pérdida de utilidad sea igual (sacrificio proporcional igual) o bien que la utilidad marginal de la renta después de pagar los impuestos sea la misma (sacrificio marginal igual).

¹² Este principio es similar al principio de proporcionalidad formulado por Neumark (1974) que se menciona posteriormente, según el cual la imposición debe resultar igualmente onerosa en términos relativos a cada contribuyente.

2. El principio de certidumbre o certeza implica que la carga tributaria que cada contribuyente está obligado a pagar sea conocida, lo que exige que los impuestos deben ser claros en cuanto al tiempo, forma y cantidad a pagar.

Para la consecución de este principio las normas jurídicas que regulan los impuestos deben establecer con precisión todos los elementos estructurales de la obligación tributaria, entre otros: a quien corresponde realizar el pago, ante quien se paga, el objeto del pago, la base imponible, el tipo impositivo, la cuota tributaria, la forma y fecha de pago. Para lograr la máxima transparencia en la aplicación de las normas, también deberían tipificarse las infracciones que resultan de los incumplimientos de las obligaciones tributarias.

Se podría concluir que este precepto exige que todo impuesto tenga bien delimitados sus elementos determinantes, impidiendo la existencia de actos arbitrarios por parte de la administración pública o la introducción de cambios en su estructura a lo largo del periodo impositivo.

3. El principio de comodidad establece que los impuestos deben exigirse cuando sea más conveniente su pago para el contribuyente, es decir, cuando sea más probable que disponga de los medios necesarios para cumplir con su obligación, lo que incide en el tiempo y en la forma. Por ello, deben escogerse aquellas fechas y concederse los plazos que sean más ventajosos para el contribuyente, a fin de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esto es, se deben minimizar las pérdidas de recaudación.
4. El principio de economía se refiere a que todo impuesto debe diseñarse de modo que la diferencia entre lo que se recauda – lo que paga el contribuyente- y lo que ingresa- lo que entra en las arcas públicas- sea lo más pequeña posible.

Estos cuatro principios de la imposición iniciales –justicia, certidumbre, comodidad y economía- se han ido perfeccionando y desarrollando a medida que avanza el estudio de la actividad financiera del sector público. Un análisis de todas las propuestas realizadas excede del ámbito de este proyecto investigador, por lo que el estudio se ha centrado en aquellas contribuciones más relevantes en relación con los impuestos especiales; en concreto en:

- Principios de la imposición enunciados por John F. Due, uno de los principales expertos en imposición a nivel internacional, que concretó en sólo tres principios esenciales los que deben cumplirse en un sistema impositivo que pretenda alcanzar el objetivo del bienestar económico.
- Principios de la imposición enunciados por Fritz Neumark, por ser quien realizó un análisis más pormenorizado de los mismos, que ha servido de base para el estudio de la armonización impositiva de la Unión Europea.
- Principios orientadores de los sistemas tributarios clasificados en el Informe emitido por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Fiscal

Español, en febrero de 2014¹³, por la gran simplicidad con que se exponen los principios, por la facilidad de su clasificación, por formularse en fechas recientes, y, porque partiendo de estos principios se pueden a su vez clasificar, en cuanto a sus fines, los impuestos que existen en los sistemas tributarios de los países de la Unión Europea.

2.1.2 Principios de la imposición enunciados por John F. Due (1959)

Los principios impositivos deben ser considerados en función de las metas que pretenda alcanzar el sistema económico, y, en este sentido, Due (1972:77) señala tres fines fundamentales para alcanzar el bienestar económico: 1) *máxima libertad de elección, compatible con el bienestar de los demás*; 2) *niveles óptimos de vida, en función de los recursos disponibles, el estado actual de la técnica y las preferencias de los consumidores y propietarios de los factores*; y 3) *una distribución de ingresos de conformidad con los patrones de equidad generalmente aceptados por la sociedad*.

Para el cumplimiento de estos objetivos Due formula tres principios esenciales que debe cumplir el sistema impositivo: el principio de neutralidad económica, el principio de equidad y el principio de costes mínimos compatibles con un control eficiente. De forma esquemática, la unión de objetivos y principios impositivos respondería al contenido del Cuadro 2.3.

**CUADRO 2.3.
PRINCIPIOS IMPOSITIVOS FORMULADOS POR J. DUE**

OBJETIVOS O FINES	PRINCIPIOS IMPOSITIVOS
Máxima libertad de elección	Máxima Neutralidad
Distribución de ingresos	Equidad
Niveles óptimos de vida	Neutralidad económica: no alteración de preferencias en el sector privado que disminuyan los niveles de vida por debajo del óptimo. Costes mínimos en función de los recursos disponibles, compatibles con un Control eficiente del cumplimiento las obligaciones fiscales.

Fuente: Elaboración propia.

¹³ Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013.

A. Principio de neutralidad económica

Este principio, que debe intentar alcanzarse en su grado máximo, pretende que los impuestos no interfieran en las decisiones de los individuos y, si lo hacen, que sea en el menor grado posible para conseguir los objetivos generales. Concretamente, los impuestos no deben alterar las preferencias del sector privado *mientras el funcionamiento de la economía permita el óptimo sin necesidad de regulación*, pues ello traería consigo una disminución del nivel de vida de los ciudadanos. Por ejemplo, un impuesto sobre el tabaco, establecido porque los productores no tienen en cuenta (no reflejan en los precios de las labores de tabaco) los costes sanitarios que ocasionan los fumadores, sólo sería justificable si el objetivo perseguido fuese lograr un ajuste óptimo en la producción. El mismo razonamiento valdría para justificar la fijación de un impuesto sobre bebidas alcohólicas que se estableciera para compensar los costes sociales de la embriaguez, no tenidos en cuenta por los productores a la hora de fijar el precio de las mismas.

La interferencia de los impuestos en las conductas de los ciudadanos puede manifestarse de diversas maneras: en relación a los productores puede originar un alteración en las decisiones sobre las cantidades que ofertarán al mercado; respecto de los consumidores el impuesto puede modificar sus elecciones entre trabajo y ocio¹⁴; y sobre los métodos productivos el establecimiento de impuestos puede alterar la elección de técnicas o tecnologías y, a su vez, repercutir en la elección entre producir bienes de consumo o bienes de inversión, modificando la eficiencia en el empleo de los recursos.

En general, todos los impuestos alteran en alguna medida las conductas de los ciudadanos, por lo que el fin último que deber orientar la actuación de un sistema tributario es reducir al máximo los efectos negativos que puedan originar los impuestos implantados en relación con los objetivos o fines sociales buscados.

B. Principio de equidad

Está unánimemente admitido entre los expertos en imposición que el sistema fiscal debe repartir la carga tributaria de forma equitativa entre los ciudadanos. Sin embargo, elegir cómo repartir esta carga implica establecer juicios de valor para determinar qué grado de distribución de la carga se considera socialmente aceptable.

En latín *aequus* significa *igualdad de ánimo* y esta interpretación etimológica se ha extendido en la actualidad para abarcar aspectos tales como la justicia y la igualdad social. La equidad exige el *ánimo* de juzgar con imparcialidad,

¹⁴ En relación con las decisiones entre trabajo y ocio, en casos de demanda precio relativamente inelástica (como es el caso de algunos bienes sujetos a impuestos especiales, como el tabaco y las bebidas alcohólicas) y demanda elástica de ocio, el impuesto incidirá en mayor medida sobre el trabajo que sobre el ocio.

otorgando a cada uno lo que se merece en función de sus méritos o condiciones y, al mismo tiempo, no favorecer en el trato a una persona perjudicando a otra que se encuentre en circunstancias similares o semejantes.

La equidad, por lo tanto, exige el cumplimiento de dos conductas esenciales: igualdad de trato a las personas que se encuentran en las mismas circunstancias (equidad horizontal) y distinto trato a personas que se encuentren en circunstancias diferentes (equidad vertical). Bajo el punto de vista económico, el problema radica en determinar el grado de similitud de las circunstancias personales. En relación con la imposición los criterios para determinar cuándo las circunstancias económicas son iguales o desiguales han sido tradicionalmente dos: la capacidad económica de los ciudadanos para soportar los impuestos (las circunstancias serían iguales o diferentes cuando la capacidad contributiva también lo fuera) y el beneficio que los ciudadanos reciben de la actividad pública (las circunstancias serían iguales o diferentes cuando el beneficio también lo fuera).

B.1. El criterio de la capacidad contributiva

Las teorías tradicionales sobre el bienestar económico han tratado de justificar el principio de capacidad económica en el *sacrificio* que realiza cada individuo al pagar los impuestos, basándose en que los individuos que gozan de una buena situación económica soportan menos sacrificio¹⁵ que los que se encuentran en peores situaciones, y, en el hecho, de que las satisfacciones que obtienen los individuos pueden compensarse entre sí.

A este respecto hay que señalar que existen al menos tres enfoques diferentes para interpretar la capacidad contributiva en función del sacrificio individual: el enfoque del sacrificio igual sostiene que a los individuos se les debe aplicar los tipos impositivos que consigan que el sacrificio soportado por cada individuo sea el mismo; el enfoque del sacrificio proporcional argumenta que los individuos con mayores rentas o riqueza reciben un beneficio mayor de la sociedad y, por lo tanto, deben soportar un mayor sacrificio en la imposición proporcional a este beneficio; y, el enfoque del sacrificio igual marginal que considera que los individuos deben soportar aquellos tipos que hacen que el sacrificio marginal (desutilidad del pago de la última unidad monetaria de impuestos) sea el mismo para todos ellos.

Sin embargo, las teorías modernas sostienen que la capacidad contributiva no debe interpretarse solamente en función del sacrificio individual, sino que requiere

¹⁵ A este respecto hay que señalar que existen al menos tres enfoques diferentes para interpretar la capacidad contributiva en función del sacrificio individual: el enfoque del sacrificio igual sostiene que a los individuos se les debe aplicar los tipos impositivos que consigan que el sacrificio soportado por cada individuo sea el mismo; el enfoque del sacrificio proporcional argumenta que los individuos con mayores rentas o riqueza reciben un beneficio mayor de la sociedad y, por lo tanto, deben soportar un mayor sacrificio en la imposición proporcional a este beneficio; y, el enfoque del sacrificio igual marginal que considera que los individuos deben soportar aquellos tipos que hacen que el sacrificio marginal (desutilidad del pago de la última unidad monetaria de impuestos) sea el mismo para todos ellos.

establecer otros juicios valorativos y, todo punto de vista, tal y como expone Due (1972:84) *está en concordancia con el consenso de actitudes hacia la equidad en la distribución del ingreso real y de la carga fiscal.*

Este autor entiende por capacidad contributiva el bienestar económico o nivel general de vida de los ciudadanos y afirma que existen tres formas de medir la capacidad contributiva o situación económica de los contribuyentes: *el rédito, la riqueza personal o patrimonio, y monto de gastos (ya sea en determinados bienes o en todos en general).* El rédito representaría el ingreso monetario que el contribuyente habría generado con su actividad a lo largo de un período de tiempo para destinarlo al consumo o al ahorro; mientras que la riqueza o patrimonio incluiría el montante monetario acumulado a partir del ahorro realizado. Cuanto mayor sea la cantidad monetaria generada o acumulada mayor será el bienestar económico. Además, algunos economistas mantienen que no sólo el rédito y el patrimonio influyen en el bienestar económico, sino que el mismo depende más de la cantidad realmente gastada en consumo que del ingreso generado o acumulado (que no proporciona satisfacción por sí solo). Es por ello que hay que incluir la variable gasto como medida relevante de la capacidad económica que conduce al bienestar.

B.2 El criterio del beneficio obtenido

El empleo del beneficio que los ciudadanos reciben de la actividad estatal, como criterio para cuantificar los impuestos que deben pagar, supondría aplicar al sector público reglas comerciales atribuibles al sector privado, al estimar que los bienes y servicios deben ser pagados por quienes se benefician de ellos. Este argumento, apoyado por los economistas clásicos supone establecer una analogía entre los fines perseguidos por el sector privado y los que asignados al sector público, pero tal analogía no es defendible cuando se considera que el Estado emprende actividades necesarias que la empresa privada no llevaría a cabo por no ser rentables o sociales, esto es, cuando el sector público realiza actividades destinadas a la consecución de fines que recaen sobre la comunidad en su conjunto y no individualmente sobre cada persona (el Estado prestaría servicios comunitarios que no benefician directamente a cada ciudadano y, por lo tanto, no podría cobrar impuestos directamente a los individuos). Por ello, el criterio del beneficio sólo debe considerarse aceptable, bajo el punto de vista de la equidad, en aquellas actividades en las cuales se dan los dos requisitos establecidos por Due (1972:82): *los beneficios recibidos por los individuos pueden estimarse, y el patrón resultante de la carga impositiva sea considerado socialmente equitativo.*

Al margen de cuál sea el criterio elegido -capacidad económica o beneficio obtenido-, para la consecución de la equidad debe contemplarse si la carga impositiva debe ser repartida proporcional, progresiva o regresivamente en función del ingreso y/o la riqueza de los ciudadanos. A este respecto cabe señalar que los sistemas tributarios modernos rechazan establecer impuestos regresivos (incluso los prohíben en las normas jurídicas reguladoras) y parecen inclinarse por

utilizar, mayoritariamente, impuestos proporcionales en la imposición indirecta e impuestos progresivos en la imposición indirecta.

Existen diversas justificaciones para la utilización de impuestos progresivos para lograr el objetivo de la equidad. Una de ellas, considerada como esencial, se basa en el derecho a garantizar a cada individuo un nivel de vida mínimo y, a partir de ese mínimo, gravar progresivamente los ingresos; de esta forma, la capacidad contributiva se mediría en relación a la proporción de ingreso que excede de este mínimo. Sin embargo, si a partir del mínimo establecido los tipos impositivos no mantienen realmente progresividad alguna, este argumento más que justificar gravámenes progresivos lo que hace es simplemente garantizar una exención mínima, socialmente respetada por razones de equidad.

La utilización de gravámenes progresivos, distinta de la progresión creada por la exención del mínimo contributivo, se justifica por el hecho de que la excesiva desigualdad económica lleva aparejada una excesiva desigualdad de oportunidades, que puede conducir a la inestabilidad económica y reducir con ello la cohesión social. Este argumento constituye un juicio de valor determinante en la aceptación de la progresividad como instrumento fundamental para la equidad, que la sociedad actual considera por consenso como necesaria -Due (1972:90)-.

A veces, el cumplimiento del principio de equidad puede interferir en el cumplimiento del principio de neutralidad, pues la utilización de tipos de gravamen elevadamente progresivos puede inducir a los individuos con rentas superiores a disminuir su inversión en procesos productivos, impidiendo el desarrollo económico y reduciendo el producto nacional. El consenso social debería conducir al equilibrio en el cumplimiento de estos dos principios -equidad y neutralidad-, no manteniendo estructuras impositivas con altas tasas de progresividad mediante el establecimiento de gravámenes considerados como socialmente aceptables para la consecución de la equidad.

C. Principio de costes mínimos

El último principio formulado por Due tiene un carácter esencialmente funcional, en el sentido de incidir en el buen funcionamiento del sistema tributario para lograr que, con los recursos disponibles, se empleen los costes mínimos necesarios. Supone, por lo tanto, maximizar la eficiencia recaudatoria con una estructura tributaria eficiente que garantice un nivel suficiente de recaudación que incurra en costes mínimos para la administración fiscal y para los contribuyentes, y, que a la vez, lleve a cabo funciones de control eficaces en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El empleo de costes mínimos, compatibles con controles eficientes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias deriva en que la producción de bienes y servicios no se vea minorada por gastos impositivos superfluos, al mismo tiempo que genera un sistema económico más favorable para el bienestar.

Para lograr una estructura tributaria eficiente, que permita el cumplimiento del principio de los costes mínimos, deben cumplirse una serie de principios subordinados, que otros autores como Neumark los han calificado de *jurídico-tributarios* y *técnico tributarios*, como son los principios de: congruencia y sistematización, transparencia fiscal, factibilidad de las medidas fiscales, continuidad, economicidad y comodidad de la imposición.

En relación a los factores que afectan a la eficacia administrativa Due (1972:92) afirma que *una administración eficiente sólo puede lograrse si la base imponible se haya claramente definida y la responsabilidad tributaria fácilmente determinada tanto por el contribuyente como por el organismo recaudador*, lo que lleva consigo el cumplimiento del principio de claridad y precisión, e implícitamente el principio de transparencia, enunciados por Neumark.

Subraya igualmente Due (1972:93) en relación con los costes para los contribuyentes que *la simplicidad en la legislación impositiva y el suministro de una información adecuada en términos accesibles son de la mayor importancia. Además se aumenta la comodidad del pago del impuesto si éste puede abonarse en pequeñas cantidades*. Esto guardaría estrecha relación con el cumplimiento de los principios de factibilidad y comodidad en la imposición enunciados por Neumark.

El principio de costes mínimos, por lo tanto y siguiendo argumentos lógicos, se encuentra condicionado a la existencia de una estructura tributaria en la que, como exige Neumark en sus principios, exista congruencia y sistematización en las normas (sin lagunas ni contradicciones), claridad y precisión (evitando dudas interpretativas), factibilidad en su aplicación (por la administración fiscal y por los contribuyentes), continuidad de criterios (vigencia en el tiempo para no provocar inseguridad en el futuro), economicidad y comodidad (máximas facilidades posibles para el cumplimiento de obligaciones fiscales). No obstante, en sentido estricto, el principio de costes mínimos formulado por Due se correspondería, en su mayor parte, al principio de economicidad en la imposición que formula Neumark, que busca minimizar los costes de funcionamiento del sistema impositivo, tanto de la administración tributaria (en la gestión, recaudación y control de los tributos) como de los contribuyentes (en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias).

Además, Due incide en la importancia de una organización administrativa eficiente con un personal recaudador mínimo que, bajo un criterio meramente económico, debe crecer hasta el punto en que los ingresos fiscales por evasión fiscal no sean menores a los costes de recaudación que genere el procedimiento de comprobación. No obstante, admite incurrir en costes administrativos mayores que superen el límite económico si con ello se asegura un mayor cumplimiento en las obligaciones fiscales de las personas que temen ser descubiertas al incrementarse el control tributario, pero respetando, en todo caso, el límite de los costes recaudatorios adicionales que suponen estas mayores recaudaciones indirectas.

2.1.3 Principios de la imposición enunciados por Fritz Neumark (1962)

El informe Neumark, presentado en el año 1962, perfilaba un modelo impositivo y constituyó el primer gran proyecto de armonización comunitaria. Para este experto un sistema tributario deseable debe cumplir con los objetivos de justicia, racionalidad económica y eficacia operativa y, precisamente, los principios de la imposición son los instrumentos que facilitan la consecución de estos objetivos.

En realidad, los principios de imposición se han convertido en formulaciones políticas que, a pesar de ser aceptadas y reconocidas como verdades contrastables, únicamente se cumplirían en su totalidad si existiese un sistema impositivo óptimo o ideal, lo que no ocurre en la práctica.

Concretamente, Neumark distingue dieciocho principios que debe cumplir todo sistema tributario ideal, que se agrupan en cinco fines o categorías¹⁶: I- principios presupuestario-fiscales; II- principios político sociales y éticos; III- principios político-económicos; IV- principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios (Cuadro 2.1.).

¹⁶ No obstante, para otros autores como Fuentes Quintana (1990:154) estos principios impositivos se pueden agrupar en tres finalidades: *un fin ético: la justicia. Tres fines económicos: la eficacia en la asignación de los recursos, la estabilidad y el desarrollo económico. Un objetivo operacional: la eficacia de la técnica tributaria.*

**CUADRO 2.1.
PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN DE F. NEUMARK**

FINES O CATEGORÍAS	OBJETIVOS	PRINCIPIOS
I- Presupuestario - Fiscales	Sostenimiento del sistema tributario	1. Suficiencia de los ingresos fiscales 2. Capacidad de adaptación
II- Político-Sociales y Éticos	Justicia	3. Generalidad 4. Igualdad 5. Proporcionalidad o imposición según capacidad de pago 6. Redistribución fiscal de la renta y la riqueza
III- Político-Económicos	Eficacia en la asignación de recursos Estabilidad económica Desarrollo	<u>De ordenamiento económico:</u> 7. Evitación del dirigismo fiscal 8. Minimización de las intervenciones fiscales 9. Evitación de consecuencias indeseadas sobre la competencia
		<u>De proceso económico</u> (político- económicos propiamente dichos): 10. Flexibilidad activa 11. Flexibilidad pasiva 12. Imposición orientada hacia el crecimiento económico
IV- Jurídico-Tributarios y Técnico- Tributarios	Eficacia operativa o técnica	13. Congruencia y sistematización 14. Transparencia fiscal 15. Factibilidad de las medidas fiscales 16. Continuidad 17. Economicidad de la imposición 18. Comodidad de la imposición

Fuente: Elaboración propia.

I. Principios presupuestario-fiscales

Este grupo de principios pretende garantizar los ingresos suficientes que requiere el funcionamiento del sistema tributario.

1. Principio de suficiencia: el sistema tributario debe estructurarse de forma que los ingresos tributarios permitan una cobertura estable y duradera de los gastos, es decir, que permiten cubrir las necesidades financieras del país. Este equilibrio exige tomar en cuenta dos aspectos: el gasto público a realizar y los ingresos necesarios para cubrir ese gasto.
2. Principio de capacidad de adaptación en la política de cobertura (capacidad de aumento): el sistema tributario debe ser capaz de suministrar, en caso necesario y a corto plazo, los ingresos necesarios para cubrir nuevos gastos que pudieran surgir.

II. Principios político-sociales y éticos

Esta categoría de principios se establece con el objetivo de garantizar una distribución justa o equitativa de la carga fiscal entre todos los ciudadanos y, a la vez, corregir sus diferencias de renta.

3. Principio de generalidad: el impuesto debe alcanzar a todos los sujetos potenciales, dicho de otra forma el hecho imponible no debe excluir a personas determinadas.
4. Principio de igualdad: se debe tratar igual a quienes están en igual situación (equidad horizontal) y tratar de forma diferente a las personas que se encuentran en otras situaciones (equidad vertical), lo que enlaza con el siguiente principio.
5. Principio de la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual. Si el principio anterior –igualdad horizontal- pretende igual trato a los iguales, esté principio postula distinto trato a los que se encuentren en situaciones económicas diferentes, y tales situaciones se fijan en función de la capacidad económica de cada individuo.
6. Principio de redistribución fiscal de la renta y la riqueza: tiene como propósito alterar la distribución de la renta que produce el mercado, corrigiendo las diferencias de renta entre los ciudadanos y logrando, así, una redistribución de la renta y riqueza más equitativa o justa.

III. Principios político-económicos

Dentro de esta categoría de principios impositivos se pueden identificar dos grupos: en primer lugar, los principios de ordenamiento económico que persiguen

evitar las consecuencias negativas de la imposición sobre la libertad económica y la competencia y, en segundo lugar, los principios político-económicos propiamente dichos que tienen como finalidad conseguir un sistema tributario flexible para lograr la estabilidad económica y facilitar el crecimiento económico.

A. Principios de ordenamiento económico

7. Principio de evitación de medidas fiscales dirigistas: requiere que la imposición no ejerza influencia directiva en los sectores económicos, es decir, no realice intervenciones parciales y dispares que perjudiquen o beneficien a determinados sectores de la actividad económica.
8. Principio de minimización de las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos, que para Neumark exige “*que la intromisión por parte de la Administración tributaria en las condiciones privadas y personales de los contribuyentes, así como la restricción, fiscalmente condicionada, de la libre disponibilidad económica de los individuos, se mantengan dentro de los límites que permita la observancia de los principios presupuestario-fiscales y de justicia, considerados como de rango superior, así como de los principios derivados de la política de estabilización y de la de crecimiento*”.
9. Principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia. Tradicionalmente, se conoce como el principio de neutralidad y reivindica que “*la política fiscal, en lo relativo a la transferencia coactiva por ella originada de los recursos económicos, o de los substratos de la capacidad adquisitiva que representan a éstos, se abstenga de toda intervención que perjudique al mecanismo competitivo del mercado a menos que la intervención fuera indispensable para provocar correcciones de los resultados de la competencia perfecta, a las que por razones de rango superior se las considere necesarias, o para suprimir o adecuar determinadas imperfecciones de la competencia*”. De su análisis se desprende que debe darse la libre competencia para lograr la asignación óptima de recursos, pero se admite la intervención cuando sea para mejorar la propia competencia o tenga como fin cumplimentar principios de orden superior.

B. Principios político-económicos, propiamente dichos:

10. Principio de flexibilidad activa: el sistema impositivo debe disponer de mecanismos para conseguir la estabilidad económica con el empleo de actuaciones discrecionales.
11. Principio de flexibilidad pasiva: el sistema impositivo debe tener mecanismos para conseguir la estabilidad económica de forma automática, sin el empleo de actuaciones discrecionales. En opinión de Fuentes Quintana (1990) la flexibilidad pasiva debe completar a la flexibilidad activa, pero en ningún caso sustituirla.

12. Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento económico: el sistema impositivo debe estar orientado hacia el crecimiento económico, a pesar de que para Neumark el gasto público es mucho más eficaz que la imposición en la consecución de este objetivo.

IV. Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios.

Los principios jurídico-tributarios pretenden conseguir que las normas del sistema tributario sean claras, practicables, sin lagunas y estables en el tiempo; los principios técnico-tributarios pretenden lograr la eficacia de la técnica tributaria.

13. Principio de congruencia y sistematización: el sistema tributario no debe tener lagunas ni contradicciones en su estructura, por lo que la unión de tributos, en su conjunto, por lo que los diferentes impuestos debe guardar coherencia y racionalidad entre sí.
14. Principio de transparencia fiscal: exige que las normas tributarias sean claras y precisas, de forma que eviten dudas en su aplicación e interpretación.
15. Principio de factibilidad: las normas tributarias deben ser practicables por los contribuyentes y aplicables por la administración fiscal.
16. Principio de continuidad: las normas tributarias deben tener vigencia en el tiempo y no cambiar continuamente, provocando inseguridad de los contribuyentes y dificultando la toma de decisiones económicas.
17. Principio de economicidad: busca minimizar los costes que se producen en el funcionamiento del sistema impositivo, tanto para la administración tributaria en la gestión, recaudación e inspección de los tributos, como para los contribuyentes en el cumplimiento fiscal de sus obligaciones tributarias (empleo de tiempo, costes de contabilidad, asesoramiento fiscal...).
18. Principio de comodidad: pretende que el contribuyente disponga de todas las facilidades posibles para cumplir con sus obligaciones fiscales; para ello, la administración debe procurar no causar más incomodidades que las estrictamente imprescindibles.

Dado que el fin de esta investigación es determinar en qué medida los impuestos especiales contribuyen al cumplimiento de los principios impositivos, el análisis pormenorizado de los principios que afectan a los impuestos especiales será tratará en el apartado 2.2.

2.1.4. Principios de la imposición enumerados en el Informe emitido por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Fiscal Español (2014)

La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, en el apartado segundo del capítulo primero, referente al marco general, del Informe emitido en febrero de 2014 describe los aspectos generales del sistema tributario y clasifica los principios que deben orientar al sistema tributario en dos grandes grupos: los principios de finalidad, que persiguen como objetivo que el sistema tributario cumpla con las finalidades éticas y económicas que son generalmente aceptadas en los países desarrollados y los principios de organización, que pretenden conseguir un sistema tributario coherentemente ordenado para el cumplimiento de los fines que pretende.

Dentro de los **principios de finalidad** se distinguen aquellos que pretenden alcanzar finalidades éticas o de justicia, entre los que estarían los principios de generalidad e igualdad, y aquellos otros que persiguen fines económicos, que comprenderían los principios de eficiencia, neutralidad y estabilidad económica.

Los **principios de organización**, por su parte, englobarían los principios de suficiencia, sistematización, simplicidad, continuidad, transparencia, comodidad y practicabilidad.

Partiendo de los principios anteriores el Informe analiza las estructuras impositivas más generalizadas en los países europeos, cuyo esquema se muestra en el Cuadro 2.4., destacando que *son aquellas que abarcan impuestos que se consideran esenciales, por su capacidad recaudatoria, por sus efectos económicos – tales como el impuesto personal sobre la renta o el impuesto general sobre las ventas- o por sus capacidades de control de las magnitudes básicas afectadas por el sistema tributario, como es el caso de la imposición sobre sociedades (aunque para algunos expertos sea también un impuesto básico) y de las que gravan las transmisiones, tales como los impuestos sobre sucesiones y donaciones y transmisiones patrimoniales. Al lado de estas figuras esenciales en todos los sistemas tributarios aparecen fundamentalmente una determinada ordenación económica y social, tales como los que recaen sobre el comercio exterior, y otros que pretenden una más adecuada asignación de costes sociales, entre los que se encuentran los que recaen sobre las bebidas y el tabaco, los automóviles y los combustibles o los que se refieren a la preservación del medio ambiente.*

**CUADRO 2.4.
ESTRUCTURAS IMPOSITIVAS EN LOS PÍSES EUROPEOS**

NATURALEZA	IMPUESTOS
Esenciales por recaudación y efectos económicos	Impuesto sobre la renta de las personas físicas Impuesto sobre el Valor Añadido
Esenciales por su capacidad de control	Impuesto sobre Sociedades Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
De Ordenación: regulación del comercio exterior, asignación de costes sociales y preservación del medio ambiente	Derechos de Importación (Aranceles) Impuesto sobre Alcohol y Bebidas Derivadas Impuesto sobre Labores del Tabaco Impuesto sobre Hidrocarburos Impuesto sobre el Carbón Impuesto sobre Electricidad Otros Impuestos energéticos

Fuente: Elaboración propia.

Como puede observarse en el cuadro anterior los impuestos especiales no son considerados como esenciales en el ordenamiento tributario sino que son catalogados como figuras impositivas cuyo objetivo fundamental consiste en garantizar una adecuada asignación de costes sociales. No obstante, los impuestos especiales constituyen el objeto de estudio de esta investigación por su contribución tanto a los principios de finalidad (ética y económica) como a los principios de organización.

2.2. El cumplimiento de los principios tributarios por los impuestos especiales

Si se toma como punto de partida la posición de Neumark un sistema fiscal ideal debería estar formado por tres categorías impositivas: a) impuestos con carácter básico, como son el impuesto sobre la renta personal, el impuesto sobre la imposición de sociedades, el impuesto sobre la riqueza o patrimonio, el impuesto sobre el volumen de ventas (general sobre el consumo) y el impuesto de sucesiones; b) impuestos con carácter complementario, como son los impuestos sobre vehículos y los impuestos industriales, y c) impuestos que, si bien su inclusión no está plenamente justificada, sí deberían implantarse como una solución de compromiso. De ahí que, inicialmente, los impuestos especiales, considerados en su conjunto, no formarían parte del sistema fiscal impositivo óptimo o ideal diseñado por Neumark.

Ahora bien, como señala Solana (2000) aunque los impuestos especiales en su conjunto no entrarían dentro del sistema fiscal ideal formulado por Neumark, cabría realizar las siguientes matizaciones: el impuesto sobre hidrocarburos y el impuesto sobre determinados medios de transporte formarían parte de este sistema tributario ideal, como impuestos complementarios, dentro del grupo de impuestos que graven al tráfico rodado; y el impuesto sobre el tabaco y el impuesto sobre las

bebidas alcohólicas estarían dentro del grupo de impuestos que, aunque no debían incluirse en el sistema fiscal ideal, se admitiría su inclusión como una solución de compromiso (solución “second best”, añadiéndolos al impuesto general sobre ventas.

En consonancia con lo anterior en este apartado se analizarán los principales principios tributarios descritos para ver en qué medida los impuestos especiales los cumplen o pueden contribuir a su cumplimiento. Los principios impositivos comúnmente aceptados se pueden agrupar por razones didácticas siguiendo el Informe emitido en 2014 por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Fiscal Español con las siguientes variantes y matizaciones:

- a) Iniciar el estudio por los principios básicos e imprescindibles que se considera que debe cumplir todo sistema tributario, que son el principio de suficiencia¹⁷ y, como variante del mismo, el principio de adaptación (para el caso en que surjan necesidades de financiación adicionales a las proyectadas al estimarse los ingresos necesarios para lograr la suficiencia).
- b) Estudiar conjuntamente los principios clasificados por el Comité de Expertos con principios enunciados por Neumark y Due, que permitan un análisis que se complemente.
- c) Agrupar principios que guarden estrecha relación para facilitar el estudio del cumplimiento, o contribución al mismo, por parte de los impuestos especiales.
- d) Incidir en el principio de la imposición orientada hacia la política de crecimiento económico (enunciado por Neumark) a pesar de admitir, al igual que este experto, que el gasto público es mucho más eficaz que la imposición para lograr este objetivo.

De esta forma, y para facilitar su estudio, se ha elaborado el siguiente cuadro 2.5 de clasificación de principios que permitirá determinar el grado de cumplimiento de los impuestos especiales en la consecución de los mismos:

¹⁷ Actualmente es aceptable la financiación de los gastos públicos con déficit o deuda, aunque se establezcan límites al respecto

**CUADRO 2.5.
PRINCIPIOS IMPOSITIVOS ACEPTADOS POR
LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS MODERNOS**

Principios básicos e imprescindibles (con límites)	1. Suficiencia	
	2. Adaptación	
Principios de Finalidad	Finalidades éticas o de justicia	3. Generalidad
		4. Igualdad 5. Redistribución
	Finalidades económicas: estabilidad y crecimiento	6. Eficiencia
		7. Neutralidad
		8. Flexibilización activa 9. Flexibilización pasiva
		10. Crecimiento económico
Principios de Organización	11. Simplicidad y Comodidad	
	12. Continuidad	
	13. Transparencia	
	14. Practicabilidad y Economicidad	

Fuente: Elaboración propia.

A. PRINCIPIOS BÁSICOS E IMPRESCINDIBLES

Dentro de los principios básicos e imprescindibles que debe respetar todo sistema impositivo moderno se encuentran los principios de suficiencia y adaptación, que persiguen dotar al sector público de los recursos necesarios para financiar su actividad económica.

1. Cumplimiento o aportación al principio de suficiencia

El sistema tributario constituye uno de los pilares fundamentales para el logro del Estado de bienestar en los países avanzados ya que proporciona los recursos

necesarios para financiar los servicios públicos básicos, la protección social (pensiones de jubilación, ayudas a desempleados...), las inversiones públicas (fundamentalmente en infraestructuras que mejoren la accesibilidad y calidad de los servicios) y, en último término, la consecución de tasas adecuadas de crecimiento económico. Para lograr estos fines, se requiere contar con los ingresos financieros necesarios por lo que el primer objetivo de cualquier sistema tributario es conseguir la suficiencia de recursos.

Para Neumark (1974:85) *el principio de suficiencia de los ingresos tributarios exige que la totalidad del sistema fiscal de un país, bajo el supuesto de un racional equilibrio financiero vertical, se estructure cuantitativa y cualitativamente de manera tal que los ingresos tributarios permitan en todo 'nivel' político la cobertura duradera de los gastos que este haya de financiar tributariamente.*

Sin embargo, como punto de partida para el estudio del cumplimiento de este principio, al hablar de suficiencia procede realizar varias matizaciones: existen límites al nivel de tributación que puede soportar una economía; la suficiencia debe fijarse en todos los niveles del sector público (federal, nacional y regional/ estatal, autonómico y local)¹⁸; actualmente es aceptable la financiación del gasto público con déficit o deuda, aunque la crisis financiera existente en los Estados miembros de la Unión Europea haya llevado a imponer rigurosos límites¹⁹.

La situación económica existente, tanto en España como en la mayor parte de los países de la Unión Europea, hace que el cumplimiento del principio de suficiencia no se logre en su totalidad, si bien existe un fuerte compromiso de reducir al máximo posible el volumen del endeudamiento público y de los déficits presupuestarios. Por este motivo, la suficiencia, como objetivo básico, ha vuelto a ser reivindicada en los análisis sobre las finanzas públicas que ha realizado la OCDE, la Comisión de la Unión Europea y el Fondo Monetario Internacional²⁰.

Desde el punto de vista metodológico, la aportación de los impuestos especiales al cumplimiento de este principio podría ser contrastada con la realidad analizando su contribución a la financiación del gasto público de los países de la Unión Europea en los últimos años. Sin embargo, puede ser también significativo

¹⁸ En el caso español, el principio de suficiencia debe afectar tanto al Estado como a las comunidades autónomas; bajo esta perspectiva se han establecido límites fijados en el Programa de Estabilidad Presupuestaria. Por otra parte, la recaudación de impuestos también se encuentra cedida en un 58%, salvo para el impuesto sobre la electricidad y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (impuesto que no es de fabricación y no está armonizado a nivel comunitario) cuya recaudación está cedida en su totalidad a las comunidades autónomas.

¹⁹ España y otros países de la UE se han financiado con un déficit excesivo, lo que ha conducido a desequilibrios macroeconómicos y ha demandado necesidades de asistencia financiera para la recapitalización del sistema bancario.

²⁰ En particular, el Fondo Monetario Internacional en su Informe de julio de 2013, en el artículo 4 relativo a España, teniendo en cuenta el excesivo déficit español propone en lo que afecta a los impuestos especiales elevar los tipos de los llamados *impuestos al vicio* (*sin taxes* en terminología anglosajona), en concreto de los impuestos sobre juegos de azar, alcohol y tabaco.

constatar su aportación al Producto Interior Bruto de los Estados miembros, aspectos que se han tratado en el epígrafe 1.3 de la presente investigación.

Además de lo expuesto, debe significarse que los impuestos especiales han contribuido, desde su inicio, de forma relevante en el desarrollo económico de los países, aportando fondos para lograr la suficiencia financiera: *han constituido una fundamental fuente de ingresos públicos en los sistemas tributarios menos adelantados, en los que, juntamente con los derechos arancelarios, han sido capaces de asegurar la suficiencia de la imposición para atender a los gastos públicos de forma continuada* (Solana 2000:19).

2. Cumplimiento o aportación al principio de adaptación

Una vez abordado el principio básico de la suficiencia procede resolver el problema que se presenta cuando el sistema impositivo debe ser capaz de obtener recursos financieros adicionales cuando se producen gastos no proyectados. Para Neumark (1974:92): *el principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura enuncia que el sistema fiscal ha de permitir que, en caso necesario y a corto plazo, se consigan mediante medidas jurídico-tributarias los ingresos complementarios que sean imprescindibles para la cobertura económicamente racional de unas necesidades adicionales notablemente superiores a la medida usual, surgidas como consecuencia de nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario.*

Estas necesidades adicionales surgen como consecuencia de la aparición de gastos superiores a los normales, que pueden ser clasificados en dos apartados distintos a efectos de su posible financiación:

- a) Gastos no coyunturales, que serían gastos públicos de carácter único o extraordinario, como es el caso de los gastos de guerra (representa el caso extremo del principio de suficiencia) o los gastos producidos por catástrofes naturales. Estos gastos deben ser financiados con incrementos en los impuestos sobre la renta o en los impuestos sobre el volumen de ventas (tanto generales como específicos).
- b) Gastos coyunturales, son aquellos provocados de la cobertura financiera por la aparición imprevista de combinaciones de factores y circunstancias que se originan en una situación o momento determinado. Estos gastos podrían ser financiados de tres formas: aumentando los tipos de gravamen de los impuestos existentes, incrementando la base imponible de los mismos o implantando nuevos impuestos²¹.

A partir de esta clasificación, y en relación a los gastos no coyunturales, puede aceptarse que los impuestos especiales suponen una aceptable aportación al principio de adaptación debido a su enorme potencial recaudatorio, que puede

²¹ Para Neumark el principio de adaptación es complementario al principio de suficiencia en el sentido de no admitir la financiación del gasto con déficits o deuda pública.

utilizarse ante este tipo de gastos extraordinarios porque, como ya se ha comentado en esta investigación, al tratar la naturaleza y características de estos impuestos se gravan bienes de demanda inelástica y difícilmente sustituibles, por lo que un aumento en su precio al incrementarse los tipos impositivos hace que apenas disminuya su demanda.

Si se opta por aumentar los tipos impositivos existentes, la gran ventaja que supondría la utilización de impuestos especiales radicaría en el hecho de que son considerados menos mediáticos (con menor influencia en los medios de comunicación) que impuestos directos como el impuesto de la renta de personas físicas y el impuesto sobre sociedades o con otros impuestos indirectos (el impuesto general sobre el valor añadido). Además, los impuestos referentes al alcohol y al tabaco admiten fáciles justificaciones por razones sanitarias o de salud como defensa del aumento de su gravamen ante los medios de comunicación.

Considerando el caso español, una poderosa razón a favor de incrementar los tipos impositivos es que la imposición indirecta representa un peso relativo menor que la imposición directa en relación con los países de la Unión Europea y que, dentro de ella, la recaudación por impuestos especiales es significativamente inferior a la media comunitaria, siendo los tipos de gravamen también inferiores, en especial los que gravan a los impuestos medioambientales²². Baste como ejemplo que en España en el año 2012 el gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos para el gasoil de uso particular estaba en 330€/1.000litros, justo por encima del mínimo de 330€/1000litros y por debajo de nuestros países vecinos (en Francia 428,4€ y en Portugal 366,39€). En relación al impuesto sobre el tabaco, en Francia se pagaban 27,58€/1.000 cigarrillos y en Portugal 78,37€/1.000 cigarrillos mientras que en España el importe ascendía a 12,70€/1.000 cigarrillos, por debajo de la media UE-27²³.

Otra de las opciones para conseguir recursos con los que financiar gastos coyunturales sería incrementar la base imponible de los impuestos especiales, pero, la utilización de esta solución chocaría con las restricciones derivadas de la armonización comunitaria, que obliga a ajustar los impuestos con arreglo a las directivas comunitarias armonizadoras, no dejando libertad a los Estados

²² Tal y como señala el Informe Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013 *España presentaba en 2011 el menor peso de la imposición del consumo sobre PIB de todos los países de la UE, lo que se refleja fundamentalmente en los impuestos medioambientales que son claramente inferiores en España a la media europea, con tipos implícitos más reducidos sobre la energía, que han originado una menor recaudación por IVA y por impuestos especiales.*

²³ *“España presentaba en 2011 el menor peso de la imposición del consumo sobre PIB de todos los países de la UE, lo que se refleja fundamentalmente en los impuestos medioambientales que son claramente inferiores en España a la media europea, con tipos implícitos más reducidos sobre la energía, que han originado una menor recaudación por IVA y por impuestos especiales.”* Informe Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013.

miembros para alterar las reglas generales impuestas en la determinación de la base impositiva que debe ser objeto de gravamen; por lo que los impuestos especiales armonizados, en relación con esta posibilidad, no serán de utilidad. De hecho, los cambios introducidos en España tras su entrada en la Unión Europea sobre el consumo de alcohol, hidrocarburos y energía han consistido, casi con exclusividad, en el aumento de los tipos de gravamen. No obstante, en los impuestos especiales no armonizados a nivel comunitario, como es el caso por ejemplo el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, la alteración de las bases imponibles si sería factible como solución.

Una última opción de financiar gastos coyunturales consiste en la creación de nuevos tributos. En este sentido, la implantación de impuestos especiales puede suponer una importante solución para financiar necesidades inesperadas, especialmente en los impuestos no armonizados en la Unión Europea. A modo de ejemplo, y aunque su finalidad no haya sido sufragar gastos imprevistos propiamente dichos, en España se ha acudido a crear tres nuevos impuestos para eliminar el déficit tarifario del sector eléctrico: uno sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, otro sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, y un tercero sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas (Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética); aunque actualmente el Tribunal Supremo ha dictado cuatro autos en los que plantea cuestión de inconstitucionalidad contra doce artículos.

Por lo anteriormente expuesto, en líneas generales, se podría concluir afirmando que en los sistemas tributarios de los países miembros de la Unión Europea los impuestos especiales pueden utilizarse para financiar gastos públicos no programados y contribuir al cumplimiento del principio de adaptación debido a su gran capacidad recaudatoria, por ser aptos para cambios en sus tipos impositivos y por la posibilidad que existe de creación de nuevas figuras impositivas.

B. PRINCIPIOS ÉTICOS O DE JUSTICIA

En las estructuras fiscales de los sistemas tributarios se admite la necesidad de financiar la actividad del sector público a través de impuestos y que la distribución de la carga impositiva entre los ciudadanos debe realizarse conforme a criterios o principios que respondan tanto a finalidades éticas como económicas. En opinión de Due (1972:76) *la mayor parte de la actividad gubernamental, en virtud del carácter general de sus servicios, debe financiarse a través de la imposición en lugar de hacerse mediante la venta a los usuarios. La imposición, por definición, va a asociada a la compulsión; los contribuyentes deben efectuar determinados pagos independientemente de su voluntad para hacerlos, y este sacrificio exige distribuir la carga impositiva entre los ciudadanos. Precisamente, esta distribución de la carga impositiva se realiza considerando criterios o principios impositivos que atienden, por una parte, a*

finalidades éticas (llevan implícitas el concepto de justicia junto a objetivos de generalidad, igualdad y redistribución) y, por otra parte, finalidades económicas (con objetivos de eficiencia, neutralidad, estabilidad y contribución al desarrollo económico).

La generalidad, la igualdad y la redistribución forman parte de los principios que Neumark calificó como político-sociales y éticos, pues están orientados a distribuir los gastos públicos entre los ciudadanos de forma justa, o conveniente desde el punto de vista ético. Sin embargo, tanto la generalidad como la igualdad y la redistribución para ser valoradas requieren una unidad de ponderación, y a este fin responden dos medidas: el criterio del beneficio y el criterio de la capacidad contributiva.

Admitiendo lo anterior, el criterio del beneficio sólo debe considerarse aceptable para determinadas actividades en las cuales se dan los dos requisitos: que los beneficios recibidos por los individuos pueden estimarse y que el patrón resultante de la carga impositiva sea considerado socialmente equitativo.

Los beneficios que para cada persona supone establecer impuestos especiales sobre productos tales como el alcohol, tabaco o hidrocarburos son de difícil medición; sólo se pueden apreciar con total claridad cuando el rendimiento del impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente. Además, usar el beneficio que los ciudadanos perciben de la actividad estatal como criterio para cuantificar los impuestos que deben pagar supondría aplicar al sector público reglas comerciales atribuibles al sector privado. Pero estas reglas sólo son defendibles cuando se considera que el Estado emprende actividades que la empresa privada no llevaría a cabo por no ser rentables para el sector privado, o bien cuando el sector público realiza actividades destinadas a la consecución de fines que recaen sobre la comunidad en su conjunto y no sobre cada individuo considerado aisladamente. Debido a estas consideraciones el criterio de capacidad de pago o contributiva es el más aceptado como medida de reparto y, por ello, se tomará el mismo para analizar la contribución de los impuestos especiales a los principios de finalidades éticas o de justicia.

No obstante, la capacidad contributiva como criterio de reparto también es susceptible de diferentes matizaciones. Todos los tributos, ya sean directos o indirectos, y dentro de los indirectos los generales y los específicos, dan por hecho la existencia de una capacidad contributiva objetivable. Sin embargo, elegir gravar un determinado hecho y otros no exige una valoración más o menos arbitraria (más o menos justificada), y esta estimación supone una limitación al principio de justicia.

De todo ello, puede concluirse que los conceptos de generalidad, igualdad y redistribución no son términos absolutos sino relativos y, además, guardan influencias recíprocas entre ellos.

3. Cumplimiento o aportación al principio de generalidad

El principio de generalidad sostiene que todos los ciudadanos deben contribuir con impuestos a las cargas sociales. Admitiendo la capacidad de pago como criterio de reparto, esta obligación debe moderarse en función de la capacidad económica individual que se pone de manifiesto a través de distintos índices: renta y/o riqueza (en los impuestos directos) y consumo y movimientos de riqueza (en los impuestos indirectos). En los impuestos especiales esta capacidad contributiva se manifiesta en la adquisición de productos de consumo selectivo.

Sin embargo, el análisis de la capacidad de pago, a pesar de suponer un elemento moderador del principio de generalidad, se hará dentro del estudio de los principios de igualdad y redistribución, con los que la generalidad guarda una estrecha relación porque, entre otras razones, quien no dispone de recursos monetarios no puede soportar carga impositiva alguna.

Desde el punto de vista metodológico el cumplimiento del principio de generalidad podría contrastarse observando si todos los objetos y sujetos imponibles quedan gravados en los diferentes impuestos. Tratándose de impuestos sobre consumos específicos, y siendo el hecho generador de la imposición el consumo de alcohol, tabaco, hidrocarburos y productos energéticos, no es propio que se excluya de tributación a individuos concretos.

Las exenciones y devoluciones en estos impuestos obedecen fundamentalmente a exonerar de gravamen destinos específicos o devolver el impuesto en los casos en que no se ha llegado a producir el consumo del bien, sin que discriminen a personas concretas. A este respecto, las exenciones generales que establece Directiva 2008/188/CE se refieren al uso de estos impuestos en el marco de relaciones diplomáticas y consulares, por organismos internacionales reconocidos, por las fuerzas armadas o al avituallamiento de buques que realicen navegación marítima internacional; mientras que las exenciones particulares en cada impuesto especial obedecen a: en el impuesto sobre bebidas alcohólicas van encaminadas fundamentalmente a exonerar de gravamen el alcohol que no sea destinado al consumo humano por ingestión (como obtención de productos desnaturalizados, elaboración de medicamentos o producción de vinagre); en hidrocarburos se pretende no gravar los productos que no vayan a ser utilizados como carburantes, estableciéndose devoluciones en los supuestos de exportación, devolución a fábrica o destrucción bajo control (supuesto muy común en las labores de tabaco).

Del examen realizado no parece apreciarse que se deje fuera del pago de los impuestos especiales a sujetos específicos que estén incluidos en el hecho objeto de imposición, por lo que se puede afirmar que, en términos generales, los impuestos especiales cumplen con el principio de generalidad. Aunque, obviamente, los ciudadanos gravados con impuestos especiales son solamente aquellos que incurren en el objeto de imposición, puede parecer que existe discriminación al elegir gravar un determinado hecho y otros no, es decir, hay desigualdad de trato al gravar en función de las prioridades de consumo. Ahora bien, dado que los impuestos especiales son impuestos de carácter selectivo (se

selecciona especialmente el hecho imponible gravado), la elección de los productos sobre los que recae la imposición debe estar plenamente justificada y ser lo menos arbitraria posible; bajo esta óptica, la *generalidad* se convierte en un término relativo que limita el cumplimiento de este principio.

En síntesis, puede concluirse en líneas generales que no existe ninguna razón relevante por la que se pueda afirmar que los impuestos especiales no cumplen con el principio de generalidad, y ello a pesar de no ser impuestos generales sino específicos o selectivos. No obstante, y debido a este carácter selectivo, los impuestos pueden producir una discriminación importante que limita el cumplimiento del principio de generalidad.

4. Cumplimiento o aportación al principio de igualdad

El concepto de igualdad no tiene una única definición que sea unánimemente aceptada por todos los ciudadanos, ni común para todas las áreas de conocimiento; por ejemplo, en sentido matemático supone la equivalencia entre dos expresiones o igualdades, mientras que en sentido jurídico o legal hace referencia al reconocimiento de la capacidad a tener los mismos derechos como ciudadanos. En el ámbito tributario, la igualdad se puede estimar de formas diversas, aunque, tomando como criterio de reparto a la capacidad de pago, significa que los individuos que posean la misma capacidad económica deben soportar la misma carga tributaria.

No obstante, como se ha comentado en otros apartados, la capacidad de pago no es el único criterio para estimar la existencia o no de igualdad en los sistemas tributarios, sino que también puede ser juzgada a través del beneficio recibido por los ciudadanos de los gastos que realiza el sector público. Sin embargo, por las razones anteriormente expuestas en el apartado 2.2.2., los sistemas tributarios modernos parecen inclinarse por considerar la igualdad bajo la óptica del cumplimiento del principio de la capacidad de pago.

Si el principio de igualdad se puede definir como *tratar igual a los que estén en situaciones económicas iguales o semejantes* (lo que se conoce como equidad horizontal) para verificar su cumplimiento debería analizarse qué se entiende por trato igual y cuándo se dan situaciones económicas iguales o semejantes.

El término *tratar igual* en el ámbito tributario se desprende de la estructura del impuesto y de la definición concreta que se haga de los elementos determinantes del mismo. En el caso de los impuestos especiales, dado que los más importantes se encuentran sometidos a la armonización comunitaria, su estructura se ha definido por consenso entre los países miembros a través de las oportunas Directivas, que se han transpuesto obligatoriamente a las legislaciones nacionales, por lo que es difícil apreciar alguna razón que permita evidenciar incoherencias estructurales.

El término *igual situación* es el que puede presentar mayor ambigüedad, pues exige establecer criterios valorativos para fijar cuándo las circunstancias económicas se pueden considerar iguales o semejantes. Tanto si se considera como criterio de valoración la capacidad de pago como si se considera el beneficio recibido por los individuos, parece difícil justificar que los impuestos indirectos sobre consumos específicos consideren estas circunstancias al fijar su carga impositiva. Los impuestos especiales gravan el consumo de bienes sin considerar quién es el consumidor y, por tanto, en qué situación se encuentra (son impuestos objetivos).

Tal vez el beneficio que recibe el consumidor puede tener una relación indirecta con su aportación impositiva en los impuestos sobre el alcohol y el tabaco, pues los consumos excesivos de estos bienes pueden llegar a requerir atenciones médicas u hospitalizaciones sufragadas por el sector público. Pero, con relación al criterio de la capacidad de pago, los impuestos especiales no evidencian de forma adecuada esta relación ya que al gravar consumos selectivos recaen sobre productos de demanda inelástica cuyo consumo no guarda estrecha relación con la capacidad de pago de los consumidores. En el caso de los impuestos sobre el alcohol y el tabaco su consumo depende mayormente de costumbres o prácticas difíciles de erradicar, por lo que el que más consume puede no ser el que más tiene.

Adicionalmente, la existencia de tipos de gravamen específicos, que no consideran el valor de los bienes sino las unidades físicas consumidas, origina que se grave relativamente más a los productos con menor precio, que generalmente son consumidos por ciudadanos con menor capacidad económica, lo que representa otra importante limitación de los impuestos especiales en el cumplimiento de este principio.

5. Cumplimiento o aportación al principio de redistribución

El principio de redistribución tiene como propósito alterar la distribución de la renta que produce el mercado, disminuyendo las diferencias entre los ciudadanos y logrando, así, una distribución de la renta y riqueza más equitativa. Pero el hecho de perseguir alterar la renta de los ciudadanos para disminuir sus diferencias lleva consigo admitir, suponiendo que lo que se pretende es una finalidad ética o de justicia, que el mercado no distribuye la renta de *modo justo* y, por ello, la renta debe ser reasignada. Ello, sin duda, no es una afirmación de la economía positiva sino que supone establecer juicios de valor (*economía normativa*).

Bajo el punto de vista metodológico, la contribución de los impuestos a la equidad requiere analizar dos cuestiones:

- a) Contrastar que efectivamente existe una desigual redistribución de la renta, al margen de analizar si es o no justa o dar por sentado que la excesiva desigualdad de renta siempre es injusta, y ver si tal desigualdad supone una concentración importante de la renta entre algunos segmentos de población.

- b) Intentar justificar que la creación de impuestos, o los cambios en los mismos, contribuyen a lograr una distribución más equitativa.

Con respecto a la primera de las cuestiones –existencia y concentración de desigualdad-, Dizy (2015) constata que existen importantes desigualdades en la distribución de la renta entre la población de los veintisiete países de la Unión Europea. Según datos de Eurostat²⁴, en el año 2014 el 20 % de la población con la mayor renta disponible tuvo unos ingresos cinco veces mayores que el 20 % de la población con el menor nivel de renta disponible. Esta desigualdad es más acusada en Rumanía (7,2), en Bulgaria (6,8) y en Estonia, Grecia y Letonia (6,5), mientras que en la República Checa, Finlandia, Eslovenia, Bélgica, Países Bajos y Suecia las diferencias son inferiores a 4,0. España es uno de los países europeos que presenta mayor desigualdad en la distribución de rentas: los ingresos del quintil más rico son casi siete veces superiores a los de los más pobres (6,8), situación que supone casi dos puntos superior a la media y solo superada por Rumanía.

El coeficiente de Gini²⁵ confirma los resultados anteriores: el 0,31 como promedio de la Europa de los veintiocho; las mayores desigualdades se dan en Bulgaria, Estonia, Letonia y Lituania (coeficiente superior al 0,35) y las menores en Eslovenia, República Checa, Suecia y Finlandia (en torno al 0,25). En España el coeficiente de Gini se estima en el 0,347, casi cinco veces superior al promedio europeo.

En el año 2014 casi la cuarta parte de la población de los veintiocho Estados miembros se encontraba en situación de pobreza y exclusión social²⁶ (concretamente el 24,4% como promedio); los países con mayor nivel de pobreza son Bulgaria (40,1%), Rumanía (39,5% y Grecia (36,0%) en los que uno de cada tres ciudadanos está en riesgo de exclusión social, mientras que en el polo opuesto se sitúan República Checa (14,8%), Países Bajos (16,5%), Finlandia (17,3%) o Dinamarca (17,9%). España presenta una tasa de pobreza del 29,2%, cinco puntos superior a la media europea.

En relación a la segunda cuestión, justificar la utilización de impuestos para alcanzar una distribución más equitativa exigiría verificar en qué medida los impuestos son capaces de repartir la renta, gravando menos a quienes se encuentran en circunstancias económicas menos favorables y más a los que manifiestan mayores niveles de ingreso y/o riqueza. En definitiva, ello llevaría a

²⁴ Eurostat Data Base <http://ec.europa.eu/eurostat>, consulta efectuada en junio 2016.

²⁵ El coeficiente de Gini es una medida que se utiliza para medir la desigualdad en la distribución de los ingresos, es un número entre 0 y 1, en donde 0 se corresponde con la perfecta igualdad (todos los ciudadanos tienen los mismos ingresos) y 1 se corresponde con la perfecta desigualdad (una persona tiene todos los ingresos y los demás ninguno).

²⁶ Eurostat recoge información de las condiciones de vida de los hogares en los distintos países de la Unión Europea, elaborando indicadores armonizados. La tasa de pobreza se mide como el porcentaje de personas con una renta disponible equivalente inferior al umbral del 60% de la renta mediana equivalente de cada país; se expresa en paridades de poder adquisitivo para tener en cuenta las diferencias en el coste de la vida entre países y se mide en relación con la situación existente en cada Estado miembro, no aplicando, por tanto, un umbral común.

intentar cuantificar la progresividad de cada impuesto, siendo el método más extendido analizar la evolución de los tipos medios de gravamen en relación con la renta del contribuyente: si aumenta el tipo medio a medida que aumentan los ingresos el impuesto es progresivo (regresivo en caso contrario) y proporcional cuando los contribuyentes pagan tipos impositivos medios iguales con independencia de su capacidad económica.

Otra de las medidas empleadas para analizar la progresividad de los impuestos es el llamado Índice Kakwani²⁷ que compara la desigualdad con que se distribuye el gasto del hogar y los impuestos: cuanto más desiguales sean las cuotas tributarias mayor será la progresividad, de manera que un índice positivo indicará progresividad y uno negativo regresividad.

El trabajo realizado por Romero, Sanz y Castañer (2013) efectúa estimaciones de la progresividad de la imposición indirecta para España en los años 2009 y 2012, empleando los microdatos de la *Encuesta de Presupuestos Familiares de 2010* (EPF-2010)²⁸: se calcula la incidencia impositiva para el año 2009 y a partir de esos datos se simuló la estructura de consumo existente en 2012, utilizando el simulador de impuestos indirectos de la Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCASindi). En el caso de los impuestos especiales obtienen un índice Kakwani de -0,01141 para el año 2009 y de -0,02185 para el año 2012. La existencia de índices Kakwani negativos en los años objeto de estudio pone de manifiesto que, en contra de otras opiniones doctrinales, los impuestos especiales en España fueron ligeramente progresivos. Esta ligera progresividad se justifica por el hecho de que de que los hogares situados en la últimas decilas de renta (los que tienen mayor capacidad económica) consumen mayor proporción de los bienes que soportan un tipo impositivo *ad valorem* más elevado y, por el contrario, los hogares con rentas menores consumen una proporción mayor de bienes de menor precio, que son menos gravados por algunos de los impuestos especiales en que el componente *ad valorem* tiene relevancia.

A pesar de los resultados concluyentes del estudio mencionado, los expertos siguen calificando de regresivos a los impuestos especiales. A este respecto, Solana (2000) señala que atendiendo al principio de redistribución los impuestos especiales deberían suprimirse salvo cuando se establezcan sobre bienes de lujo, puesto que son regresivos en el sentido que la parte de renta que se dedica al consumo de los productos gravados decrece a medida que aumenta la renta. Otro de los argumentos más utilizados para defender la regresividad de los impuestos especiales es que utilizan tipos de gravamen específicos, que no tienen en cuenta el precio de los bienes sino las unidades físicas (de peso medida, o cuenta) y por ello gravan de la misma forma a los productos caros que a los productos de menor precio mayormente consumidos por las personas de menor renta.

²⁷ El Índice de Kakwani mide la progresividad de los sistemas tributarios y se obtiene como diferencia entre el Índice de Gini antes y después de la implantación de la medida impositiva.

²⁸ La Encuesta de Presupuestos Familiares es elaborada por el Instituto Nacional de Estadística y contiene información socioeconómica anual para una muestra de 22.203 hogares españoles, representativa de una población equivalente a 18,98 millones de hogares.

En definitiva, como conclusión en relación al cumplimiento o contribución al principio de redistribución por los impuestos especiales podría señalarse que los estudios recientes han mostrado, en contra de la creencia generalizada en la literatura económica, que los impuestos especiales aplicados en España en los últimos años han sido ligeramente progresivos, aunque la utilización de tipos de gravámenes específicos limita su progresividad.

C. PRINCIPIOS CON FINALIDAD ECONÓMICA

Establecer principios impositivos con finalidades económicas requiere tener en cuenta consideraciones sobre el orden económico y estimar si existe la necesidad de intervenir en el sistema económico a través de los impuestos.

En las economías capitalistas es el mercado determina las decisiones económicas sobre la orientación, organización y distribución de recursos (Robins: 1932), pero el mercado solamente cumplirá satisfactoriamente sus funciones cuando logre hacer coincidir las preferencias de los consumidores con las de los productores. Si el mercado por sí mismo no consigue este equilibrio se dice que existen fallos de mercado, algunos de los cuales pueden ser corregidos con el empleo de impuestos, en particular de aquellos que gravan consumos específicos (impuestos especiales).

La mayor parte de los economistas acepta actualmente que el mercado regido exclusivamente por el principio del máximo beneficio no puede absorber y redistribuir los efectos que genera el propio sistema²⁹, por lo que una de las posibles soluciones es la intervención del sector público a través de se intentan lograr soluciones a través del uso de los llamados *tributos no esencialmente fiscales*. En efecto, aunque la principal finalidad del sistema fiscal es proporcionar recursos para que se puedan financiar los gastos públicos, existen impuestos cuyo objetivo no es meramente recaudatorio, esto es, persiguen otros fines sin que ello signifique renunciar a parte de la recaudación. Precisamente ésta *motivación no sustancialmente fiscal* es uno de los criterios más utilizados para justificar la existencia de los impuestos especiales.

6. Cumplimiento o aportación al principio de eficiencia

Desde el punto de vista económico, la eficiencia es, sin duda, uno de los principios que deben regir las actuaciones del sector público y orientar el sistema tributario. En este sentido, la eficiencia del sistema tributario requiere el uso de los recursos públicos maximizando su utilidad, lo que supondría maximizar los ingresos obtenidos minimizando los gastos de recaudar los mismos.

En el ámbito de los impuestos especiales estacan varios aspectos que inciden, en particular, en el cumplimiento de este principio:

²⁹ Para los partidarios de minimizar la intervención del Estado la solución radica en corregir los costes sociales por vía contractual, por lo que no es necesaria la intervención del sector público.

- a) La incidencia que supone la utilización de tipos de gravámenes específicos (cuantificados sobre unidades físicas de consumo) y el empleo de tipos de gravamen *ad valorem* (definidos como un porcentaje sobre el precio de venta).
- b) El exceso de gravamen que se produce cuando la pérdida de bienestar que los impuestos especiales inducen sobre los contribuyentes es mayor que la recaudación que generan (cuanto mayor sea el exceso de gravamen más ineficiente será el impuesto).
- c) La eficiencia derivada de internalizar efectos externos.

Con respecto a la elección entre tipos de gravamen específicos y tipos *ad valorem* hay que tener en cuenta que los impuestos que establecen tipos de gravamen *ad valorem* podrían originar distorsiones no deseadas en el consumo, induciendo a la elección de variantes del producto de menor calidad y, en sentido contrario, los impuestos específicos podrían discriminar en contra de las marcas más baratas, al estar definidos por unidades físicas (peso, volumen o cuenta) sin considerar el valor de los productos.

Otra limitación que afecta a la eficiencia de los impuestos especiales con tipos de gravamen específicos frente a los que se establecen sobre unidades de valor viene dada por la pérdida de recaudación que se produce en períodos en que existe inflación. En estos períodos las bases imponibles determinadas en términos monetarios aumentan, mientras que las bases determinadas en relación a unidades físicas (peso, volumen o cuenta) se mantienen sin variación. Para mantener la recaudación en términos reales habría que modificar los tipos de gravamen específicos que se aplican a las bases determinadas en relación a unidades físicas, y esta variación de tipos introduciría cambios legislativos que ocasionarían costes administrativos y retardos temporales, por lo que su eficiencia se vería limitada.

La eficiencia se lograría mediante tipos impositivos específicos, *ad valorem* o una combinación de ambos que, suponiendo mayor recaudación, sean menos perjudiciales para el sistema económico. Así, en los sistemas tributarios es frecuente la utilización de combinaciones de tipos específicos y *ad valorem*, por ejemplo, en el impuesto especial sobre las labores de tabaco en la Unión Europea, con especial incidencia en los cigarrillos.

En relación con el segundo aspecto que afecta a la eficiencia de los impuestos especiales -el exceso de gravamen que producen-, los cálculos efectuados por Romero y Sanz (2013) demuestran que el grado de ineficiencia de los impuestos indirectos es relativamente bajo, ya que, por término medio, cada unidad monetaria de recaudación obtenida por reformas en la imposición indirecta genera una pérdida de eficiencia de seis céntimos de euro, frente a los treinta y dos céntimos por cada euro recaudado que se estima en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (González-Páramo y Sanz: 2003).

El último aspecto a considerar se centra en la eficiencia generada al internalizar los efectos externos de los bienes objeto de imposición específica. Los impuestos especiales sobre el tabaco y el alcohol ayudan a incorporar costes relacionados con el impacto sobre la salud y médico-sanitarios de los productos gravados, los cuales de otra manera no quedarían reflejados en los precios. Del mismo modo, el

impuesto sobre hidrocarburos asumiría los costes de utilización de las vías de circulación y los impuestos energéticos los costes medioambientales. En efecto, el consumo de estos productos origina costes sociales que no son recogidos por los precios privados (externalidades negativas) y, en consecuencia, la discriminación impositiva que introducen estos gravámenes sobre consumos específicos permite internalizar estos efectos con un reducido coste de eficiencia, dada la baja elasticidad de demanda que presentan.

7. Cumplimiento o aportación al principio de neutralidad

El principio de neutralidad mantiene que no deben producirse consecuencias involuntarias que perjudiquen la libre competencia en la economía, evitando intervenciones de forma fragmentada que favorezcan o perjudiquen a unos sectores económicos frente a otros. Neumark lo denominó *principio de evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la libre competencia*.

Es evidente que un tributo no puede ser absolutamente neutral ya que altera los precios relativos de los productos (salvo en el caso de impuestos de suma fija) y, por tanto, se producirán efectos renta y efectos sustitución al modificar las pautas de comportamiento de los agentes económicos afectados.

A pesar de su falta de neutralidad, Neumark (1974:321) admitía la presencia del sector público si dicha intervención *fuera indispensable para provocar correcciones de los resultados de la competencia perfecta, a las que por razones de rango superior se las considere necesarias, o para suprimir o adecuar determinadas imperfecciones de la competencia*. En este sentido, el principio de neutralidad admite excepciones y, dentro de ellas, se contemplan las que se refieren a varios de los fines buscados por los impuestos especiales.

Aunque este principio es útil para evitar cualquier consecuencia involuntaria que perturbe la libre competencia, en muchos de los impuestos especiales las consecuencias son voluntariamente buscadas. Es el caso, por ejemplo, de las políticas de salud pública, cuyo objetivo es reducir el consumo del tabaco y de las bebidas alcohólicas; y de las políticas medioambientales, que buscan reducir el consumo de hidrocarburos y otros productos energéticos. Estas excepciones justifican que los impuestos especiales no estén en contra del principio de neutralidad. Sin embargo, la principal crítica a esta justificación radica en que, a veces, estos motivos no son tan ciertos como los gobiernos afirman y los impuestos especiales no responden a los motivos parafiscales antes aludidos, sino que sirven para ocultar el objetivo recaudatorio como verdadera finalidad de su implantación y existencia.

8. Cumplimiento o aportación al principio de estabilidad económica: flexibilidad activa

La estabilidad económica es uno de los objetivos encomendados al sector público bajo los planteamientos de la Teoría de la Hacienda Pública normativa (Musgrave), pues genera confianza en los agentes económicos y, a la postre, crecimiento económico del país. El Estado puede realizar actuaciones que favorezcan la estabilidad económica, amortiguando las variaciones de los ciclos económicos; entre estas actuaciones, se encuentran las medidas que conforman la política fiscal, que utiliza las partidas presupuestarias (gastos e ingresos públicos) como variables al servicio de la estabilidad.

Los impuestos, como principal componente cualitativo y cuantitativo de los ingresos públicos, pueden ser utilizados para estimular la demanda agregada de una economía que se encuentre en recesión y necesite un estímulo para crecer (política fiscal expansiva), o bien se pueden dirigir a frenar la demanda agregada cuando la economía se encuentre en periodo de recalentamiento con elevada variación del nivel de precios.

La estabilidad económica puede lograrse a través de dos tipos de medidas: con actuaciones discrecionales implantadas expresamente por el gobierno (principio de flexibilidad activa) o de forma automática dejando actuar a los estabilizadores derivados de las características innatas del propio sistema, sin necesidad de adoptar ninguna medida (flexibilidad pasiva).

El principio de flexibilidad activa pretende que el sistema fiscal disponga de los mecanismos suficientes para conseguir la estabilidad económica con el empleo de actuaciones discrecionales. Estas actuaciones consisten en modificaciones de los elementos determinantes del tributo, es decir, cambios en su estructura (bases imponibles gravadas, exenciones, deducciones y desgravaciones) o alteraciones en los tipos de gravamen. Para alcanzar este fin suele ser más efectiva la utilización de impuestos directos sobre la renta (personas físicas o sociedades) que el empleo de impuestos indirectos sobre el volumen de ventas (impuestos generales, o específicos).

En relación con los impuestos especiales las actuaciones discrecionales que suponen modificaciones de las bases imponibles chocan con las restricciones derivadas de la armonización comunitaria, que obliga a estructurar el impuesto con arreglo a las directivas traspuestas a la legislación nacional de los distintos países comunitarios, dejando poco campo de actuación a los Estados miembros, y, por lo tanto, a la utilización del sistema impositivo al servicio de la flexibilidad activa. La modificación es más factible en los impuestos especiales no armonizados, como el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte sobre el cual los países miembros tienen autonomía propia. Sin embargo, al estar armonizados los impuestos especiales más importantes, la modificación de bases imponibles no supone un recurso importante en la utilización de impuestos especiales al servicio de la flexibilidad activa.

Las actuaciones discrecionales que emplean la alteración de tipos impositivos están limitadas por la dilación que existe entre el momento de decidir adoptar la medida, el momento en que la misma es implantada y el momento en que la aplicación de la misma surte efectos. Sin embargo, en los países de la Unión Europea el cambio de tipos impositivos en los hidrocarburos y en el tabaco (impuestos que aglutinan la mayor parte de la recaudación total) se realiza habitualmente con relativa rapidez y los fines conseguidos también se suelen producir sin demasiado retardo. Por lo tanto, en este sentido los impuestos especiales pueden considerarse un buen instrumento al servicio del cumplimiento del principio de flexibilidad activa.

En cuanto al uso de beneficios fiscales (exenciones, desgravaciones, bonificaciones y devoluciones), las directivas comunitarias armonizadoras permiten, a menudo, cierto poder de decisión a los Estados miembros en aquellas que no se establezcan con carácter general; pero dado que la mayor parte de ellos se encuentran establecidos para todos los países se está su uso en actuaciones discrecionales.

A la vista de las reflexiones anteriores no se puede afirmar que los impuestos especiales sean impuestos que contribuyan notablemente al cumplimiento del principio de flexibilidad activa; existen otras medidas como la utilización de impuestos directos sobre la renta y/o capital (por ejemplo el incremento de tipos impositivos sobre las rentas del capital en periodos expansionistas) o el establecimiento de subvenciones (en periodos de recesión económica) que al ser más efectivas son más utilizadas.

9. Cumplimiento o aportación al principio de estabilidad económica: flexibilidad pasiva

Este principio pretende que el sistema impositivo tenga mecanismos para conseguir la estabilidad económica, pero no con el empleo de actuaciones discrecionales, sino de forma automática apoyado en las características innatas del propio sistema y de la propia estructura económica. Aunque la flexibilidad pasiva del sistema fiscal debe ser determinada en su conjunto, es decir, teniendo en cuenta todos los tributos existentes, cada impuesto o grupo de impuestos es susceptible de contribuir a favor o en contra de la flexibilidad.

Pese a que el propio sistema económico posee mecanismos que contribuyen a la estabilidad económica de forma automática, son muchos los expertos que sostienen que no se puede prescindir de medidas discrecionales si las circunstancias así lo demandan (ciclos expansivos y recesivos). Fuentes Quintana (1990) mantiene que la flexibilidad pasiva debe ser complementaria a la flexibilidad activa, pero en ningún caso puede ser sustitutiva.

Así pues, los estabilizadores automáticos se convierten en una pieza clave en la consecución de la estabilidad económica, entendiéndose por éstos aquellas partidas de gastos públicos e impuestos que reaccionan automáticamente en sentido anticíclico ante variaciones en el nivel de renta: en períodos en que la economía se

contrae tienen efectos expansivos y cuando la economía entra en una fase expansiva generan efectos restrictivos. Si la economía entra en una fase recesiva el nivel de la demanda agregada se sitúa por debajo de la renta de pleno empleo y los estabilizadores automáticos reaccionan aumentando el consumo y la inversión; por el contrario, si la economía se encuentra en una fase expansiva los estabilizadores automáticos actúan frenando el consumo y la inversión.

En relación con los ingresos públicos son los impuestos progresivos sobre la renta los que poseen mayores efectos estabilizadores, puesto que al aumentar la renta en las fases expansivas se incrementan las bases sometidas a gravamen, y contribuyentes que antes se encontraban en niveles de renta inferiores al mínimo exento pasan a tributar por el impuesto y los que ya venían tributando soportarán una carga mayor debido a la progresividad del impuesto, actuando el impuesto de forma contraria al ciclo económico.

Con respecto a los impuestos que recaen sobre el consumo Neumark sostiene que los impuestos especiales son malos estabilizadores automáticos, pues tienen baja elasticidad de demanda y, por consiguiente, les hace ser poco sensibles a las variaciones del precio. Sin embargo, a pesar de admitir la crítica de Neumark y reconocer que efectivamente la baja elasticidad de demanda de los impuestos especiales lleva a que no contribuyan al cumplimiento del principio de flexibilidad pasiva, la aplicación de tipos impositivos específicos que se produce en estos impuestos origina un efecto contracíclico.

Una de las características más relevantes de los impuestos especiales, que les diferencian de otras figuras impositivas como ya se ha mencionado en apartados precedentes, que incide de forma importante sobre la consecución del objetivo de la estabilidad es el hecho de aplicar tipos impositivos específicos (sobre bases imponibles establecidas en unidades físicas, de peso o volumen o cuenta), tipos impositivos *ad-valorem* (sobre bases imponibles expresadas en unidades monetarias) y tipos mixtos (combinando tipos específicos con tipos *ad-valorem*).

Precisamente, los tipos impositivos *ad-valorem* generan un efecto procíclico puesto que la cuota impositiva aumentará ante incrementos en los precios; como consecuencia, la recaudación impositiva será inestable, dependiendo en todo momento de la evolución de los precios de los productos objeto de gravamen. Por el contrario, los tipos impositivos específicos originan efectos contracíclicos ya que la cuota tributaria es independiente del precio del producto, por lo que suavizarán las subidas y bajadas del precio haciendo posible lograr cierta estabilidad en la recaudación impositiva.

Puede concluirse, por lo tanto, que debido a su baja elasticidad de demanda los impuestos especiales no contribuyen a la consecución del principio de flexibilidad pasiva pero cooperan con el establecimiento de tipos impositivos específicos, alcanzando un cierto grado estabilizador.

10. Cumplimiento o aportación al principio de crecimiento económico

Este principio pretende lograr que el sistema impositivo sea capaz de contribuir al crecimiento económico, asegurando la prosperidad y el desarrollo. Es aceptado ampliamente por la doctrina fiscal que los impuestos producen efectos desmotivadores en el sistema económico que se manifiestan de diversas formas: afectando al nivel de inversión de las empresas (impuestos que gravan los beneficios empresariales), influyendo sobre las decisiones de los trabajadores al minorar la cantidad de trabajo ofertada (impuestos que recaen sobre las nóminas), reduciendo la producción al disminuir el consumo de los bienes gravados (en impuestos indirectos); efectos desmotivadores que inciden negativamente en el crecimiento económico.

Sin embargo, algunos economistas como Mendoza et al. (1997) sostienen que no existe un efecto relevante de los impuestos sobre el crecimiento económico ya que estos inciden fundamentalmente sobre la inversión, pero su efecto sobre el crecimiento, caso de existir, es poco significativo. En esta misma línea, se pronuncian Angelopoulos et al. (2007) cuando afirman que la incidencia de la mayoría de los impuestos sobre el crecimiento económico no es de gran relevancia. Para Delgado y Salinas (2008:9) en la imposición y crecimiento económico, *en el nivel empírico, la evidencia disponible no es demasiado robusta debido a las complejas interrelaciones entre imposición y crecimiento y a las dificultades a la hora de llevar a cabo la estimación en cuanto a los países analizados, el periodo de tiempo o las variables de control*, si bien concluyen que en un buen número de trabajos revisados por ellos se deduce una relación negativa entre impuestos y crecimiento.

Para Trabandt y Uhlig (2012) el efecto de los impuestos depende del nivel que hayan alcanzado en cada sistema tributario. En este sentido, los países miembros de la Unión Europea tienen ya niveles de imposición en los que incrementos adicionales provocan efectos negativos sobre el PIB y, por lo tanto, sobre el crecimiento económico, es decir, los Estados miembros de la Unión Europea se encuentran en el umbral de la curva de Laffer³⁰.

El *think tank* estadounidense Tax Foundation reunió veintiséis estudios empíricos, publicados entre los años 1983 y 2012, que valoraron los efectos que produce el aumento de los impuestos sobre el crecimiento económico del país, cuyos resultados fueron recopilados por McBride (2012). Según este estudio, *veintitrés de los veintiséis documentos concluyen efectos negativos para el crecimiento económico al subir los impuestos, en los otros tres no ven impactos en el PIB, pero en un caso sí advierte impacto en el ahorro*.

Independientemente de las diferentes opiniones de los expertos sobre la relación existente entre imposición y crecimiento económico, lo cierto es que no todos los

³⁰ El economista estadounidense Arthur Laffer dibujó en el año 1980 su famosa curva en forma de U invertida, según la cual a partir de un determinado nivel de tipos impositivos la recaudación tributaria no sólo no crece, sino que desciende a medida que aumentan los tipos de gravámen de los impuestos.

impuestos indiquen de igual forma sobre el crecimiento económico ni con la misma intensidad. A este respecto cabe destacar los siguientes efectos:

- a) Afectan a la localización de las empresas. Se produce fundamentalmente en los impuestos sobre beneficios societarios e incide negativamente en un país cuando otro país competidor disminuye el gravamen de este impuesto³¹.
- b) Alteran la oferta de trabajo. Modifican las preferencias entre trabajo y ocio, disminuyendo el número de horas ofertadas por lo que repercuten negativamente sobre la producción y el crecimiento económico³².
- c) Modifican las cantidades demandadas y ofertadas. Los impuestos que gravan tanto consumos generales como específicos (impuestos especiales) disminuyen el consumo de los bienes gravados y/o las cantidades ofrecidas por los productores dependiendo de las elasticidades de las curvas de oferta y demanda, lo que afecta negativamente en el crecimiento económico.

Sin embargo, la incidencia sobre el crecimiento económico no tiene la misma intensidad en los efectos anteriormente descritos. Afonso y Furceri (2008) confirman la existencia de un efecto negativo de los impuestos sobre el crecimiento, pero señalan que este efecto es más significativo en los impuestos indirectos y en las cotizaciones sociales que en los impuestos directos. No obstante, estudios realizados por Johansson et al (2011) concluyeron que los impuestos sobre el consumo (generales y específicos) generan efectos menos distorsionantes sobre la actividad económica que los impuestos directos y, dentro de los impuestos directos, el más perjudicial es el impuesto que grava las rentas societarias y, en menor medida, el impuesto sobre la renta personal.

De lo anterior se desprende que no parece existir acuerdo entre los expertos en relación a la existencia, dirección e intensidad de los efectos que los diferentes impuestos originan sobre el crecimiento económico, lo que pone de relieve las dificultades de alcanzar consensos generales en estos temas.

En consecuencia, pueden extraerse tres conclusiones. Primera, los impuestos especiales pueden afectar negativamente al crecimiento económico, puesto que alteran el consumo de los bienes gravados y las cantidades ofertadas por los productores. Segunda, esta alteración que provocan los impuestos especiales puede ser menor que la que produce los impuestos generales sobre el consumo, ya

³¹ Gemmell et al. (2012) afirman que *en el impuesto sobre sociedades, los tipos impositivos afectan a la localización de las empresas, y el crecimiento económico de un país se ve afectado negativamente cuando otro país que ya dispone de un impuesto de sociedades más bajo lo disminuye aún más*. Por su parte, Grubert y Slemrod (1998) señalan que *las sociedades multinacionales acostumbran a situar sus recursos en los países con más baja imposición empresarial, con lo que los tipos del impuesto sobre sociedades afectan al crecimiento económico de los países*.

³² Trabandt y Uhlig (2012) sostienen que *los impuestos sobre los rendimientos del trabajo disminuyen la productividad en el trabajo y afectan negativamente a la actividad económica, perjudicando el crecimiento económico*.

que los primeros recaen sobre bienes relativamente inelásticos. Tercera, no existe acuerdo doctrinal sobre si los efectos distorsionantes que inducen los impuestos sobre consumos específicos sobre el crecimiento económico son mayores o menores que los originados por los impuestos directos.

D. PRINCIPIOS DE ORGANIZACIÓN

11. Cumplimiento o aportación a los principios de simplicidad y comodidad

Estos principios pretenden simplificar las normas tributarias haciéndolas más sencillas y manejables, tanto para los ciudadanos como para los órganos administrativos de gestión y control de los impuestos. Para ello, se deben minimizar los costes administrativos y facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de la normativa tributaria.

Cuando el sistema tributario carece de sencillez o simplicidad incurre en dos tipos de costes (Tanzi: 2010): los costes indirectos, que son aquellos ligados a la planificación fiscal, la realización de auditorías, y los derivados de litigios fiscales; y, los costes de oportunidad, por el tiempo invertido y el esfuerzo que conlleva el cumplimiento de las obligaciones. Otro argumento a favor de la sencillez de normas es al ser el sistema fiscal menos complejo se producirán menos tensiones y presiones en las relaciones tributarias entre la Administración y los llamados *grupos de presión o lobbies*³³.

En relación con la contribución de los impuestos especiales al cumplimiento de estos principios pueden destacarse como factores que facilitan la simplicidad y comodidad:

- a) La extensión de normas comunes en un amplio mercado a través de las directivas comunitarias y su trasposición a la normativa interna de los Estados miembros de la Unión Europea. Ello ha derivado en una estructura impositiva común en los países comunitarios (impuestos especiales armonizados) que hace el sistema impositivo más sencillo y operativo. Además, la aparición de depósitos fiscales (lugares donde es posible almacenar los productos en régimen suspensivo) supone un importantísimo logro: se gana comodidad en los movimientos de mercancías intracomunitarios dado que el devengo de los impuestos permanece en suspenso y evita liquidaciones tributarias innecesarias hasta que no se produzca la salida a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales; de esta forma se favorece tanto a los contribuyentes como a la Administración tributaria.

³³ Como afirma Becker (2006): *Las complicaciones de la legislación tributaria son un excelente ejemplo del conflicto que surge a veces entre lo que es racional a escala individual y lo que es racional para la economía en su conjunto. Cada grupo de interés presiona para favorecer los intereses de sus miembros, aunque ello vaya usualmente en contra de los intereses de los demás. Cuando muchos grupos logran favorecer sus intereses, los perdedores suelen superar enormemente a los ganadores, ya que cada grupo gana a partir de lo que hace pero pierde por lo que les hacen a ellos cientos de otros poderosos grupos de interés.*

- b) Los avances producidos con la puesta en marcha de la administración electrónica y la utilización del formato papel sólo con carácter residual. La puesta en marcha de procedimientos electrónicos en la confección y presentación de las declaraciones y liquidaciones de impuestos especiales ha mejorado notablemente el cumplimiento de los requisitos contables y registrales a los que están sometidos los impuestos especiales en los países de la Unión Europea. El sistema de la llamada *administración electrónica* ha seguido avanzando tras la promulgación de la Directiva 2008/118/CE, por la que se ha implantado en todos los Estados miembros de la Unión Europea el procedimiento de control informatizado de los movimientos de productos objeto de impuestos especiales de fabricación, pasando también a ser residual el procedimiento de control mediante documentos en soporte papel. La generalización de la administración electrónica posiblemente constituya el mayor logro conseguido en la contribución al principio de simplicidad y comodidad.
- c) La existencia de un número reducido de sujetos pasivos facilita y simplifica las labores de control fiscal. El hecho de que los sujetos pasivos no sean cada una de las personas que adquieren los productos, sino que se limite básicamente a fábricas, depósitos y almacenes fiscales (con la obligada repercusión del impuesto al consumidor final), facilita notablemente las actividades encaminadas a la gestión e inspección impositiva y supone una importante aportación a los principios de sencillez y comodidad.
- d) El empleo de gravámenes específicos utilizados en la mayor parte de los impuestos especiales armonizados simplifica y hace menos extensas las funciones de control. Los impuestos especiales con tipos de gravamen específicos son más fáciles de controlar que los impuestos *ad valorem* ya que se evita la comprobación del valor, tarea especialmente complicada en productos en los que su precio varía según las zonas o territorios. Por tanto, se hacen más sencillas y rápidas las actuaciones de intervención e inspección que llevan a cabo los órganos de la Administración tributaria.

Sin embargo, los impuestos especiales están sometidos a requisitos de índole contable o registral específicos por lo que las empresas sujetas deben adaptar su contabilidad a los mismos, limitando la aplicación de los principios de simplicidad y comodidad. No obstante, la evolución que se ha producido en la Unión Europea con la puesta en marcha de la administración electrónica y el uso residual del formato papel, la aplicación del control tributario a un número reducido de sujetos pasivos y las ventajas que suponen la aplicación de tipos de gravamen específicos son factores que han significado una sustancial aportación de los impuestos especiales al cumplimiento de los principios de simplicidad y comodidad del sistema fiscal.

12. Cumplimiento o aportación al principio de continuidad

El principio de continuidad postula, por una parte, que las normas tributarias deben aplicarse en horizontes temporales extensos y, por otra parte, que sus modificaciones deben incluirse dentro de reformas generales y sistemáticas.

A este respecto, Neumark (1974) considera que las modificaciones a corto plazo impiden el cumplimiento de los objetivos perseguidos por los principios de capacidad de adaptación y flexibilidad activa de la imposición, por lo que las normas tributarias deben tener continuidad y modificarse, únicamente, en grandes intervalos de tiempo y, en lo posible, dentro de reformas tributarias generales y sistemáticas.

Las modificaciones que a corto plazo afectan al principio de continuidad pueden referirse tanto a la estructura de los impuestos como a la alteración de sus tipos impositivos, por lo que procede su análisis para determinar el cumplimiento del principio de continuidad.

Las modificaciones estructurales de los impuestos especiales armonizados en la Unión Europea, como ya se ha comentado en otros apartados, se encuentran sometidas a fuertes restricciones al estar armonizadas, lo que obliga a configurar el impuesto con arreglo a las directivas comunitarias traspuestas a las legislaciones nacionales. Por tanto, las distintas medidas que pueden implantar unilateralmente los Estados miembros se ven muy reducidas, al mismo tiempo que son difíciles de cambiar en períodos cortos de tiempo. De hecho, y a modo de constatación, los cambios introducidos en España sobre el alcohol, hidrocarburos y energía han consistido casi con exclusividad en el aumento de los tipos de gravamen.

Por lo que respecta a la modificación en los tipos de gravamen de los impuestos especiales, en los últimos tiempos han sido alterados en los Estados miembros, incluso varias veces a lo largo del mismo año, para lograr mayor recaudación y dotar de fondos suficientes al sistema tributario, en particular en tiempos de recesión económica. Las modificaciones mayores han correspondido a los tipos de impositivos de los impuestos especiales que gravan las labores de tabaco, y dentro de ellos se han alterado más los tipos de gravamen específicos que los tipos *ad-valorem*³⁴.

Se puede concluir afirmando que los impuestos especiales cumplen con el principio de continuidad en cuanto a su estructura pero no lo hacen en relación a las modificaciones constantes de sus tipos impositivos.

³⁴ Actualmente, en el caso español se prevén reformas en los tipos impositivos (especialmente *ad-valorem*) encaminadas a aumentar la recaudación por impuestos especiales. Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013, apartado “Estructuras fiscales en España y en los países de su entorno económico.

13. Cumplimiento o aportación al principio de transparencia

Según este principio las normas tributarias se deben configurar de forma que sean entendibles, claras y precisas, evitando dudas de interpretación tanto para los contribuyentes como para los funcionarios de la Administración tributaria. De esta forma se reduce al máximo la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos. No obstante, es imposible el logro completo de este principio puesto que por muy perfecta que sea una norma siempre hay un margen de ambigüedad que requiere alguna interpretación. No es posible que una norma general contemple siempre todas las características peculiares de cada una de las posibles situaciones que pueden producirse.

Adam Smith calificó a este principio como *principio de certeza*, en contraposición con el empleo de arbitrariedad, e incidió en la necesidad de hacer posible que el contribuyente conozca de antemano la carga tributaria que soportaría con la actividad económica que pretenda realizar. Para conocer la cuantía del impuesto a satisfacer deben tenerse en cuenta dos aspectos: uno, que las normas sean fácilmente comprendidas y, otros, que el Estado no tenga discrecionalidad para alterar el importe exigido del impuesto empleando una interpretación arbitraria de las normas.

En relación a la fácil comprensión de las normas, los impuestos especiales emplean, en numerosas ocasiones, normas técnicas en la fijación de las bases imponibles, sobre todo el impuesto sobre hidrocarburos. A veces, para su determinación se acude a lo que describe la *nomenclatura combinada*³⁵. Por otra parte los impuestos especiales están sometidos a estrictos controles debido a sus elevados tipos impositivos, lo que requiere establecer una reglamentación rigurosa pero difícil de llevar a cabo y que puede limitar su transparencia. Sin embargo, a pesar de estas limitaciones, al ser reducido el número de sujetos pasivos a controlar (básicamente fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales) la transparencia se facilita.

Otro de los aspectos a considerar en relación con la aportación a la transparencia por parte de los impuestos especiales es que las exenciones y devoluciones³⁶ son rogadas, es decir, concedidas exclusivamente a solicitud del contribuyente. En este sentido, cabría considerar la ignorancia del mismo o la incertidumbre sobre el cumplimiento de los requisitos que otorgan el derecho a solicitarlas. No obstante, en los países de la Unión Europea existen procedimientos informativos e informáticos para su petición y gestión, con modelos de solicitud e información normalizados, lo que reduce las posibilidades de que los contribuyentes no conozcan la existencia y requisitos exigidos para su aplicación.

³⁵ Códigos de clasificación de mercancías establecidos en el sistema aduanero común de la Unión Europea, en los que aparece detallada la descripción de la mercancía, e incluso se dispone de criterios interpretativos para su precisión.

³⁶ Las exenciones y devoluciones comunes a todos los Estados miembros están expuestas en la parte de esta tesis en que se alude a la armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea.

Por lo que se refiere a la interpretación arbitraria que puede hacer la Administración tributaria de las normas en los impuestos especiales cabría señalar un aspecto a favor y otro en contra. El hecho de que los *impuestos especiales de fabricación* estén armonizados a nivel comunitario hace que se aplique una legislación común en todos los Estados miembros, por lo que se limita la interpretación arbitraria de la Administración tributaria de un país concreto (ventaja); pero esta armonización ha exigido transponer directivas comunitarias a las legislaciones de los Estados miembros y, a veces, las normativas nacionales no se han redactado con la adecuada terminología tributaria (desventaja). Además, muchas de las normas han sido establecidas por consenso entre países con mentalidades e intereses diferentes, y su trasposición no ha sido lo rigurosa que debía serlo; en este sentido, las normas pueden perder precisión y claridad y, por tanto, limitar la transparencia.

14. Cumplimiento o aportación a los principios de practicabilidad y economicidad

El principio de practicabilidad postula que las normas tributarias deben ser factibles en su cumplimiento para los contribuyentes y aplicables en su gestión y control por la Administración tributaria. El principio de economicidad exige que los impuestos se establezcan de forma que ocasionen los menores gastos posibles, tanto para la Administración fiscal como para el contribuyente.

En la actualidad es factible el cumplimiento de las normas de aplicación de los impuestos especiales por los contribuyentes debido a cuatro factores:

- a) El procedimiento establecido en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales con la existencia de documentos administrativos específicos.
- b) La regulación legislativa existente en los Estados miembros impuesta con la puesta en marcha de directivas armonizadoras.
- c) La información contenida en las páginas informáticas de las Administraciones tributarias de los distintos países.
- d) Los plazos concedidos para la confección de las declaraciones de operaciones y presentación de liquidaciones tributarias.

No obstante, para la apertura de depósitos fiscales se exige el cumplimiento de ciertos requisitos como, por ejemplo, tener un volumen mínimo trimestral medio de salidas durante un año natural (alcohol: 400.000 litros de alcohol puro en la península, bebidas derivadas: 25.000 litros de alcohol puro, vino y bebidas fermentadas: 150.000 litros, productos intermedios y cerveza: 150.000 litros, hidrocarburos: 2.500.000 kilogramos, labores de tabaco: 2.500.000 euros según su precio máximo de venta al público), que hace imposible su tenencia a pequeños operadores, aunque como solución alternativa se han establecido procedimientos de circulación intracomunitaria para estos operadores al margen de la utilización de depósitos fiscales³⁷.

³⁷ Estos procedimientos son detallados en apartados siguientes de esta investigación.

En relación con el principio de economicidad, el principal inconveniente que presentan los impuestos especiales radica en los elevados costes que pueden suponer las medidas de control, que pueden desbordar los efectivos personales y materiales que dispone la Administración tributaria. Sin embargo, como ya se ha apuntado en apartados anteriores, en los impuestos especiales el número de sujetos sometidos a es pequeño, lo que reduce notablemente el personal y recursos materiales necesarios para su gestión e inspección. A veces, incluso se requiere la presencia física de los funcionarios en los establecimientos de fabricación, tal es el caso de las intervenciones permanentes en fábricas de hidrocarburos y en la producción de alcoholes que sobrepasan ciertos límites cuantitativos; pero, en compensación, el aumento de personal funcionario *in situ* facilita al contribuyente evitar desplazamientos a las oficinas de la Administración tributaria por lo que se agiliza el control tributario.

En la Unión Europea para el seguimiento y la inspección de los productos sujetos a impuestos especiales se exige la inscripción de las fábricas y depósitos fiscales con un código de actividad en un Registro, que controlan las Administraciones tributarias de los Estados miembros y del que se traslada información al resto de los países. Esta inscripción contribuye positivamente al cumplimiento del principio de practicabilidad, tanto para la Administración tributaria como para los contribuyentes, al hacer los controles más factibles cuando se organizan por establecimientos y actividades, y al mismo tiempo permite obtener información de los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales clasificados con criterios comunes en todos los países comunitarios. Sin embargo, esta ventaja supone un coste adicional dado que las actividades registrales dificultan el cumplimiento del principio de economicidad.

En ocasiones, el control se complica cuando es necesaria la presencia de expertos que determinen si el producto en cuestión está dentro del ámbito objetivo de sujeción al impuesto especial; es el caso, por ejemplo, de los productos sujetos a las distintas tarifas de gravamen dentro del impuesto sobre hidrocarburos o las exenciones al alcohol que se encuentra desnaturalizado y no es apto para el consumo humano por ingestión. Estos aspectos afectan negativamente a la practicabilidad y economicidad de los impuestos especiales.

En definitiva, el objetivo a conseguir por los impuestos especiales en relación con los principios de practicabilidad y economicidad consiste en buscar un punto de equilibrio óptimo entre la eficacia perseguida en la gestión y control de los estos impuestos³⁸ y el coste de las medidas llevadas a cabo por la Administración tributaria para ello. Se constata que los modernos procedimientos informáticos implantados en los países miembros facilitan este objetivo.

³⁸ Es importante reseñar los avances conseguidos con la implantación de los documentos administrativos electrónicos, puestos en práctica con carácter general con la Directiva 2008/118/CE y aludidos en esta investigación al tratar el régimen suspensivo de circulación intracomunitaria entre países miembros.

PARTE II

EL MERCADO ÚNICO EUROPEO Y LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

INTRODUCCIÓN PARTE II

Analizado el marco teórico de los impuestos especiales, en esta parte de la investigación se va a estudiar el proceso armonizador emprendido en la Unión Europea y la creación del mercado único.

Uno de los principales pilares sobre los que se ha asentado la Unión Europea ha sido el llamado mercado interior, que ha supuesto la supresión de fronteras, y en el que la acción de la Unión Europea debe ser subsidiaria y proporcional, lo que significa que la Comunidad Europea sólo intervendrá en la medida en que su actuación sea necesaria para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior. Su objetivo, por lo tanto, no es el establecimiento de sistemas impositivos comunes en todos los Estados miembros, sino lograr que los sistemas impositivos nacionales sean compatibles entre sí y con los objetivos de los Tratados.

El mercado interior presenta un intenso número de normas jurídicas, la mayor parte directivas, cuya transposición es fundamental para que se garanticen la libre circulación y la plena efectividad del mismo. Las normas comunes que se establecen para los impuestos que gravan los consumos selectivos (accisas) se asientan sobre los principios de subsidiariedad y de no discriminación, que pretenden asegurar un alto grado de armonización y coordinación como requisito necesario para asegurar el correcto funcionamiento del mercado interior.

Para ello se establecen cuatro elementos básicos en los impuestos especiales, y en la imposición sobre el tabaco en particular: primero, el ámbito espacial de aplicación es distinto del territorio comunitario, lo que exige distinguir entre territorio comunitario, territorio aduanero y territorio armonizado en impuestos de fabricación; segundo, la aplicación del principio de tributación en destino, donde se consume el producto; tercero, la fijación de la estructura tributaria con la relación de consumos a gravar, entre los que se encuentra el tabaco, y la aplicación de exenciones y devoluciones comunes en los países de la Unión Europea; y, cuarto, el establecimiento de tipos de gravamen mínimos, que debe alcanzar cada Estado miembros, que garanticen que el precio de los productos no se vea afectado por las diferencias impositivas entre países.

En el contexto europeo en que se encuentra España se presta especial importancia a la transposición de las directivas armonizadoras a la legislación española que regula los impuestos especiales de fabricación, entre los que se encuentra el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

CAPÍTULO 3: LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN LA UNIÓN EUROPEA

3.1. El trayecto hacia la armonización fiscal en Europa: la creación de la Unión Europea y del mercado único

A lo largo de la historia existieron diversos proyectos para unificar el territorio europeo aunque el origen más próximo de la Unión Europea partió de la voluntad de luchar contra los absolutismos y disputas que tuvieron lugar entre los distintos países y que, al a postre, originaron la segunda guerra mundial. Tras este acontecimiento bélico, surgieron posturas de acercamiento con un doble propósito: superar los resentimientos e intentar crear una estructura común con propósitos europeístas. Winston Churchill proclamó estas ideas en su famoso discurso pronunciado en la Universidad de Zurich, el 19 de septiembre de 1946, que acaba con la expresión *¡Levantemos Europa!*³⁹.

La primera propuesta para construir la unión política europea surgió de Schuman en mayo de 1950⁴⁰, quien propone crear una organización de las materias primas más importantes de entonces: el carbón y el acero. Ello no sólo suponía el control de dos importantes fuentes de energía sino que constituía el primer gran avance para ir construyendo, paso a paso manteniendo la paz, una unión entre países con propósitos comunes: *Europa no se hará de una vez, ni en una obra de conjunto: se hará gracias a realizaciones concretas, que creen en primer lugar una solidaridad de hecho... esta propuesta sentará las primeras bases concretas de una federación europea indispensable para la preservación de la paz* (Schuman: 1950).

El 18 de abril de 1951 seis países - Alemania Occidental, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y Países Bajos- firmaron el Tratado de París por el que se creaba la Comunidad Económica del Carbón y del Acero (CECA)⁴¹.

Posteriormente, en el año 1957, estos mismos seis países suscribieron los Tratados de Roma por los que se crearon la Comunidad Económica Europea (CEE)

³⁹ Discurso con frases relevantes y alusiones a pensamientos de europeístas como: *volver a crear la familia europea, o al menos todo lo que se pueda de ella, y dotarla de una estructura bajo la cual pueda vivir en paz, seguridad y libertad Mucho se ha trabajado en este sentido a través de las gestiones de la Unión Paneuropea, que tanto debe al conde Coudenhove-Kalergi y que recurrió a los servicios del famoso patriota y hombre de Estado francés Aristide Briand. Existe también ese inmenso cuerpo de doctrina y procedimiento, construido para servir a las grandes esperanzas después de la Primera Guerra Mundial, que es la Sociedad de Naciones En todo este urgente trabajo, Francia y Alemania deben tomar juntas la cabeza. Por eso os digo ¡Levantemos Europa!*”.

⁴⁰ El 9 de mayo de 1950, el entonces ministro francés de Asuntos Exteriores, Robert Schuman, proclamó por primera vez en público las ideas que dieron lugar a la Unión Europea; por este motivo, el 9 de mayo de cada año se celebra el *Día de Europa*.

⁴¹ La CECA entró en vigor el 23 de julio de 1952 y expiró el 23 de julio de 2002, exactamente cincuenta años después de su nacimiento, tal como estaba previsto. Los asuntos tratados sobre el carbón y el acero fueron asumidos a partir de entonces por la Unión Europea.

y la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEE- conocida también como EURATOM -).

El objetivo de la CEE, como afirma Vallotton (1995), fue la creación de una Unión Aduanera de manera progresiva y de un mercado común en el que se garantizara la libre circulación de personas, servicios, capitales y mercancías. A este fin se crearon tres organizaciones internacionales independientes -CECA, CEE y CEEA- pero todas ellas perseguían una integración progresiva que respondía a la idea manifestada en la denominada *Declaración Schuman: Europa no se hará de una vez ni en una obra de conjunto: se hará gracias a realizaciones concretas, que creen en primer lugar una solidaridad de hecho.*

Esta idea de integración progresiva *aparece expresada en los preámbulos de los tratados CECA y CEE y se ha reiterado en cuantas ocasiones se ha producido una modificación de los mismos* (Philip: 1985). Concretamente se recoge en: el preámbulo del Tratado de fusión de los ejecutivos⁷, de 8 de abril de 1965; en los preámbulos de los Tratados de adhesión de nuevos miembros⁴²; en el Acta Única Europea (también conocido como Tratado de Bruselas)⁴³; y, en el propio Tratado de la Unión Europea que en el artículo B señala como uno de sus objetivos *promover un progreso económico y social equilibrado y sostenible, principalmente mediante la creación de un espacio sin fronteras interiores....*

Años más tarde, Reino Unido, Dinamarca e Irlanda se adhieren a la Comunidad Económica Europea inicialmente constituida por los seis países citados anteriormente; el caso de Noruega es singular ya que tras firmar los Tratados no procedió a su ratificación⁴⁴.

En la Cumbre de Milán del año 1985 Delors, como presidente de la Comisión, presentó un Libro Blanco que se ponía en marcha un plan para eliminar las barreras comerciales que aún existían entre los Estados miembros y completar, de esta forma, la construcción de un gran mercado interior el 1 de enero de 1993. Para poder aplicar todos los preceptos contenidos en el Libro Blanco fue necesaria una reforma institucional, la cual se llevó a cabo con la firma del Acta Única Europea⁴⁵, que introdujo tres aspectos importantes: la mayoría cualificada en la toma de decisiones, se acelera el proceso de creación del *mercado único* y se incluyeron disposiciones que permitieron unificar las normativas fiscales.

⁴² En los preámbulos de los Tratados de adhesión de nuevos Estados miembros se indica que los Estados signatarios están *decididos con arreglo al espíritu que anima estos tratados, a construir sobre las bases ya sentadas, una unión cada vez más estrecha entre los pueblos europeos.*

⁴³ Por este Tratado se constituye un único Consejo y una única Comisión para las tres Comunidades Europeas existentes entonces (CECA, CEE e EUROATOM), de ahí que se llame *Fusión de los Ejecutivos*. En su preámbulo puede leerse *Animados por la voluntad de proseguir la obra emprendida a partir de los tratados constitutivos de las Comunidades Europeas...*

⁴⁴ Tratado de adhesión del Reino de Dinamarca, de Irlanda, del Reino de Noruega y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, firmado en Bruselas el 22 de junio de 1972, modificado por decisión adoptada el 1 de enero de 1973 ante la falta de ratificación de Noruega.

⁴⁵ El Acta Única es un tratado internacional que establece las condiciones jurídicas necesarias para llevar a efecto el mercado único. Fue firmado en 1986, el 17 de febrero en Luxemburgo y el 28 de febrero en la Haya, por los doce países miembros que en ese momento formaban la Comunidad Europea.

El proceso de adhesiones se fue ampliado con la adhesión de Grecia⁴⁶ en 1981 y de España y Portugal⁴⁷ en 1986. En noviembre de 1989 se produce la caída del muro de Berlín y la reunificación de Alemania, lo que ha supuesto un profundo cambio en la estructura política de Europa.

Años más tarde, el 7 de febrero de 1992, se aprueba el Tratado de la Unión Europea⁴⁸ (TUE), que establece una ciudadanía europea, refuerza las competencias del Parlamento Europeo y pone en marcha la unión económica y monetaria (UEM). Pero lo más significativo de este Tratado es que permite la puesta en marcha de la integración política de Europa asentada sobre tres pilares⁴⁹:

- a) El primer pilar constituido por las Comunidades Europeas formadas por: la Comunidad Europea, anteriormente llamada Comunidad Económica Europea que ahora pierde esa denominación; la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA); y la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euroatom).
- b) El segundo pilar comprende la política exterior y de seguridad común (PESC).
- c) El tercer pilar lo forma la cooperación policial y judicial en materia penal (JAI).

En el año 1995 tiene lugar la cuarta ampliación de la Unión Europea, aumentando a quince el número de Estados miembros al adherirse los países pertenecientes a la Asociación Europea de Libre Cambio (AELE-EFTA): Austria, Finlandia y Suecia; se constituye así la denominada **Europa de los Quince (1995-2004)**. En un principio Noruega también participó en las negociaciones de adhesión, pero se retiró por el resultado negativo a la adhesión del referéndum nacional convocado.

El Consejo de la Unión Europea celebrado en Ámsterdam los días 16 y 17 de junio de 1997 concluye con la firma del Tratado de Ámsterdam, el 2 de octubre del mismo año⁵⁰, y se convierte en la nueva normativa legal de la Unión Europea tras revisarse el Tratado de Maastricht.

En los Consejos Europeos celebrados en diciembre de 1997 en Luxemburgo y en diciembre de 1999 en el Helsinki se abre el inicio de las negociaciones de adhesión de doce nuevos candidatos: Chipre, Malta, Eslovenia, Estonia, Hungría, Polonia, República Checa, Bulgaria, Eslovaquia, Letonia, Lituania y Rumania. Negociaciones que finalizaron con la celebración del Consejo Europeo de Copenhague en diciembre de 2002 y el Tratado de Adhesión de diez de los candidatos se firmó en abril de 2003 en Atenas (Chipre, Eslovenia, Eslovaquia, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Polonia y República Checa); queda constituida la **Europa de los Veinticinco (2004-2006)**.

⁴⁶ Entrada en vigor el 1 de enero de 1981 de los dos Tratados firmados el 28 de mayo de 1979 en Atenas, con los actos y decisiones integradores de los mismos (JOCE L 291, de 19 de noviembre de 1979).

⁴⁷ Entrada en vigor el 1 de enero de 1986 del Tratado firmado el 12 de junio de 1985 en Lisboa y en Madrid (DOCE L 302, de 15 de noviembre de 1985).

⁴⁸ Tratado firmado el 7 de febrero de 1992 en Maastricht, con entrada en vigor el 1 de noviembre de 1993.

⁴⁹ Estos tres pilares fueron eliminados en el Tratado de Lisboa, firmado el 13 de diciembre de 2007.

⁵⁰ Firmado por los ministros de Asuntos Exteriores de los quince países miembros de la Unión Europea, que entra en vigor el 1 de mayo de 1999 tras haber sido ratificado por todos los Estados miembros.

El 1 de enero de 2007 se hace efectiva la adhesión de Rumanía y Bulgaria en virtud del Tratado de Luxemburgo, de 25 de abril de 2005; a partir de esta fecha se habla de la **Europa de los Veintisiete (2007-2013)**.

Tras no prosperar la pretendida Constitución para Europa, el 13 de diciembre de 2007 se firma el Tratado de Lisboa (entrada en vigor el 1 de diciembre de 2009) que otorga a la Unión Europea personalidad jurídica propia para firmar en nombre propio acuerdos internacionales. Este Tratado, además de crear la figura del Presidente del Consejo Europeo y Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad y hacer vinculante la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, estableció por primera vez el mecanismo a seguir para que un Estado miembro pueda retirarse voluntariamente de la Unión Europea.

La última adhesión en producirse ha sido la de Croacia que, tras finalizar las negociaciones el 30 de junio de 2011 y la ratificación por referéndum nacional, ha pasado a formar parte de la Unión Europea el 1 de julio de 2013. En estos momentos la Unión Europea está integrada por la **Europa de los Veintiocho (a partir del 1 de julio de 2013)**. Estos acontecimientos han supuesto el desarrollo de la Unión Europea a lo largo del tiempo como resultado de un amplio proceso histórico que se sostiene sobre los Tratados aprobados de forma voluntaria y democrática por los Estados miembros.

No obstante esta situación cambiará en los próximos meses dada la salida del Reino Unido decidida en el referéndum nacional celebrado el día 23 de junio de 2016 con el 51,9% de los votos emitidos (el denominado *Brexit*). El procedimiento a seguir conforme a lo establecido en el artículo 50 del Tratado de Lisboa es el siguiente: Reino Unido debe notificar al Consejo Europeo su voluntad de dejar de pertenecer a la Unión Europea como Estado miembro; el Consejo Europeo, con arreglo a las recomendaciones que presente la Comisión o el Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad, adoptará una decisión para autorizar la apertura de negociaciones; los Tratados de la Unión Europea dejarán de aplicarse al Reino Unido a partir de la fecha de entrada en vigor del acuerdo de salida de este país como Estado miembro o, en su defecto, a los 2 años de la notificación de retirada formulada por Reino Unido al Consejo Europeo.

Uno de los principales pilares sobre los que se ha asentado la Unión Europea ha sido el llamado **mercado interior**, que ha supuesto la supresión de fronteras entre sus Estados miembros para lograr consolidar las *cuatro libertades fundamentales* que constituyen el núcleo del mercado único: la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capital en todo el territorio de la Unión Europea. La construcción del mercado único fue un proceso dilatado que duró siete años: en 1985 el Presidente de la Comisión Europa Delors y el Comisario Cockfield elaboraron el Libro Blanco que recogía el proceso a seguir para suprimir las fronteras en Europa, y se establecía como fecha de creación del mercado interior único europeo el 1 de enero de 1993.

Desde el punto de vista jurídico el mercado interior, como elemento básico en la concepción de la Unión Europea, se regula por:

- Las normas establecidas en los Tratados⁵¹.
- Las sentencias del Tribunal de Justicia Europeo.
- La legislación derivada, como reglamentos, directivas y decisiones.

El mercado interior presenta un intenso número de normas jurídicas, la mayor parte directivas, cuya transposición es fundamental para que se garanticen la libre circulación y la plena efectividad del mismo. Uno de los principales problemas detectados son los retrasos (retardos) en que incurren los Estados miembros a la hora de transponer la legislación europea. Por ello, el Consejo Europeo de Estocolmo –celebrado los días 23 y 24 de marzo de 2001- reclamó a los países miembros que adaptaran su derecho interno a lo dispuesto en las directivas que afectaban al mercado interior, con el objetivo provisional de lograr la transposición del 98,5%; posteriormente, el Consejo Europeo de Barcelona celebrado el 16 de marzo de 2002 insistió en alcanzar una transposición del 100% de las directivas que tuvieran un retraso superior a dos años con respecto a la fecha de su vencimiento.

Desde el punto de vista económico, el funcionamiento del mercado interior ha aportado importantes avances al desarrollo de las economías de los países de la Unión Europea. Además de otras fuerzas que actualmente están transformando esas economías, como la globalización y la expansión de las nuevas tecnologías, el mercado interior común ha aportado grandes beneficios a las empresas y a los consumidores europeos desde el punto de vista de una mayor eficacia y competitividad⁵².

En relación con el campo de estudio de esta tesis, una importante consecuencia del establecimiento del mercado único ha sido que, para lograr un correcto funcionamiento del mismo, se han tenido que coordinar un conjunto de normas básicas tributarias, lo que ha desembocado en la armonización de la imposición indirecta y, dentro de ella, en la armonización de los impuestos especiales entre los Estados miembros que integran la Unión Europea.

3.2. La fiscalidad de los consumos selectivos en la Unión Europea resultante del mercado interior

En este apartado analizaremos las normas comunes que se establecen para los impuestos que gravan los consumos selectivos (*accisas* en terminología comunitaria) y la trasposición de las mismas en el caso de España. Estudiaremos los principios de subsidiariedad y de no discriminación, la potestad tributaria y la

⁵¹ Los Tratados se han ido modificando tanto por la incorporación de nuevos Estados miembros como por la reforma de las instituciones. Los sucesivos Tratados se encuentran incorporados en las *versiones consolidadas* del Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

⁵² Portal Unión Europea: www.europa.eu.int

fijación de una estructura impositiva común y de tipos de gravamen mínimos, para examinar a continuación los elementos tributarios susceptibles de armonización. Respecto del caso español haremos una breve referencia a la evolución histórica de los impuestos especiales en España, para posteriormente desarrollar los impuestos especiales y, dentro de ellos, aquellos que son objeto de armonización (impuestos de fabricación).

3.2.1. La armonización de las normas tributarias

La creación de un mercado único y su correcto funcionamiento exigen establecer y armonizar un conjunto de normas comunes entre los Estados participantes. Aunque, con carácter general, haya quedado establecido que en la Unión Europea la fiscalidad sea competencia propia de los Estados miembros, se hace necesaria, sin embargo, una intervención comunitaria para evitar que las diferencias entre los sistemas fiscales de los países puedan provocar efectos distorsionadores del mercado interior.

En el desarrollo de su política fiscal, la Comunidad Europea persigue varios objetivos que pueden esquematizarse en los tres siguientes aspectos:

- a) Evitar que las diferencias existentes en los tipos impositivos y en las estructuras de los impuestos indirectos de los distintos Estados miembros distorsionen la libre competencia del mercado único.
- b) Eliminar la doble imposición y la evasión fiscal.
- c) Reducir los efectos perjudiciales de la competencia fiscal desleal puesto que reducen la capacidad recaudatoria de los países y alteran las estructura fiscales en perjuicio de los factores menos móviles (factor trabajo).

Por otra parte, la **acción de la Unión Europea debe ser subsidiaria y proporcional**, lo que significa que la Comunidad Europea sólo intervendrá en la medida en que su actuación sea necesaria para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior. Su objetivo, por lo tanto, no es el establecimiento de sistemas impositivos comunes para los Estados miembros, sino lograr que sean compatibles entre sí y con los objetivos de los Tratados.

Sentado el principio de subsidiariedad en la toma de acciones por parte de la Unión Europea, para asegurar el correcto funcionamiento del mercado interior es necesario que se logre un alto grado de armonización y coordinación fiscal. Pero dicha armonización no afecta de igual forma a la imposición directa como a los impuestos indirectos, cuya incidencia es mayor en la eliminación de distorsiones que garanticen la libre circulación de mercancías.

En relación con la fiscalidad directa, uno de los objetivos económicos de la Unión Europea, que está cobrando cada vez más relevancia debido a la actual crisis económica, es lograr que los Estados miembros tengan una hacienda pública saneada, siendo éstos los responsables de establecer los conceptos y cuantías de sus respectivos gastos públicos y de elegir los tributos para financiarlos, eso sí siempre que sean compatibles con el mercado único. Por ello, bajos ciertos límites

y al margen de situaciones de anómalas provocadas por exceso de deuda pública y los *rescates financieros*, los Estados miembros tienen libertad para establecer los tipos del impuesto de sociedades y del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En relación con la fiscalidad indirecta, es necesario que los Estados miembros posean un sistema de impuestos sobre el consumo lo más neutral posible, para evitar que las diferencias de precios originadas por las diferencias de tipos impositivos existentes entre los países no quiebren la libre competencia, esto es, la incidencia de la imposición indirecta es mayor sobre la libre circulación de mercancías. Concretamente, en los impuestos sobre consumos específicos (labores del tabaco, bebidas alcohólicas y productos energéticos) la armonización se limita al mínimo indispensable para conseguir la eliminación de las fronteras fiscales y se basa en tres aspectos:

- La aplicación del principio de imposición en destino, con limitadas excepciones.
- El establecimiento de una estructura impositiva común.
- La existencia de tipos mínimos que garanticen que la libre circulación de productos entre los Estados no se vea afectada por las diferencias impositivas.

Dado que los gobiernos de los distintos países europeos tienen competencias exclusivas en materia de impuestos directos (impuestos sobre la renta personal y los impuestos sobre beneficios de sociedades), la política fiscal de la Unión Europea se centra básicamente en la coordinación de los impuestos indirectos que gravan el consumo, es decir, en regular el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos sobre consumos específicos; de esta manera se protege la libre circulación de bienes.

Esta política fiscal exige, como señalan Terra y Wattel (2001), una cierta armonización de las normativas nacionales de la imposición indirecta para evitar la trasgresión de la libre circulación de bienes (integración positiva) y, al mismo tiempo, el respeto en la esfera tributaria del **principio de no discriminación** que consagra la igualdad de trato entre los nacionales de los distintos Estados miembros (integración negativa).

3.2.2. El establecimiento de una estructura común y la fijación de tipos de gravámenes mínimos

Los Estados miembros, tras firmar el Acta Única en febrero de 1986, pasan a partir del 1 de enero de 1993 a formar parte de un mercado interior que lleva consigo la supresión de fronteras intracomunitarias, y con ello de los controles fiscales. Se genera, por una parte, un espacio de libre circulación entre fronteras comunitarias y, por otra parte, una barrera de entrada al territorio comunitario, con la aplicación de impuestos y requisitos comunes para todos los Estados miembros.

En el caso concreto de los bienes sujetos a impuestos específicos esta situación se hubiera podido alcanzar aplicando el **principio de tributación en origen**, conforme al cual las mercancías sujetas a impuestos especiales quedarían gravadas una sola vez en el Estado miembro donde fueran producidas (caso de mercancías intracomunitarias) o bien donde fueran introducidas procedentes de un país tercero (caso de importaciones), pudiendo circular posteriormente a lo largo de toda la Unión Europea con impuesto pagado inicialmente. Sin embargo, esta situación, que de llevarse a efecto solucionaría la libre circulación de los productos sometidos a impuestos especiales al tratarse de impuestos al consumo, exige arbitrar un mecanismo compensatorio entre Estados miembros para lograr que cada uno de ellos se quede con los ingresos impositivos que corresponden al consumo efectivo realizado en él; por tanto, existirían transferencias entre países ya que el país que recauda no tiene por qué coincidir con el que consume.

Tras un largo debate ésta no fue ésta la solución elegida por los órganos de decisión de la Unión Europea y, como sostiene Escobar (2004): la situación existente en el momento de tomar las decisiones que configurarían el nuevo sistema, en nada se parecía a la situación teórica, anteriormente descrita.

Las primeras propuestas efectuadas por la Comisión en el año 1987 se basaron en la aplicación de unos tipos únicos e iguales en todos los Estados miembros (*paquete Cockfield*), aunque no lograron ser aceptadas por los Estados miembros. Posteriormente, estas propuestas iniciales fueron corrigiéndose y la Comisión propuso desdoblarse los tipos únicos en tipos mínimos y tipos objetivos (*propuestas de Scrivanner*), pero dichos planteamientos tampoco fueron aprobados.

Al final se aceptó **aplicar el principio de imposición en destino junto con el establecimiento de tipos mínimos**, es decir, tipos impositivos que cada país debe alcanzar. A este respecto, se admitió unánimemente que las diferencias generadas por la aplicación de distintos tipos de gravamen aplicados sobre consumos específicos, como es el caso de bebidas alcohólicas, tabaco e incluso combustibles de automoción, eran susceptibles de originar distorsiones en la competencia entre los Estados miembros. Así, los bajos gravámenes de países pequeños como Luxemburgo (considerado la *gasolinera de Europa*) ofrecían importantes incentivos para que los consumidores de países vecinos adquirieran allí los productos objeto de impuestos especiales a precios inferiores. Son estos argumentos los que se justificaron la imposición de tipos mínimos.

El sistema establecido de tipos mínimos y estructura común (requisitos y conceptos impositivos comunes para todos los Estados miembros) pretende garantizar que la circulación de productos objeto de impuestos especiales no se vea influenciada por la diferenciación de tipos impositivos que exista en los distintos Estados miembros de la Unión Europea. Pero quizás, en este planteamiento exclusivamente de tipos mínimos exista la limitación de no fijarse ninguna norma que obligue a converger hacia abajo a los Estados miembros con tipos más elevados.

Así, aun aplicándose tipos mínimos las diferencias excesivas de tipos existentes pueden distorsionar la competencia y originar un aumento del fraude fiscal⁵³. Además, no establecer tipos comunes o únicos permite a los países un mayor margen de flexibilidad fiscal, de forma que pueden variar los tipos de gravamen, respetando el tipo impositivo mínimo, para aumentar la recaudación o como medio de alcanzar objetivos de políticas nacionales. Ello fue probablemente la razón por la que los Estados miembros no aceptaron establecer tipos únicos en los productos sujetos a impuestos especiales, al margen de que muchas veces la diferenciación de tipos obedece a las realidades culturales y económicas existentes en cada país.

La fijación de la estructura común y tipos impositivos mínimos en los impuestos especiales se ha ido consiguiendo a lo largo de un proceso de adopción de sucesivas directivas comunitarias que han ido transponiéndose progresivamente a las distintas legislaciones de los Estados miembros⁵⁴, tal y como muestra el Cuadro 3.1.

Este proceso armonizador de los impuestos especiales (*accisas*) ha ido desarrollando un sistema impositivo que no es idéntico entre los Estados miembros, pero que sí garantiza una serie de **características comunes**, que pueden resumirse en las cuatro siguientes:

1. Una relación de productos que van a ser gravados obligatoriamente en todos los países. En toda la Unión Europea son obligatorios los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, sobre los productos energéticos (hidrocarburos y carbón), sobre la electricidad y sobre las labores del tabaco.
2. La creación de una estructura tributaria común, materializada en un conjunto de normas de regulación: fijación de bases imponibles, exenciones y normas de circulación, de forma que los elementos estructurales de los impuestos obligatorios se adaptan a lo dispuesto en las directivas armonizadoras de cada uno de ellos. Existen en todos los Estados miembros y han sido introducidas en sus legislaciones nacionales respectivas a través de la transposición de directivas comunitarias.
3. El establecimiento del principio general de tributación en destino. Es el país donde se consumen los productos sujetos a impuestos especiales el que tiene la potestad tributaria. En el caso de adquisiciones intracomunitarias las mercancías tributarán en el Estado miembro de destino, con la única excepción de los productos adquiridos por particulares de un Estado de la Unión Europea que sean transportados por ellos mismos a otro Estado miembro.

⁵³ A modo de ejemplo, el tráfico ilegal de tabaco entre los países miembros motivado por la diferente tributación de las labores de tabaco y, en concreto, de los cigarrillos.

⁵⁴ El análisis de las directivas básicas sobre normas generales aplicables a todos los impuestos especiales y de las específicas destinadas a la imposición sobre las labores del tabaco será objeto de análisis en la Parte III de esta investigación.

4. La fijación de tipos mínimos de gravamen para garantizar que la circulación de productos objeto de impuestos específicos no se vea influenciada por la diferenciación de tipos impositivos entre países. En todos los Estados miembros los productos sujetos a los impuestos especiales armonizados están gravados con unos tipos impositivos que no pueden ser inferiores a los señalados como mínimos en las directivas comunitarias, que han regulado la aproximación de tipos impositivos para cada uno de los productos.

CUADRO 3.1.**DIRECTIVAS COMUNITARIAS EN MATERIA
DE IMPUESTOS ESPECIALES (ACCISAS)**

FECHA	DIRECTIVA	MATERIA
25 de febrero de 1992	92/12/CEE	Régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.
19 de octubre de 1992	92/81/CEE	Armonización de las estructuras del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos; actualmente derogada por la Directiva 2003/96/CEE.
19 de octubre de 1992	92/82/CEE	Aproximación de los tipos del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos; actualmente derogada por la Directiva 2003/96/CEE.
19 de octubre de 1992	92/83/CEE	Armonización de las estructuras del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol.
19 de octubre de 1992	92/84/CEE	Aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol.
19 de diciembre de 1972	72/464/CEE	Impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
18 de diciembre de 1978	79/32/CEE	Impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco
19 de octubre de 1992	92/78/CEE	Impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco; modifica las dos Directivas anteriores 72/464/CEE y 79/32/CEE.
19 de octubre de 1992	92/79/CEE	Aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos.
19 de octubre de 1992	92/80/CEE	Aproximación de los tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco distintas de los cigarrillos
27 de octubre de 2003	2003/96/CEE	Reestructuración del régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.
16 de diciembre de 2008	2008/118/CE	Régimen general de los impuestos especiales; deroga la Directiva 92/12/CEE.
21 de junio de 2011	2011/64/UE	Estructura y tipos del impuesto especial aplicados a las labores de tabaco; deroga las Directivas 92/79/CEE y 92/80/CEE, relativas a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre labores de tabaco.

Fuente: Elaboración propia.

3.3. La estructura común de los impuestos especiales (accisas): los elementos básicos de la armonización

Las accisas o impuestos especiales de fabricación son exigidos y se encuentran armonizados en todos los Estados miembros. La normativa comunitaria de regulación común referida al régimen general de tenencia, circulación y control y, además, existen las regulaciones específicas establecidas de forma particular para cada impuesto especial concreto que afectan a su estructura y al establecimiento de tipos impositivos mínimos. Los consumos objeto de impuestos especiales de fabricación son: los productos energéticos, la electricidad, el alcohol y bebidas alcohólicas y las labores de tabaco.

En un principio y durante un largo periodo de tiempo los impuestos especiales de fabricación fueron objeto de armonización por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, y por las directivas específicas aprobadas para cada uno de los impuestos especiales. La Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, deroga la normativa anterior, y regula el actual régimen general de los impuestos especiales, cuya armonización se establece a partir de los elementos esenciales comentados a continuación.

3.3.1. El ámbito espacial de aplicación de la armonización

La actual Unión Europea está formada por veintiocho países soberanos independientes, que se denominan Estados miembros. Su territorio abarca la delimitación geográfica de los territorios pertenecientes a dichos países con algunas excepciones, tales como las Islas del Canal, las Islas Feroe, Groenlandia, Aruba, las Antillas Neerlandesas y todos los territorios no europeos asociados con el Reino Unido. Sin embargo, el espacio geográfico no coincide con el ámbito espacial de aplicación de las normas fiscales, es decir, con el territorio comunitario en el que son de aplicación las normas armonizadoras de los impuestos indirectos de carácter obligatorio en todos los Estados miembros: el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los Impuestos Especiales de Fabricación.

Así, en la Unión Europea algunos territorios han quedado al margen de la aplicación de las normas de armonización fiscal de la imposición indirecta debido fundamentalmente a razones políticas o económicas, que han sido consideradas como especiales por los órganos de decisión comunitarios. Existen, por lo tanto, *territorios especiales* en los que se han reconocido ciertos beneficios fiscales y en los que no son de aplicación las normas armonizadoras comunitarias que forman la denominada *normativa común*.

La Directiva 2008/118/CE, que actualmente establece el régimen general de los impuestos especiales, al igual que lo hizo la anterior Directiva 92/12 ahora derogada, opera en dos sentidos a la hora de acotar el territorio de aplicación de las normas fiscales armonizadoras de los impuestos especiales: excluye

determinados territorios de su aplicación y, en sentido contrario, incluye otros territorios que no pertenecen al territorio comunitario.

Lo anterior implica que dentro de la Unión Europea se identifican tres ámbitos espaciales distintos a nivel fiscal:

- a) Un territorio comunitario formado por el espacio geográfico de los Estados miembros que forman parte de la Unión Europea.
- b) Un territorio aduanero europeo integrado por las regiones de los países miembros en que se aplica la normativa aduanera comunitaria de forma uniforme.
- c) Un territorio armonizado de los impuestos indirectos obligatorios (el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de Fabricación).

La demarcación anterior es importante porque algunas regiones comprendidas dentro del territorio aduanero comunitario se consideran territorios excluidos de la aplicación de las normas de armonización fiscal de los impuestos especiales, tal es el caso de los Departamentos de Ultramar (Francia), las Islas Aland (Finlandia), las denominadas Islas del Canal (Reino Unido) y de las Islas Canarias en nuestro país. También quedan excluidas de la armonización fiscal indirecta otras regiones que pertenecen a la Unión Europea pero no están comprendidas dentro del territorio aduanero comunitario: la Isla de Helgoland y Büsingen (Alemania), Livigno, Campione d'Italia y el Lago de Lugano (Italia) y Ceuta y Melilla en el caso de España.

En el caso de España y Francia se contempla la posibilidad de que Canarias y los Departamentos de Ultramar puedan optar por integrarse en el territorio de aplicación de la normativa armonizada de los impuestos especiales mediante declaración notificativa en virtud del artículo 5, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE⁵⁵. En el caso de Grecia se mantiene al Monte Athos el estatuto específico previsto en el artículo 105 de la Constitución griega según lo dispuesto en el artículo 2, apartado 6, de la Directiva.

Por otro lado, existen países o territorios que aun no perteneciendo a la Unión Europea (países terceros) les son de aplicación las normas comunes armonizadas de impuestos especiales por razones geopolíticas y de orden práctico. A estos efectos, y raíz de los convenios y tratados celebrados con Francia, Italia, Chipre y Reino Unido, no se tienen la consideración de países terceros a efectos de la aplicación de los impuestos especiales los siguientes territorios:

- El Principado de Mónaco: tiene la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Francia.
- San Marino: tiene la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Italia.

⁵⁵ Concretamente en el caso español se señala que *España podrá, mediante una declaración, notificar la aplicación en las Islas Canarias de la Directiva 2008/118/CE del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales, y de las directivas específicas de cada uno de los impuestos especiales -sin perjuicio de las medidas de adaptación a la situación ultra periférica de dicho territorio-, por lo que respecta a la totalidad o a algunos de los productos sujetos a impuestos especiales, a partir del primer día del segundo mes siguiente al depósito de la declaración.*

- Las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia: tienen la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Chipre.
- La isla de Man: tiene la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Reino Unido.

Jungholz y Mittelberg (Kleines Walsertal): tiene la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Alemania.

3.3.2. La posibilidad de establecer otros gravámenes

El sistema armonizado de impuestos especiales creado en la Unión Europea no es un sistema cerrado por cuanto deja libertad a cada Estado miembro a la ampliación del ámbito de la imposición especial a otros productos y a la aplicación de otros impuestos sobre los productos ya gravados con impuestos especiales (artículo 1, apartados 2 y 3, Directiva 2008/118/CE):

- Posibilidad de exigir impuestos especiales en productos distintos a los sujetos a los impuestos especiales armonizados, a condición de que no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.
- Posibilidad de establecer otros gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales, a condición de que los mismos respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

De lo anterior se desprende que, aunque los Estados miembros tienen reducida su capacidad de actuación en el establecimiento de nuevos impuestos especiales y gravámenes adicionales sobre los existentes puesto que tienen que adaptarse necesariamente a las normas comunitarias, sí disponen de una **amplia potestad para crear impuestos especiales adicionales**, a condición de no generar trámites en el cruce de fronteras, y **para gravar los productos especiales con otros impuestos**, siempre que se respeten los elementos esenciales de las normas comunitarias establecidas.

3.3.3. El régimen suspensivo: funcionamiento

Una de las características más importantes del sistema de impuestos especiales armonizado a nivel comunitario ha sido la puesta en marcha de un régimen suspensivo que permite acogerse al mismo a los bienes sujetos a estos impuestos mientras no salgan de la fábrica donde se han producido o del depósito fiscal donde se almacenen, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos. Según el artículo 4 apartado 7 de la Directiva 2008/118/CE *el régimen fiscal consistente en la suspensión de los impuestos especiales, aplicable a la*

*fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo*⁵⁶.

La consecuencia jurídica de este régimen suspensivo es que, a pesar de realizarse el hecho imponible, el devengo del impuesto se retrasa hasta el momento de la puesta a consumo⁵⁷, con las consecuencias favorables que ello supone para los operadores económicos. De hecho, este régimen suspensivo se establece para evitar los costes financieros producidos por el desfase temporal que existe a menudo entre el momento de la fabricación o importación⁵⁸ y el momento del consumo, de forma que se retrasa el devengo del impuesto hasta el momento en que se produce la puesta a consumo del producto, esto es, cuando se produce su salida de la fábrica o depósito fiscal en que estuvieran almacenados.

Los establecimientos en los que pueden almacenarse los productos sujetos a impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo son las *fábricas* y los *depósitos fiscales*, y a las personas titulares de los mismos se les denomina *depositarios autorizados* (artículo 4.1.). La fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se realizarán en un depósito fiscal (artículo 5.2.).

La normativa comunitaria general establece sólo un tipo de establecimiento: el depósito fiscal -en sentido amplio-, donde pueden realizarse las actividades de fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. Sin embargo, la normativa española diferencia entre dos tipos de establecimientos: las **fábricas** -lugares donde se produce la fabricación de los productos y donde también pueden almacenarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse productos en régimen suspensivo-, y los **depósitos fiscales** - donde los productos sujetos a impuestos especiales pueden almacenarse, transformarse, recibirse y expandirse, en régimen suspensivo-.

La apertura y explotación de depósitos fiscales por un depositario autorizado está supeditada a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro donde se ubiquen, cumpliendo una serie de requisitos que deben fijar dichas autoridades, para evitar situaciones de fraude y abuso (artículo 16); entre otros: la presentación, si procede, de una garantía que cubra el riesgo inherente a la fabricación, transformación y tenencia de los productos.

No obstante, hay que matizar que el régimen suspensivo llevado a cabo a través de los depósitos fiscales no sólo supone un derecho para depositario autorizado, sino que implica a la vez una obligación puesto que el depositario autorizado no puede realizar determinados procesos propios de su operativa fuera del depósito

⁵⁶ A su vez la Directiva 2008/118/CE, en su artículo 4 apartado 6 define régimen aduanero suspensivo como *cualquiera de los regímenes previstos en el Reglamento (CEE) 2913/92 en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84, apartado 1, letra a), del citado Reglamento.*

⁵⁷ El artículo 7.1 de la Directiva 2008/118/CE señala que *El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.*

⁵⁸ Supuestos de realización del hecho imponible de acuerdo con el artículo 2 de la Directiva 2008/118/CE.

fiscal autorizado (recepción, fabricación, almacenamiento, circulación entre fábricas y depósitos fiscales).

Los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo dentro del territorio comunitario (artículo 17), aun cuando los productos transiten a través de un tercer país desde un depósito fiscal, entendido en su sentido amplio (fábricas y depósitos), cuando los productos se expidan desde otro Estado miembro o bien tengan como con destino:

- Otro depósito fiscal.
- Un destinatario registrado⁵⁹.
- Un lugar de salida del territorio comunitario de los productos sujetos a impuestos especiales.
- Uno de los destinatarios con derecho a exención⁶⁰

También se permite la circulación en régimen suspensivo de los productos sujetos a impuestos especiales, desde el lugar de su importación, o sitio en el que se hallen los productos en el momento de su despacho a libre práctica, a cualquiera de los destinos mencionados en el párrafo anterior si los citados productos han sido expedidos por un expedidor registrado⁶¹.

Además, se ha establecido que el Estado miembro de destino podrá permitir, en las condiciones que se establezcan, la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa situado en su territorio, siempre que dicho lugar haya sido designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado.

En síntesis y de forma resumida se puede concluir que la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales dentro del territorio comunitario se efectuará en régimen suspensivo cuando dichos productos se destinen directamente a otra fábrica, a otro depósito fiscal, a la exportación o al lugar designado por el depositario autorizado o por el destinatario registrado en los casos de entregas directas. Aparte de estos casos, la importación se efectuará en régimen suspensivo cuando los productos se destinen directamente desde la aduana a su introducción en una fábrica o en un depósito fiscal, así como cuando los productos se vinculen a los regímenes aduaneros suspensivos o se introduzcan en zonas o depósitos francos.

El régimen suspensivo se ultimaré por dos vías: a) a través de la realización de cualquiera de los supuestos que originan el devengo del impuesto, y b) mediante

⁵⁹ Definido en el artículo 4 de la Directiva 2008/118/CE como *cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a recibir productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro*. Los destinatarios registrados pueden recibir en régimen suspensivo productos sujetos a impuestos especiales pero, tal y como establece el artículo 19.1. no podrán tener en su poder ni expedir dichos productos en régimen suspensivo.

⁶⁰ Destinatarios establecidos en el artículo 12 apartado 1 de la Directiva 2008/118/CE.

⁶¹ Definido en el artículo 4 de la Directiva 2008/118/CE como *cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de importación, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a enviar solo productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo en el momento de su despacho a libre práctica ...*

la exportación o la vinculación de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a alguno de los regímenes aduaneros suspensivos, para su posterior envío a un país tercero.

3.3.4. La circulación intracomunitaria a través del sistema Excise Movement Control System (EMCS)

El Sistema de Movimiento y Control de Impuestos Especiales (EMCS) es un sistema informático de vigilancia implantado por la Unión Europea para controlar en tiempo real los movimientos intracomunitarios de los productos objeto de impuestos especiales (alcohol y bebidas alcohólicas, tabaco e hidrocarburos).

Su uso fue voluntario a partir de abril de 2010 y es obligatorio desde el año 2011 para los operadores económicos que envíen o reciban este tipo de productos (alrededor de 80.000) y la información está disponible no sólo para proveedores y clientes sino también para las aduanas de los diferentes países, por lo que constituye un buen instrumento fiscal de intercambio de información y asistencia mutua entre los Estados miembros.

La propia Comisión Europea destaca como objetivos más significativos de este sistema los cinco siguientes:

- Combatir el fraude fiscal existente en el régimen suspensivo.
- Garantizar la circulación segura de los productos sujetos a devolución de impuestos.
- Simplificar los procedimientos administrativos para los operadores, mediante un sistema electrónico normalizado en toda la UE.
- Acelerar la liberación de las garantías cuando las mercancías lleguen a su destino.
- Crear una administración sin papeles.

A. El principio de tributación en destino como fundamento de la circulación intracomunitaria

La circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se ha establecido basándose en el principio de **tributación en destino**. A diferencia de lo que ocurre con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en el que el principio de imposición en destino fue establecido con carácter provisional, en los impuestos especiales el principio de imposición en destino ha sido establecido con carácter definitivo, admitiendo únicamente la excepción de bienes transportados intracomunitariamente por particulares para propio consumo⁶².

⁶² Artículo 32, apartado 1 de la Directiva 2008/118/CE: *Los impuestos especiales que gravan productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro se aplicarán exclusivamente en el Estado miembro en que se hayan adquirido dichos productos.*

Bajo el punto de vista jurídico y sobre todo económico este principio de tributación en destino produce dos importantes consecuencias: en primer lugar, supone que es el país de destino el que recauda el impuesto y, consecuentemente, **se grava dónde tiene lugar efectivamente el consumo**, lo que puede originar desequilibrios presupuestarios; y, en segundo lugar, los productos tributan según **los tipos impositivos vigentes en dicho país**, lo que afecta a la neutralidad al existir tipos diferentes entre los Estados miembros.

B. El sistema suspensivo de Circulación Intracomunitaria aceptado por los Estados miembros

B.1. La circulación entre depósitos fiscales como sistema general

El principio de tributación en destino aceptado por los Estados miembros en sus transacciones comerciales de productos objeto de impuestos especiales exigió poner en marcha un sistema normal de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo: los productos sujetos a impuestos especiales salen de los depósitos fiscales (incluyendo fábricas) tras ser enviados por los depositarios autorizados, **sin pagar impuestos en origen y circulando en régimen suspensivo hasta otros depósitos fiscales ubicados en el Estado miembro de destino.**

Esta forma de circulación entre depósitos fiscales constituye el sistema suspensivo implantado con carácter general y se refuerza con la llevanza de documentos especiales de control denominados *Documentos de Acompañamiento*, que serán analizados posteriormente en el apartado C que se analiza a continuación.

No obstante, en determinadas ocasiones, en el caso de pequeños operadores que realizan operaciones intracomunitarias en cantidades modestas se les permite efectuar la circulación en régimen suspensivo sin la utilización de depósitos fiscales, dada la imposibilidad de que puedan cumplir con las condiciones que suelen establecer los Estados miembros para autorizar un depósito fiscal (artículo 16.2).

B.2. La admisión de circulación suspensiva para pequeños operadores, sin necesidad de depósitos fiscales

El fin de este sistema residual de circulación en régimen suspensivo ha sido no perjudicar la actividad de los operadores que comercializan pequeñas cantidades de productos sujetos a impuestos especiales al obligarles a asumir mayores costes. Como afirma González- Jaraba (2005:65) *la normativa comunitaria no podía crear una situación perjudicial para estos empresarios de carácter medio o pequeño.*

A estos pequeños operadores, la anterior Directiva 92/12/CEE -actualmente derogada- les calificaba como *Operadores Registrados* si actuaban habitualmente,

y *Operadores no registrados* si actuaban de forma ocasional. La Directiva 2008/118/CE, actualmente en vigor, engloba a estos pequeños operadores dentro del concepto de **Destinatarios Registrados**⁶³.

Se trata, pues, de pequeños comerciantes autorizados a recibir bienes objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo, con la particularidad de que el impuesto se devenga en el mismo momento de la recepción en el Estado miembro de destino y, por lo tanto, no están autorizados para que el ulterior almacenaje de dichos bienes se produzca en régimen suspensivo ni tampoco para enviar nuevamente dichos productos en régimen suspensivo⁶⁴.

C. La utilización de Documentos de Acompañamiento

Para la circulación en régimen suspensivo de los productos sujetos a impuestos especiales entre los depósitos fiscales de distintos Estados miembros se ha establecido un procedimiento de control que consiste en la llevanza de los llamados **Documentos de Acompañamiento**: emisión, seguimiento en la circulación, recepción en destino y comunicación de ultimación.

Este procedimiento de control en un principio fue realizado a través de documentos administrativos en soporte papel, pero con la puesta en práctica de la Directiva 2008/118/CE se ha generalizado el control informatizado de la circulación intracomunitaria a través del sistema *Excise Movement Control System* (EMCS). En la actualidad el procedimiento de control mediante documentos en papel se ha convertido en residual y el proceso de control se realiza exclusivamente a través de procedimientos informáticos.

La finalidad del sistema de control es garantizar la libre circulación, operación por operación, salvaguardando los intereses de las Administraciones fiscales de los países miembros, y este sistema se sostiene con la emisión, seguimiento y ultimación del Documento de Acompañamiento. Como consecuencia de ello, el artículo 21 apartado 1 de la Directiva 2008/118/CE considera que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales se realiza en régimen suspensivo únicamente si la misma tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico tramitado conforme establece el propio artículo en sus apartados siguientes.

⁶³ Definidos en el artículo 4 de la Directiva 2008/118/CE como: *cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a recibir productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro.*

⁶⁴ Según establece el Artículo 19 Directiva 2008/118/CE: *1. Los destinatarios registrados no podrán tener en su poder ni expedir productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. 2. Los destinatarios registrados deberán cumplir con las siguientes obligaciones: a) antes de la expedición de productos sujetos a impuestos especiales, garantizar el pago de los impuestos especiales en las condiciones que establezcan las autoridades competentes del Estado miembro de destino; b) consignar en las cuentas, al final de la circulación, los productos sujetos a impuestos especiales recibidos en régimen suspensivo; c) someterse a todo control que permita a las autoridades competentes del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de los productos.*

Los pasos a seguir en la tramitación del Documento Administrativo electrónico, siguiendo lo establecido en la Directiva 2008/118/CE, pueden resumirse en los siguientes:

1. El expedidor presenta a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición un borrador de **documento administrativo electrónico**, que tramitará informáticamente.
2. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición comprobarán por vía electrónica los datos del borrador de documento administrativo electrónico presentado y, una vez superada la validación de los datos incluidos, asignarán al borrador un **número de referencia** (ARC). En este momento el expedidor podrá ver en el sistema informático el número ARC que identifica el envío.
3. Una vez obtenido el ARC, la expedición puede salir del establecimiento. Pero antes de dicha salida, el expedidor tiene la obligación de anotar en cualquier documento administrativo o comercial que acompañe a los productos el ARC asignado al documento administrativo electrónico (eDA). Además deberá imprimir una copia del eDA que también acompaña la circulación de los productos.
4. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición enviarán el documento administrativo electrónico (eDA) a las autoridades competentes del Estado miembro de destino, las cuales lo remitirán al destinatario si éste es un depositario autorizado o un destinatario registrado.

Cuando se trate de una circulación interior, es decir, los productos sujetos a impuestos especiales estén destinados a un depositario autorizado en el Estado miembro de expedición, las autoridades competentes de ese Estado miembro remitirán directamente a dicho depositario el documento administrativo electrónico.

5. Durante la circulación deberá presentarse el documento administrativo electrónico (eDA), o una copia impresa del mismo, ante cualquier requerimiento de las autoridades competentes. Para ello, el expedidor entregará a la persona que transporte los productos sujetos a impuestos especiales una copia impresa del documento administrativo electrónico.
6. Cuando el destinatario reciba los productos sujetos a impuestos especiales deberá enviar, en un plazo máximo de cinco días hábiles, una **notificación de recepción** a través del sistema informatizado a las autoridades competentes del Estado miembro de destino final.
7. Las autoridades competentes del Estado miembro de destino verificarán por vía electrónica los datos de la notificación de recepción y la validarán, confirmando al destinatario el registro de esta notificación y enviándola a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

8. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición remitirán la notificación de recepción al expedidor. Recibidos los productos y enviada la notificación de recepción, el documento administrativo electrónico (eDA) expedido adquiere la **condición de ultimado**, lo que puede visionarse en el sistema informático por los sujetos intervinientes. En este momento termina satisfactoriamente la circulación.

Sin embargo, pueden suceder circunstancias que anulen o modifiquen la circulación prevista; estos casos de anulación y modificación de destino pueden efectuarse en el sistema informatizado a través de mensajes electrónicos de **enviar una anulación** o de **enviar un cambio de destino**; cuando se anula el documento administrativo, el sistema informatizado envía confirmación al respecto.

El expedidor podrá anular el documento administrativo electrónico en tanto en cuanto no haya comenzado la circulación, esto es, mientras los productos no hayan salido del establecimiento en el que se hallen en régimen suspensivo. Una vez comenzada la circulación no está permitida la anulación del documento administrativo electrónico, pero se permite modificar el destino declarado de los productos sujetos a impuestos especiales que circulan en régimen suspensivo, mientras el destinatario no haya enviado la notificación de recepción por el total de los productos. Si se ha enviado una parte, sólo se podrá modificar el destino de la parte por la que el destinatario no ha enviado la notificación de recepción. La modificación del destino se efectúa a través del sistema informatizado, indicándose el nuevo destino dado a la expedición.

A pesar de ser obligatoria la tramitación informatizada de los documentos administrativos de acompañamiento, se permite la provisional utilización de un sistema residual en formato papel cuando el sistema informatizado no esté disponible en el Estado miembro de expedición. En estos casos, el expedidor iniciará la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo acompañándolos de un documento en soporte papel que contenga los mismos datos que el borrador de documento administrativo electrónico e informará de tal hecho a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

Cuando el sistema informatizado vuelva a estar disponible, el expedidor presentará un borrador de documento administrativo electrónico para que, una vez que los datos que figuren en dicho documento administrativo electrónico sean válidos, éste sustituya al documento emitido en formato papel.

Al margen de este sistema general de funcionamiento, se permite a los Estados miembros la posibilidad de utilizar **procedimientos simplificados** respecto de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo que tenga lugar íntegramente en su territorio, con inclusión de la posibilidad de renunciar al requisito de supervisión electrónica de la circulación (artículo 30). Otro caso de utilización de procedimientos de circulación simplificados puede darse en la circulación frecuente y periódica de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo que se produzca entre los territorios de dos o

más Estados miembros, según el acuerdo y condiciones fijadas por estos (artículo 31).

D. La circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo: circulación de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo

El sistema creado para la circulación intracomunitaria de productos no sería fiscalmente equitativo y neutral si no permitiese que bienes por los que ya se han satisfecho impuestos especiales en un Estado miembro, en el que se pensaba que iban a ser consumidos, sean vendidos finalmente en otro Estado miembro diferente, sin que sea soportada una doble imposición. Como afirma González-Jaraba (2005:106): *Vista la situación en su conjunto, habría que dar pie a la posibilidad de que determinados operadores pudieran realizar envíos de productos con el impuesto devengado, teniendo derecho a la devolución de dicho impuesto una vez que se hubiese practicado la liquidación correspondiente en el país de destino.*

Con este fin se ha creado a nivel comunitario un procedimiento de circulación fuera del **régimen suspensivo denominado ventas a distancia**, que supone el nuevo devengo del impuesto especial en el Estado miembro donde finalmente se consumen los productos sujetos y la devolución del impuesto inicialmente satisfecho en el Estado miembro de origen. Este sistema de ventas a distancia viene regulado en el artículo 36 la Directiva 2008/118/CE de la forma siguiente:

1. *Los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro, que sean adquiridos por un persona que no sea un depositario autorizado o un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro que no ejerza actividades económicas independientes y que sean expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este, estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino.*
2. *En el supuesto a que se refiere el apartado 1, los impuestos especiales serán exigibles en el Estado miembro de destino en el momento de la entrega de los productos. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo....*
5. *En el supuesto contemplado en el apartado 1, los impuestos especiales aplicados en el primer Estado miembro serán devueltos o condonados, a petición del vendedor, siempre que este último o su representante fiscal haya seguido el procedimiento establecido...*

En el caso español el procedimiento de ventas a distancia en que los productos no son enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo es denominado **envíos garantizados** y queda recogido en el artículo 4.13 de la Ley 38/92 de Impuestos Especiales como:

El procedimiento de circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, por los que ya se ha devengado el impuesto en el Estado miembro de origen, con destino a un receptor autorizado en el Estado miembro de destino, siempre que tales productos no sean enviados o transportados, directa o indirectamente, por el

vendedor o a cargo del mismo y que se cumplan las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Además de este procedimiento de ventas a distancia, en la circulación de productos objeto de impuestos especiales tras su despacho a consumo, la Directiva 2008/118/CE regula, en su artículo 32, la **adquisición por particulares** de estos productos y, en su artículo 33, los casos de tenencia para fines comerciales en un Estado miembro de productos despachados a consumo en otro Estado miembro.

Cuando un particular adquiere para su uso propio productos sujetos a impuestos especiales en un Estado miembro y los transporta a otro, éstos serán gravados exclusivamente en el Estado miembro de adquisición de los productos. El problema se plantea en determinar cuándo un producto está destinado al uso propio de los particulares; para resolver esta cuestión la propia Directiva 2008/118/CE señala como aspectos a contemplar los siguientes: la condición mercantil del tenedor de los productos, el lugar donde se encuentren éstos, los documentos que existan referentes a los mismos, su naturaleza, y la cantidad que supongan.

De esta forma los Estados miembros podrán establecer **niveles indicativos como elemento de prueba**, que no podrán ser inferiores a las siguientes cuantías:

- En labores de tabaco a 800 cigarrillos, 400 cigarrillos, 200 cigarros o un kilogramo de tabaco para fumar.
- En bebidas alcohólicas a 10 litros de aguardientes, 20 litros de productos intermedios, 90 litros de vino o 110 litros de cerveza.
- En hidrocarburos son considerados como de uso propio de los particulares los combustibles de automoción contenidos dentro del depósito de los vehículos en que viajan o en bidones de reserva adecuados, así como los combustibles de calefacción líquidos que se efectúen en camiones cisterna utilizados por cuenta de operadores profesionales.

En casos diferentes, en que se dé la tenencia para fines comerciales en un Estado miembro de productos despachados a consumo en otro Estado miembro, dichos productos estarán sujetos a impuestos especiales que pasarán a ser exigibles en este último Estado miembro; el devengo y el tipo impositivo aplicable en estos casos serán los vigentes en el Estado miembro donde se produzca la tenencia.

A estos efectos, tal y como señala el artículo 33 de la Directiva 2008/118/CE, se entenderá por **tenencia con fines comerciales**: *la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales por una persona que no sea un particular o por un particular que no los tenga para uso propio y los transporte.*

E. Las irregularidades en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales

El sistema establecido de circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales puede no desarrollarse conforme a los fines previstos, por lo

que se han establecido reglas lógicas que determinan en qué Estado miembro va a producirse la exigencia del impuesto cuando se produzcan irregularidades. Por **irregularidad** se entenderá según el artículo 38 de la Directiva 2008/118/CE *toda situación que se produzca durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales debido a la cual una circulación, o parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado regularmente.*

Para aquellos casos en que la circulación comunitaria no se ultime de forma regular existen reglas que determinan cuál es el Estado miembro que debe percibir el impuesto (el de origen o el de destino), acordándose que, en principio, cuando el destinatario no reciba los productos es el expedidor el responsable del pago de los impuestos especiales. Las dos reglas básicas establecidas son las siguientes:

- 1) Cuando se observe una irregularidad en el curso de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales en un Estado miembro distinto del que se hayan despachado a consumo, los productos gravados estarán sujetos a los impuestos especiales exigibles en el Estado miembro en que se haya observado la irregularidad.
- 2) En el caso en que no sea posible determinar el lugar en que fue cometida la irregularidad, se considerará que ésta se produjo en el Estado miembro en que fue comprobada, y los impuestos especiales se devengarán en el mismo. No obstante, si antes de tres años contados a partir de la fecha de adquisición de los productos sujetos a impuestos especiales llega a determinarse el Estado miembro en el que se ha producido realmente la irregularidad, los productos gravados estarán sujetos a los impuestos especiales exigibles en ese país.

En este sentido, para evitar la doble imposición y garantizar la equidad y neutralidad impositivas, se establece la obligación, para las autoridades competentes del Estado miembro en el que se despacharon a consumo, de devolver o condonar los impuestos especiales en el caso en que dichos impuestos especiales fueran recaudados en otro Estado miembro en el que se haya cometido la irregularidad y ésta haya sido comprobada.

F. El devengo en los impuestos especiales

Con la finalidad de garantizar la tributación en destino se ha establecido que los impuestos especiales se devenguen en el momento y en el Estado miembro donde se produce el **despacho a consumo**, considerándose como tal cualquiera de los siguientes supuestos (artículo 7 de la Directiva 2008/118/CE):

- a) *La salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo;*
- b) *La tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional;*
- c) *La fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo;*

- d) *La importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.*

G. Los supuestos generales de exención

Como establece el considerando número 13, de la Directiva 2008/118/CE, resulta oportuno que exista armonización en la fijación de **exenciones**, tanto en sus reglas como en las condiciones aplicables en los Estados miembros, y que cuando se trate de entregas exentas a organismos situados en otros Estados miembros sea perceptivo un certificado de exención.

El artículo 12 de la Directiva 2008/118/CE establece que los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos del pago de dichos impuestos cuando estén destinados a ser usados:

- a) *En el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;*
- b) *Por organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y a los miembros de dichos organismos, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede;*
- c) *Por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;*
- d) *Por las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre en virtud del Tratado constitutivo de la República de Chipre, de 16 de agosto de 1960, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;*
- e) *Para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice por lo que respecta a la exención del impuesto sobre el valor añadido.*

Los límites y condiciones para la aplicación de estas exenciones previstas serán fijados por los Estados miembros de acogida, admitiéndose que las exenciones sean también aplicadas a través del procedimiento de devolución de los impuestos previamente recaudados⁶⁵.

⁶⁵ Conforme establece el artículo 12, apartado 2 de la Directiva 2008/118/CE.

CAPÍTULO 4: LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN ESPAÑA EN CONCORDANCIA CON EL PROCESO ARMONIZADOR COMUNITARIO

4.1. Evolución histórica de los impuestos especiales en España

Los impuestos especiales históricamente han estado configurados por un conjunto de figuras impositivas que, aún sin guardar una estructura impositiva con elementos comunes, se han ido integrando en el sistema impositivo español por motivos diversos. En este sentido, Solana (2000) señala que los impuestos especiales no son impuestos con tronco común, sino figuras aisladas que han surgido por razones diversas, buscando su integración en un concepto amplio.

Probablemente, el nacimiento moderno de estos impuestos tuvo lugar con la Ley de 26 de junio de 1888 que establece el denominado *Impuesto Especial sobre los Alcoholes y Aguardientes*, que gravaba tanto su producción como su importación en función del volumen de alcohol real contenido. En el año 1899 se encargó el control del mencionado impuesto a la Dirección General de Aduanas y se publicó el primer reglamento. A finales de ese año, se establecieron dos nuevos impuestos especiales: el Impuesto sobre la Achicoria, Café y Té y el Impuesto sobre el Azúcar, Glucosa, Miel, Melazas, Sacarinas y demás sustitutivos del azúcar.

La Ley de 19 de junio de 1904 implantó una diferenciación de tipos impositivos, distinguiendo los que gravaban el alcohol frente a los que gravaban las bebidas derivadas, soportando un mayor gravamen el primero. Esta situación subsistió hasta la publicación de la Ley 39/1979, que introdujo la novedad de gravar a las bebidas derivadas en función del alcohol absoluto contenido en las mismas. En el año 1917 se crea el Impuesto sobre la Cerveza, adicional al Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas que ya gravaba dicho producto.

En el año 1940 se promulga la Ley de Reforma Tributaria de Larraz, pasando los impuestos sobre consumos específicos existentes a regularse a través de la creada Dirección General de Usos y Consumos, quedando al margen de los tributos de ámbito aduanero al desligarse su control de la Dirección General de Aduanas. El Real Decreto de 21 de marzo de 1947 aprobó el Reglamento de Impuestos Especiales, que integra los impuestos existentes dependientes de la Dirección General de Usos, donde se **utiliza por primera vez la denominación de especiales** para referirse a este conjunto de impuestos (impuestos sobre el alcohol, el azúcar, la achicoria y la cerveza). A pesar de estar agrupados conjuntamente con la denominación de impuestos especiales, dichos impuestos no tuvieron una regulación homogénea: los procedimientos de gestión y control eran diferentes en cada producto. La separación es clara ya que el Real Decreto de 22 de octubre de 1945 aprueba nuevos reglamentos, perdiendo los mencionados impuestos la denominación de impuestos especiales.

No obstante, la Ley 41/1964 (II Reforma Tributaria de Navarro Rubio) volvió a utilizar la calificación de *impuestos especiales* al establecer en el apartado 1 del artículo 212 que *como impuestos especiales se fabricación se exaccionarán el impuesto sobre la fabricación de alcoholes, el impuesto sobre la fabricación del azúcar, el impuesto sobre la fabricación de achicoria y el impuesto sobre la cerveza y bebidas refrescantes*. Esta Ley introdujo la figura del Impuesto sobre Bebidas Refrescantes, estableciendo un tipo máximo de gravamen del 8% sobre su precio en origen cualquiera que fuera la procedencia de las materias primas.

En el año 1967 se aprueba, mediante el Real Decreto 511/1967 el Texto Refundido de los Impuestos Especiales que establece, por primera vez, una **división entre impuestos especiales de fabricación e impuestos especiales sobre el consumo**. En los primeros se incluyeron los Impuestos sobre el Alcohol, el Azúcar, la Achicoria y la Cerveza, mientras que dentro de la categoría de impuestos especiales sobre el consumo estaban el Impuesto sobre el Uso del Teléfono y el Impuesto sobre el Petróleo y sus derivados⁶⁶.

La Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, estableció en España un sistema fiscal con estructuras modernas cuyos pilares básicos fueron el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades por parte de la imposición directa, y el Impuesto General de Tráfico de Empresas (IGTE), el Impuesto sobre el Lujo y los Impuestos Especiales por parte de la imposición indirecta.

Se inicia, así, una importante reforma de la imposición indirecta española que, en relación con los impuestos especiales, fue completada con la promulgación de la **Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales**, que los calificaba como *tributos de naturaleza indirecta que gravan la fabricación, la importación y, en su caso, la circulación de determinados productos, así como la venta o importación de artículos objeto de monopolio fiscal* (artículo Primero. Uno) y que estaban integrados por tres figuras impositivas (artículo Primero. Dos): el Impuesto sobre Alcoholes Etflicos y Bebidas Alcohólicas, el Impuesto sobre el Tabaco y el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares.

De forma sintética las modificaciones más importantes que supuso la aparición de la Ley 39/1979 en el sistema tributario español, en relación a los impuestos especiales, fueron:

- La calificación por primera vez del Impuesto sobre el Tabaco dentro de los impuestos especiales (anteriormente incluido dentro del Impuesto sobre el Lujo).
- La inclusión de la cerveza dentro Impuesto sobre Alcoholes Etflicos y Bebidas Alcohólicas.
- La desaparición de los Impuestos sobre el Azúcar y sobre la Achicoria.
- La definitiva desaparición como impuesto especial del Impuesto sobre el Uso del Teléfono, aunque como señala González-Jaraba (2005:10) *siguió vigente*

⁶⁶ El Impuesto sobre el Petróleo y sus derivados no gravaba la producción sino el consumo de gasolina, queroseno, gasóleo, fuelóleo y lubricantes.

mientras duró el contrato del Estado con la Compañía Telefónica, y, constituía dentro de los impuestos especiales, una verdadera rareza, puesto que carecía de la más mínima afinidad con el resto de dichos gravámenes.

El 1 de enero de 1986 España se integra en la Comunidad Económica Europea y, como consecuencia de ello, se deben adaptar la legislación de los impuestos indirectos españoles a las normas comunitarias. Se introduce el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), suprimiéndose el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE) y el Impuesto sobre el Lujó; en lo referente a los impuestos especiales, tiene lugar una profunda transformación plasmada en la **Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales**: los impuestos especiales, que hasta ese momento eran figuras independientes del IGTE, gravarán determinados tipos de bienes establecidos por ley de forma complementaria al IVA. De esta forma, la imposición indirecta pasa a asentarse fundamentalmente en dos pilares: el IVA, como impuesto sobre el consumo general, y los Impuestos Especiales, como impuestos sobre consumos específicos, quedando gravados los consumos específicos tanto por Impuestos Especiales (por ser bienes de consumo selectivo) como por el IVA (al igual que la generalidad de los bienes producidos o comercializados).

Además del IVA y de los impuestos especiales otras figuras impositivas van a completar la imposición indirecta en España, concretamente el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la Renta de Aduanas (que grava el comercio exterior de mercancías, básicamente su importación en el territorio aduanero comunitario).

La mencionada Ley 45/1985 y su Reglamento aprobado por el Real Decreto 2442/1985 configuraran un **nuevo sistema de impuestos especiales**, que incluye como impuestos especiales de fabricación al Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre la Cerveza, sobre Hidrocarburos y sobre Labores del Tabaco. Asimismo, para adaptar las normas comunitarias se creó el Impuesto sobre Mistelas y Vinos Especiales que requieren la adición de alcohol y supuso el antecedente del actual Impuesto sobre los Productos Intermedios.

A modo de resumen se puede señalar que la adhesión de nuestro país a la Comunidad Económica Europea se tradujo en el ámbito tributario en las siguientes modificaciones:

- La definitiva supresión de algunos impuestos especiales anacrónicos, como los que gravaban el consumo de azúcar y achicoria.
- La independencia del Impuesto sobre la Cerveza, anteriormente integrado en el Impuesto sobre Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas.
- La nueva denominación del Impuesto sobre Hidrocarburos, hasta entonces Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares, así como su configuración como impuesto sobre fabricación y no sobre ventas.
- La desaparición de los impuestos especiales que gravaban las bebidas refrescantes y el uso del teléfono.
- La inclusión de la imposición sobre el tabaco con naturaleza de impuesto especial.

- La eliminación de la Renta del Monopolio de Tabacos, por las exigencias impuestas por el Tratado de Roma, pasando los ingresos obtenidos por este monopolio a recaudarse a través del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco.
- La abolición del Impuesto sobre el Lujo, que grababa dentro del ámbito de los impuestos especiales a las gasolinas, bebidas alcohólicas y labores de tabaco, cuyos ingresos serán suplidos por la recaudación de los Impuestos de Hidrocarburos, Alcohol y Bebidas Derivadas y Labores del Tabaco.

Concretamente es la **Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales**, la que traspuso las Directivas comunitarias que se dictaron para configurar a la Unión Europea como un mercado interior a raíz del Acta Única⁶⁷, adaptando la legislación española a las exigencias comunitarias a fin de conseguir la libre circulación comunitaria de bienes y servicios. Ello supuso la armonización de las disposiciones que regulaban el IVA y los impuestos especiales con objeto de suprimir los ajustes fiscales en frontera y los controles en las fronteras interiores.

Como consecuencia de la plena integración de España en la Comunidad Económica Europea se trasladan las Directivas comunitarias a la regulación de los impuestos especiales, aplicándose por primera vez una legislación supranacional. En particular, se traspuso el contenido de la Directiva 92/12, que establece las normas generales de regulación de los impuestos especiales y de la circulación intracomunitaria de productos sujetos a los mismos. Además, también fueron integradas en la legislación española otras Directivas específicas⁶⁸ que regulan aspectos particulares de cada uno de los impuestos especiales.

Esta trasposición de Directivas comunitarias introdujo en el sistema fiscal español dos nuevos impuestos especiales de fabricación de ámbito comunitario con efectos de 1 de enero de 1993: el Impuesto sobre Productos Intermedios y el Impuesto sobre Vino y Bebidas Derivadas.

Sin embargo, la implantación del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas fue un proceso lento y complicado puesto que armonizar los sistemas fiscales de los Estados miembros constituye una tarea difícil debido, fundamentalmente, a las diferencias culturales existentes entre los países del sur y del norte de Europa. Se logró un consenso que permitió que, en aquellos países miembros que así lo decidieran, el consumo de vino y demás bebidas fermentadas, a excepción de la cerveza, fueran gravados al tipo impositivo cero. No obstante, al igual que el resto de los productos sujetos a impuestos especiales, fueron sometidos al mismo régimen general de tenencia, circulación y control existente a nivel comunitario. De esta forma, el establecimiento de este impuesto fue meramente instrumental con objeto de hacer posible el control y la circulación de estos productos dentro del sistema de circulación intracomunitario.

⁶⁷ Como establece el artículo 13 del Acta Única Europea, de 17 de febrero de 1986, por el que se introduce el artículo 8.A en el Tratado de Roma: *el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores...*

⁶⁸ Directivas que son abordadas en los apartados siguientes de este capítulo que analizan el proceso armonizador de los impuestos especiales.

Por otra parte, el establecimiento del Impuesto sobre Productos Intermedios supuso una reseñable novedad en el sistema español de impuestos especiales. Como principio general se optó por considerar productos intermedios a las bebidas alcohólicas cuyo alcohol contenido, o al menos parte del mismo, no se hubiera obtenido exclusivamente por fermentación. Así, el artículo 31 de la Ley 38/92 de impuestos especiales califica de productos intermedios a todos aquellos *productos con un grado alcohólico superior a 1,2 % en volumen e inferior o igual a 22%, no comprendidos dentro del ámbito objetivo del impuesto sobre la cerveza, ni del impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas*⁶⁹. Sin embargo, y como excepción, la Comunidad Europea permitió no someter a tributación en España a los productos intermedios que precisasen pequeñísimas cantidades de adicción de alcohol en su elaboración, siempre que el incremento en grado alcohólico volumétrico no aumentase más del 1% el grado alcohólico volumétrico que hubieran adquirido tras la fermentación. En virtud de esta autorización, no fueron sometidos a gravamen en territorio español los productos con denominación de origen Montilla-Moriles, Tarragona, Priorato y Tierra Alta.

La armonización comunitaria generó un cambio sustancial de la normativa española y la situación de los impuestos especiales se adaptó por completo a los esquemas que respondían a una armonización supranacional, que afectaba a todos los Estados miembros de la Unión Europea.

La **Ley 66/1997**, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que entra en vigor el 1 de enero de 1998, implantó en nuestro país el **Impuesto de Electricidad**, que en ese momento no estaba armonizado a nivel comunitario, aunque posteriormente lo haría al incluirse dentro del ámbito de la Directiva 2003/96/CEE, del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructuró el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad⁷⁰. De hecho esta Ley persiguió como objetivo básico la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo que, en concepto de coste específico a la minería del carbón, se estableció hasta el 31 de diciembre de 1997 sobre la facturación eléctrica.

La **Ley 24/2001**, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, introdujo en el ordenamiento tributario español el **Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos** con efectos del 1 de enero de 2002. Este impuesto no es un impuesto especial de fabricación, sino un impuesto finalista cuyos rendimientos obtenidos quedan afectos en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria o a actuaciones medioambientales.

La **Ley 22/2005**, de 18 de noviembre, incluyó un nuevo Título III en la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, en el que se regulaba por primera vez el nuevo **Impuesto Especial sobre el Carbón**. Su desarrollo reglamentario tuvo lugar a través del Real Decreto 774/2006, de 23 de junio, que sometió a tributación la

⁶⁹ Son ejemplos de productos intermedios: los vermouths, mistelas y los vinos de Jerez y de Oporto.

⁷⁰ El objetivo de la citada Directiva fue establecer una imposición mínima sobre la electricidad en todos los Estados miembros para conseguir el adecuado funcionamiento del mercado único eléctrico.

puesta a consumo de carbón modificando el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/95, de 7 de julio.

Además de los impuestos especiales armonizados a nivel comunitario citados anteriormente, en España surgió una nueva figura impositiva creada como impuesto no armonizado: el **Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte**, que surgió para compensar la supresión de los tipos impositivos incrementados del IVA existentes hasta el 1 de enero de 1993 (fecha de creación del Mercado Único). En este caso España hizo uso de la potestad tributaria de que disponen los países miembros para establecer impuestos especiales distintos de los armonizados, siempre y cuando no den lugar a formalidades relativas al cruce de las fronteras intercomunitarias. Este impuesto grava en territorio español la primera matrícula definitiva de vehículos, embarcaciones y aviones, ya sean nuevos o usados.

La Directiva 2008/118/CE obligó a los Estados miembros a adoptar y publicar antes del 1 de enero de 2010 las disposiciones normativas nacionales necesarias para su transposición. Este mandato fue ejecutado en nuestro país a través de **la Ley 2/2010**, de 1 de marzo, modificó la Ley 38/92 de Impuestos Especiales, que **transpone la Directiva 2008/118/CE** del Consejo, la cual a su vez derogó la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. Por lo que actualmente se regula en una sola Directiva 2008/118/CE el régimen general de los impuestos especiales que gravan el consumo de los siguientes productos: productos energéticos y electricidad (regulados en la Directiva 2003/96/CE), alcohol y bebidas alcohólicas (regulados por las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE) y labores de Tabaco (reguladas por las Directivas 95/59/CE y 92/79/CEE y 92/80/CEE).

Por su parte, el **Real Decreto 191/2010**, de 26 de febrero, modificó el Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/95, de 7 de julio. Estas modificaciones legislativas fueron provocadas por la necesidad de implantar en todo el territorio comunitario el procedimiento de control informatizado de los movimientos de productos objeto de impuestos especiales de fabricación, pasando a ser residual el procedimiento de control mediante documentos escritos (soporte papel).

Por **Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 3/2012**, de 17 de enero, se integró el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, en vigor desde el 1 de enero de 2013, dentro del Impuesto sobre Hidrocarburos tanto en el tramo estatal como en el tramo autonómico.

De esta forma, tal y como recoge el Cuadro 4.1., los impuestos especiales quedan configurados en dos grandes bloques: los impuestos especiales de fabricación que comprenden los que recaen sobre el alcohol y bebidas alcohólicas (Alcohol y Bebidas Derivadas, Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas y Productos Intermedios), el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre Labores del Tabaco; y el resto de impuestos especiales que no tienen la consideración de

impuestos de fabricación, integrados por el Impuesto sobre la Electricidad, el Impuesto sobre el Carbón y el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

Con respecto de estos últimos, el Impuesto sobre la Electricidad está armonizado al incluirse dentro del ámbito de la Directiva 2003/96/CEE, por la que se reestructuró el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, aunque actualmente no forma parte de los denominados impuestos de fabricación. Por el contrario, ni el Impuesto Especial sobre el Carbón ni el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se encuentran armonizados a nivel europeo.

**CUADRO 4.1.
LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN ESPAÑA. AÑO 2014**

	IMPUESTOS ESPECIALES	RECAUDACIÓN (millones de euros)
IMPUESTOS DE FABRICACIÓN (ARMONIZADOS)	1. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas	761
	2. Impuesto sobre la Cerveza	293
	3. Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas	----
	4. Impuesto sobre Productos Intermedios	19
	5. Impuesto sobre Hidrocarburos	9.724
	6. Impuesto sobre las Labores del Tabaco	6.661
OTROS IMPUESTOS ESPECIALES	7. Impuesto sobre la Electricidad (armonizado)	1.383
	8. Impuesto sobre el Carbón (armonizado)	265
	9. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	-1

Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT (2013).

Por último cabe señalar que en los últimos años se han ido creando numerosos impuestos de carácter autonómico, encaminados fundamentalmente a cubrir necesidades de financiación, algunos de los cuales podrían englobarse, con algunas objeciones en cuanto a su naturaleza, dentro de los impuestos especiales no armonizados a nivel comunitario. Su descripción y análisis se realiza en el anexo a este capítulo 4.

4.2. Los impuestos especiales armonizados: los impuestos de fabricación

Los impuestos especiales de fabricación son exigibles en todos los Estados miembros y se encuentran armonizados actualmente por la Directiva 2008/118/CE. Además de estos impuestos obligatorios, cada país miembro puede establecer otros gravámenes sobre productos siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios y no den lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras en el comercio intracomunitario. En nuestro país haciendo uso de esta facultad, se ha establecido el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (coloquialmente conocido como impuesto sobre matriculación).

Como ya se ha señalado anteriormente, en España la trasposición de la normativa comunitaria relativa a los impuestos especiales ha tenido lugar, fundamentalmente, con la entrada en vigor de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, desarrollada por el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1165/1995, así como con sus sucesivas modificaciones

En cuanto a la **naturaleza** de los llamados impuestos especiales de fabricación, en concordancia a lo señalado en la ley española, puede concluirse que son impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de los bienes, que se determinan en el ámbito objetivo de cada uno de ellos, gravando, en fase única, su fabricación o su importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial comunitario.

En relación con el **ámbito espacial** de aplicación de los impuestos especiales en el caso de España, a pesar que el artículo 3 de la Ley 38/92 empieza excluyendo del mismo a las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, a continuación matiza que los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán exigibles en las islas Canarias, mientras que el Impuesto sobre la Electricidad será exigible en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

En consecuencia, en España a la hora de delimitar el ámbito territorial de aplicación de los impuestos especiales han de tenerse en cuenta dos tipos de normas: unas que afectan solamente a las Islas Canarias, en las que rige exclusivamente la normativa general prevista para los movimientos de ámbito interno⁷¹, no siendo de aplicación las normas que regulan los intercambios comunitarios; y, por otra parte, la totalidad de las normas contenidas en la Ley y en el Reglamento de los Impuestos Especiales- incluyendo las relativas al control de los movimientos intracomunitarios- que son de aplicación en el resto del territorio español (península e Islas Baleares) con exclusión de Ceuta y Melilla.

⁷¹ Disposiciones particulares en relación con Canarias, que incluyen también diferencias de tipos impositivos (artículo 23 Ley 38/92).

La **armonización de las exenciones** establecidas por Directiva comunitaria ha sido reflejada en la legislación española a través del artículo 9 de la Ley 38/92, de Impuestos Especiales. Sin perjuicio de las exenciones previstas específicamente en el marco de cada impuesto especial de fabricación, se establece como supuesto general de exención aplicable a todos los impuestos especiales de fabricación, la fabricación de productos que se destinen:

- a) *A ser entregados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares,*
- b) *A organizaciones internacionales y a los miembros de dichas organizaciones, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichas organizaciones o en los acuerdos de sede,*
- c) *A las fuerzas armadas de otros Estados, que sean parte del Tratado del Atlántico Norte y a las fuerzas armadas a que se refiere el artículo 1 de la Decisión 90/6407/CEE, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas,*
- d) *Al avituallamiento de los buques que realicen navegación marítima internacional o estén afectos al salvamento o la asistencia marítima, excluidos, en todo caso, los que realicen navegación privada de recreo.*

También ha sido previsto en las normas españolas que dichas exenciones puedan concederse, en los casos que el Reglamento de Impuestos Especiales regule, mediante la devolución de los impuestos especiales previamente satisfechos.

Los impuestos especiales de fabricación, en contraposición con otros impuestos existentes en España, poseen las siguientes características:

- a) La existencia del llamado régimen suspensivo, por el que, a pesar de realizarse el hecho imponible, el devengo del impuesto se retrasa hasta el momento de la puesta a consumo del bien sujeto al impuesto especial. Los bienes pueden permanecer en régimen suspensivo mientras no salgan de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan, así como, durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos⁷².

La razón económica que justifica la existencia de este régimen suspensivo es impedir la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo.

Con el objetivo de garantizar la libertad de adquisición en otros Estados comunitarios, también se permite la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se haya satisfecho el impuesto en un Estado miembro, gravándose en el Estado de destino y produciéndose la devolución en el de expedición.

⁷² Tal y como lo expresa el apartado 3 de la exposición de motivos de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

- b) La repercusión obligatoria del impuesto por parte de los sujetos pasivos con objeto de que el gravamen sea realmente soportado por el consumidor.
- c) La devolución de los impuestos satisfechos en aquellos supuestos en que no se ha producido el consumo del bien sujeto, cuando se produce la exportación a terceros países o la expedición de los productos a otro Estado miembro de la Unión Europea, así como, para alguno de los impuestos especiales, cuando los productos se devuelven a fábrica o depósito fiscal, o bien se destruyen bajo control.

A continuación pasamos a analizar el grado de armonización alcanzado por los diferentes impuestos especiales en España.

4.3. La imposición sobre los productos energéticos: rasgos esenciales en la Unión Europea y armonización en España

Entre los productos energéticos sometidos a imposición en la Unión Europea pueden diferenciarse: los hidrocarburos, la electricidad y el carbón. Los primeros en armonizarse, tras la aparición del mercado único, fueron los hidrocarburos y, posteriormente, se armonizaron la electricidad y el carbón.

4.3.1. La armonización en los hidrocarburos

El proceso armonizador del Impuesto sobre Hidrocarburos en la Unión Europea supuso establecer una estructura impositiva común y una aproximación de tipos impositivos en los Estados miembros. Concretamente la armonización en la estructura se produjo con la Directiva 92/81/CEE mientras que la armonización para la aproximación de tipos se introduce con la Directiva 92/82/CEE. Esta normativa fue derogada por la **Directiva 2003/96/CE** que establece la actual regulación de los productos energéticos, incluyendo dentro de los mismos a la electricidad.

Actualmente, la armonización de los hidrocarburos se regula junto con los demás productos calificados como *energéticos*, entre los que se incluyen la electricidad y otros que, aun no teniendo específicamente este atributo, son susceptibles de generar energía.

En relación con los hidrocarburos, se somete a imposición exclusivamente su consumo como combustible o carburante, por lo que si no son empleados para otros usos no quedarían sujetos a imposición.

Para la armonización de estos productos no sólo se tuvo en cuenta su componente recaudatorio sino que se consideró también su incidencia sobre el medio ambiente. Como menciona Rodríguez Luengo (2004) la imposición sobre hidrocarburos internaliza los beneficios y los costes derivados de la construcción y el mantenimiento de la red viaria, la congestión, la siniestralidad y los daños en el

medioambiente, hace descender los consumos excesivos de productos petrolíferos (al aumentar el precio de estos productos) y proporciona recursos importantes a un bajo coste administrativo.

En el Cuadro 4.2. se muestran los productos gravados por el Impuesto sobre Hidrocarburos de acuerdo con la clasificación de la Nomenclatura Combinada⁷³, establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2.658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987.

⁷³ La Nomenclatura Combinada (NC) es la nomenclatura que utiliza el sistema aduanero de la Unión Europea para clasificar a las mercancías y aplicar el arancel aduanero común. Esta nomenclatura otorga un número de ocho cifras a cada mercancía para su clasificación. Todas las mercancías se agrupan en 22 secciones que se dividen en 99 capítulos. En la sección IV, en el capítulo 22 se encuentran clasificadas las bebidas alcohólicas.

**CUADRO 4.2.
PRODUCTOS GRAVADOS POR EL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS**

CÓDIGO NC	PRODUCTO	CÓDIGO NC	PRODUCTO
27	COMBUSTIBLES MIMERALES	22	BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOHÓLICOS Y VINAGRES
2705	Gases de hulla, agua, pobre y similares	2207.20.00	Alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, destinados a carburantes
2706	Alquitranes minerales de hulla, lignito o turba y demás	29	PRODUCTOS QUÍMICOS ORGÁNICOS
2707	Aceites y productos de la destilación de alquitranes de hulla	2905.11.00	Alcohol metílico obtenido a partir de origen agrícola o vegetal
2709	Aceites crudos de petróleo o mineral bituminoso	15	GRASAS Y ACEITES ANIMALES O VEGETALES
2710	Aceites no crudos de petróleo o mineral bituminoso	1507	Aceite en bruto, incluso desgomado
2711	Gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos	1508	Aceite en bruto
2712	Vaselina, parafina, ceras minerales y productos similares obtenidos por síntesis u otros procedimientos	1509	Aceite de oliva y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente
2715	Mezclas bituminosas a base de asfalto o betunes naturales	1510	Demás aceites obtenidos de la aceituna, incluso refinado, pero sin modificar químicamente
29	PRODUCTOS QUÍMICOS ORGÁNICOS	1511	Aceite de palma y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente
2901	Hidrocarburos acíclicos	1512	Aceites de girasol, cártamo o algodón, incluso refinados, pero sin modificar químicamente
2902	Hidrocarburos cíclicos	1513	Aceites de coco, almendra de palma o de babasú, incluso refinados, pero sin modificar químicamente
34	JABONES, AGENTES DE SUPERFIFICE ORGÁNICOS Y PREPARACIONES	1514	Aceites de nabo, colza o mostaza, incluso refinados, pero sin modificar químicamente
3403	Preparaciones lubricantes	1515	Demás grasas y aceites vegetales fijos, , incluso refinados, pero sin modificar químicamente
38	PRODUCTOS DIVERSOS DE LAS INDUSTRIAS QUÍMICAS	1516	Grasas y aceites, animales o vegetales, y sus fracciones, parcial o totalmente hidrogenados, interesterificados, reesterificados o elaidinizados, incluso refinados, pero sin preparación
3811	Preparación de aceites minerales	1517	Margarina; mezclas o preparaciones alimenticias de grasas o aceites, animales o vegetales
3817	Mezclas de aquilbencenos y aquilnaftalenos	1518	Grasas y aceites, animales o vegetales, y sus fracciones, cocidos, oxidados, deshidratados, sulfurados, soplados, polimerizados por calor en vacío o atmósfera inerte, o modificados químicamente; mezclas o preparaciones no alimenticias de grasas o de aceites

Fuente: Elaboración propia a partir del Diario Oficial de la Unión Europea L 285/213, de 30 de noviembre de 2015.

Además, están también incluidos en el ámbito objetivo del impuesto los productos no comprendidos en el apartado anterior, destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes. También se comprenden los productos destinados a ser utilizados como combustibles, a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos.

Por el contrario, no están sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen:

- a) La utilización de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburante o combustible.
- b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos.

En relación con el proceso armonizador se conceden períodos transitorios para ajustar las legislaciones nacionales a los niveles mínimos comunitarios; es el caso, entre otros Estados miembros, de Austria, España, Luxemburgo y Portugal. El artículo 18.3 de la Directiva 2003/96/CE concede un periodo transitorio para que España:

Pueda ajustar su nivel impositivo nacional para el gasóleo utilizado como carburante al nuevo nivel mínimo de 302 euros, y hasta el 1 de enero de 2012 para llegar a los 330 euros. Hasta el 31 de diciembre de 2009 podrá aplicar, además, un tipo reducido especial al gasóleo utilizado como carburante para fines profesionales, siempre que el resultado no sea un nivel de imposición inferior a 287 euros por 1 000 litros y que no se reduzcan los niveles nacionales de imposición vigentes a 1 de enero de 2003. Desde el 1 de enero de 2010 hasta el 1 de enero de 2012, podrá aplicar un tipo diferenciado para el uso profesional del gasóleo utilizado como carburante, siempre que el resultado no sea un nivel de imposición inferior a 302 euros por 1 000 litros y que no se reduzcan los niveles nacionales de imposición vigentes el 1 de enero de 2010. El tipo reducido especial para el uso profesional del gasóleo utilizado como carburante podrá aplicarse también a los taxis hasta el 1 de enero de 2012.

Las consecuencias del proceso armonizador en España del Impuesto sobre Hidrocarburos pueden resumirse en los tres aspectos relevantes siguientes:

1. Se ensanchó ampliamente el ámbito objetivo del impuesto para incluir todos los productos sometidos a imposición en la Unión Europea (señalados en el epígrafe anterior).
2. Se excluyó de tributación, vía exenciones o devoluciones, a todos los productos que no fueran destinados para su uso como carburantes o combustibles.
3. Se amplió considerablemente el número de beneficios fiscales concedidos a determinados productos que fueran empleados en distintos usos, como por ejemplo: hidrocarburos utilizados como lubricantes, productos petrolíferos destinados al avituallamiento de buques que realicen navegación de cabotaje (el avituallamiento de buques para la navegación por aguas internacionales ya estaba exenta), combustibles empleados en la tracción de ferrocarriles e

inicialmente a los empleados en la generación de electricidad (exención ya derogada).

4.3.2. La armonización en la electricidad

El proceso armonizador de la electricidad en la Unión Europea se lleva a cabo con la puesta en práctica de dos Directivas:

- La **Directiva 2003/92/CE** del Consejo, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/388/ CEE en lo referente a las normas relativas al lugar de entrega del gas y la electricidad.
- La **Directiva 2003/96/CE** del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

El adecuado funcionamiento del mercado interior y la consecución de objetivos de otras políticas comunitarias hacían adecuado establecer niveles mínimos de imposición sobre los productos energéticos, tales como la electricidad, el gas natural y el carbón. Bajo este planteamiento, se someten a tributación mínima los productos energéticos, al igual que ya lo estaban los hidrocarburos.

A efectos de aplicarse los niveles mínimos de imposición exigibles en los Estados miembros, la Directiva 2003/96/CE especifica lo que se entiende por *productos energéticos* utilizando los códigos de la Nomenclatura Combinada, reflejados en el Reglamento (CE) nº 2031/2001 de la Comisión. En relación con la electricidad, se somete a imposición la energía eléctrica suministrada desde las instalaciones consideradas como fábricas o depósitos fiscales. El ámbito objetivo del Impuesto está constituido por la energía eléctrica clasificada en el código de la Nomenclatura Combinada (NC) 2716.

Se concede a los Estados miembros libertad para aplicar exenciones o reducciones en el nivel de imposición ya sea directamente, aplicando un tipo diferenciado o incluso reembolsando la totalidad o parte del impuesto, eso sí, siempre que se respeten los mínimos establecidos⁷⁴.

Los tipos impositivos diferenciados deben aplicarse con control fiscal, ser compatibles con el derecho comunitario y encontrarse en alguno de los casos que establece el artículo 5 de la Directiva 2003/92/CE:

- Estar directamente vinculados a la calidad del producto.
- Depender de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción.
- Utilizarse para el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), en la recogida de residuos, al servicio de las fuerzas armadas, la administración pública, las personas minusválidas o las ambulancias.

⁷⁴ Tal y como establece el artículo 6 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

- Mantenerse unos niveles mínimos, según sean utilizados con fines profesionales o no profesionales.

Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, se faculta a los Estados miembros a aplicar exenciones parciales o totales, o reducciones del nivel de imposición en la electricidad, dependiendo de su origen o utilización, en casos como los siguientes:

- Cuando su origen sea solar o eólico (generada por el oleaje), hidráulico, generada por biomasa, por metano emitido por minas de carbón o por pilas de combustible.
- Cuando sea utilizada para la generación combinada de calor y electricidad (con generadores que respeten el medio ambiente), para el transporte de pasajeros y mercancías por ferrocarril, metro, tranvía o trolebús, como carburante para la navegación por aguas interiores (que no sea la navegación de recreo), para uso doméstico o por organizaciones caritativas, y para labores agrarias, hortícolas, piscícolas y de silvicultura (con aplicación de tipo impositivo cero).

Se concede a Portugal la posibilidad de establecer exenciones totales o parciales a la electricidad importada hasta el 1 de enero de 2010, y a Grecia y Francia, un periodo transitorio (hasta el 1 de enero de 2010 para Grecia, y hasta el 1 de enero de 2009 para Francia) para adaptar su régimen fiscal.

En España la electricidad estuvo gravada con anterioridad a su armonización comunitaria, aunque es la Ley 66/1997 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, de 30 de diciembre la que integró la electricidad dentro de los impuestos especiales sujetos a gravamen. Sin embargo, su implantación fue claramente finalista ya que con la inclusión de este impuesto se perseguía obtener los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo que se giraba hasta entonces en la factura eléctrica en concepto de *coste específico asignado a la minería del carbón*.

Posteriormente, la Directiva 2003/96/CE introdujo la obligatoriedad de gravar la electricidad en los Estados miembros, sometiéndola a tributación junto con el resto de productos energéticos. El objetivo de la armonización fue el establecimiento de una imposición mínima para garantizar el correcto funcionamiento del mercado único.

Al existir en nuestro país un impuesto sobre electricidad español cuya estructura era compatible con las condiciones fijadas en la Directiva 2003/96/CE, **en España la única novedad significativa que produce la trasposición de la normativa comunitaria**⁷⁵ es el establecimiento de un tipo mínimo de gravamen en la electricidad, fijado en euros por megavatio-hora (MWh).

⁷⁵ La Ley 22/2005 modifica algunos preceptos de la Ley de impuestos especiales 38/1992 en lo concerniente al impuesto sobre la electricidad.

A pesar de que la normativa nacional española inicialmente incluyó el impuesto sobre la electricidad dentro de los impuestos de fabricación, actualmente este impuesto ha quedado fuera de este grupo. La conjunción entre la electricidad y los conceptos tributarios que se dan en los impuestos sobre el alcohol, hidrocarburos y tabaco es escasa. Como bien señala González-Jaraba (2005:26): *Así, aunque existe la figura del régimen suspensivo entre fábricas y depósitos fiscales, los movimientos físicos de la energía eléctrica tienen nula relevancia a la hora de conformar la base imponible del impuesto, que se asemeja en España, como ocurre con el impuesto sobre determinados medios de transporte, a la del IVA⁷⁶, cobrando por tanto trascendencia el precio facturado. Por otro lado, el devengo en la práctica está dissociado de la salida del producto de la fábrica o depósito, puesto que habitualmente se producirá en el momento de la facturación (en la que se recogen, como es natural, múltiples “salidas” de electricidad). No existe una circulación propiamente dicha del producto (la electricidad no “circula” del mismo modo que los bienes afectados por los impuestos de fabricación). Finalmente, la electricidad tampoco se “almacena” en un depósito fiscal, ni puede ser objeto de control mediante recuento de existencias. Los depósitos fiscales en este impuesto son realmente peculiares: los distribuidores, que toman la energía de las redes de transporte eléctrico y los titulares de dichas redes.*

España hizo uso de su potestad para establecer las siguientes exenciones en el Impuesto sobre Electricidad armonizado:

- La energía eléctrica suministrada en el marco de relaciones diplomáticas o consulares, a organizaciones internacionales reconocidas, a las fuerzas armadas de otros Estados de la OTAN, o a países con los que se establezcan acuerdos internacionales (exenciones comunes con todos los Estados miembros).
- La fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones.
- La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica.

4.3.3. La armonización del carbón

El Impuesto sobre el Carbón, al igual de lo que ocurrió con la electricidad, se implantó en todos los Estados miembros como consecuencia de la promulgación de la **Directiva 2003/96/CE** del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

⁷⁶ El artículo 64 ter. de la Ley 38/92 de Impuestos Especiales establece que la base imponible del impuesto sobre la electricidad estará constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión del devengo del Impuesto, se habría determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora de este último impuesto.

Se trata de un impuesto que no ha sido incluido dentro de los impuestos especiales de fabricación armonizados a nivel comunitario, por lo que no se le aplican ni las normas de control sobre operadores (propias de los impuestos especiales de fabricación), ni tampoco las normas relativas a la circulación de productos, lo que le hace tener una regulación específica que difiere a la del impuesto sobre hidrocarburos (principal impuesto energético armonizado).

A nivel europeo se considera carbón a los combustibles y aceites minerales comprendidos en el capítulo 27 de la Nomenclatura Combinada, establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2.658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, reflejados en el Cuadro 4.3.

CUADRO 4.3. PRODUCTOS GRAVADOS POR EL IMPUESTO SOBRE EL CARBÓN

CÓDIGO NC	PRODUCTO
2701	Hullas; briquetas, ovoides y combustibles sólidos similares, obtenidos de la hulla
2702	Lignitos, incluso aglomerados, excepto el azabache
2704	Coques y semicoques de hulla, lignito o turba, incluso aglomerados; carbón de retorta
2708	Aceites crudos de petróleo o mineral bituminoso
2713	Coque de petróleo, betún de petróleo y demás residuos de los aceites de petróleo o de mineral bituminoso
2714	Betunes y asfaltos naturales; pizarras y arenas bituminosas; asfaltitas y rocas asfálticas

Fuente: Elaboración propia a partir del Diario Oficial de la Unión Europea L 285/213, de 30 de noviembre de 2015.

La consecuencia directa de la Directiva 2003/96/CE es la **implantación del Impuesto Especial sobre el Carbón en España**, que aunque está armonizado no se engloba en nuestro ordenamiento jurídico dentro de los impuestos especiales de fabricación ya que el hecho imponible se determina por la puesta a consumo y no por la fabricación o producción.

Según el artículo 77 de la Ley de Impuestos Especiales (L 38/1992), se considera *puesta a consumo* la primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito espacial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón. Asimismo, tienen la consideración de primera venta o entrega: las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinan el carbón a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlo la exención; y el autoconsumo de carbón, esto es, la utilización o consumo que efectúen los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios.

No están sujetas, bajo ciertos requisitos, las ventas o entregas de carbón que impliquen su envío directo por el productor o extractor, importador o adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.

Tampoco se somete a imposición al autoconsumo de carbón efectuado por sus productores o extractores dentro de las instalaciones de producción o extracción y directamente vinculado a la realización de estas actividades.

Asimismo, se establecen varias exenciones por motivos de diverso índole:

- Para evitar la doble imposición: exención de la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen el carbón a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, o cuando lo destinen a su envío fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.
- Para estimular determinados usos: producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor (exención que actualmente está derogada); reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos; procesos mineralógicos; combustible de consumo doméstico y residencial; cualquier otro uso que no suponga combustión.

4.4. La imposición sobre las labores del tabaco: rasgos esenciales en la Unión Europea y armonización en España

El proceso armonizador del tabaco en la Unión Europea se ha ido desarrollando progresivamente con la aprobación de las siguientes directivas:

- 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.
- **Directiva 2011/64/UE**, de 21 de junio de 2011, establece la estructura y regula los tipos impositivos mínimos actualmente vigentes. Esta Directiva deroga las Directivas 92/79/CEE y 92/80/CEE.

El análisis de las Directivas anteriormente mencionadas, así como los motivos de su establecimiento y los cambios provocados por su implantación, son objeto de un análisis pormenorizado en la Parte III de esta investigación, que se dedica exclusivamente al estudio del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco. No obstante, en este apartado se ha considerado procedente mencionar brevemente las principales de la armonización comunitaria y de su implicación en España.

El primer rasgo fundamental que supone la armonización es hacer recaer el impuesto exclusivamente sobre todas las labores que se comercializan para ser fumadas, no siendo por tanto objeto del impuesto el tabaco en bruto o en rama. A efectos de la aplicación del impuesto en los Estados miembros tienen la consideración de labores del tabaco los siguientes productos: los cigarrillos y los cigarrillos, los cigarrillos, la picadura para liar y los demás tabacos para fumar.

Además, la armonización ha supuesto establecer, en todos los Estados miembros, supuestos de exención y devolución del impuesto cuando se produzca la desnaturalización o a la destrucción de las labores de tabaco. Igualmente, han sido establecidas franquicias fiscales comunes para:

- Labores del tabaco importadas por los viajeros procedentes de países terceros: franquicia establecida por la Directiva 69/169/CEE y actualmente derogada por la Directiva 2007/74/CE.

Las cantidades máximas sobre las que se aplica la franquicia para viajeros mayores de diecisiete años procedentes de terceros países son: 200 cigarrillos, o 100 cigarrillos, o 50 cigarrillos, o 250 gramos de las restantes labores.

- Pequeños envíos sin carácter comercial: franquicia implantada por la Directiva 78/1035/CEE y que, tras varias modificaciones, se regula hoy por la Directiva 2006/79/CE 2006.

Las cantidades máximas sobre las que se aplica la franquicia para los pequeños envíos con carácter ocasional, efectuados por un particular con destino a otro particular, procedentes de terceros países son: 50 cigarrillos, o 25 cigarrillos, o 10 cigarrillos, o 50 gramos de las restantes labores.

El proceso armonizador se ha llevado a cabo en la Unión Europea en varias etapas. Comenzó con la armonización de la estructura impositiva: se establece qué labores de tabaco deben ser gravadas, con la exclusión del tabaco en bruto o en rama, se delimitan las obligatorias exenciones y devoluciones en los casos de naturalización y destrucción, y se fijan las franquicias para viajeros procedentes de terceros países y pequeños envíos sin carácter comercial. A continuación se procedió a la implantación y modificación de tipos impositivos mínimos, tarea que sigue desarrollándose en la actualidad.

Desde el punto de vista económico la armonización fiscal de las labores del tabaco se justificó por el gran potencial recaudador que tiene este impuesto en todos los países de la Unión Europea, al margen de eliminar las distorsiones que perturben

el correcto funcionamiento del mercado único y el papel paternalista que debe jugar el Estado al considerarse su consumo como un mal público por los efectos externos que genera sobre la salud.

En el **proceso armonizador del Impuesto sobre Labores del Tabaco en España** se pueden destacar que anteriormente a la integración de España en la Comunidad Económica Europea (CEE) ya existía este gravamen, si bien hasta la promulgación de la Ley 39/1979 no tuvo la naturaleza de impuesto especial.

La integración de España en la Comunidad Económica Europea supuso, además, armonizar la estructura y fijar los tipos mínimos de gravamen de las labores del tabaco con las siguientes consecuencias:

- La total consideración de la naturaleza de impuesto especial a las labores de tabaco (ya avanzada en la Ley 39/1979).
- La desaparición de la Renta del Monopolio de Tabacos, por las obligaciones exigidas por la adhesión a la Comunidad Económica Europea, pasando los ingresos anteriormente obtenidos por dicho monopolio a integrar las cantidades recaudadas por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco (además de los ingresos obtenidos por el IVA aplicado a dichos consumos).
- El establecimiento de nuevos supuestos de exención y devolución, en los casos de desnaturalización o destrucción de las labores del tabaco bajo control de la administración tributaria.
- La adopción de las franquicias fiscales para las labores de tabaco importadas por viajeros procedentes de terceros países y para pequeños envíos sin carácter comercial.

En general las labores del tabaco gravadas sufrieron pocas modificaciones con respecto de la legislación anterior vigente en España, tan sólo se redujo su ámbito de aplicación al excluir de sujeción impositiva al rapé y al tabaco para mascar y se estableció en el tabaco para fumar un nuevo epígrafe para diferenciar a la picadura para liar. Por su parte, el gravamen de los cigarrillos se fue ajustando a los niveles mínimos exigidos por las directivas comunitarias, mientras que los cigarrillos y cigarrillos gozaron de un tipo reducido durante un período de seis años.

4.5. La imposición sobre las bebidas alcohólicas: rasgos esenciales en la Unión Europea y armonización en España

La imposición sobre el alcohol comprende distintas bebidas alcohólicas que han sido sometidas a gravamen en los Estados miembros y cuya estructura básica y tipos impositivos mínimos aplicables han sido armonizados en el ámbito de la Unión Europea. La estructura básica de la imposición sobre el alcohol y sus derivados se establece en la **Directiva 92/83/CEE** del Consejo de 19 de octubre de 1982, mientras que los tipos impositivos quedan fijados en la **Directiva 92/84/CEE** del Consejo, de 19 de octubre de 1992.

Como **rasgos esenciales de la armonización sobre las bebidas alcohólicas** se pueden destacar los siguientes:

- a) Se somete a gravamen el consumo de alcohol y bebidas alcohólicas en todos los países de la Unión Europea.
- b) La imposición sobre bebidas alcohólicas comprende los siguientes impuestos: el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios y el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
- c) Las definiciones de los distintos productos alcohólicos se realizan conforme a los códigos de la Nomenclatura Combinada Comunitaria (NC), establecidos por el Reglamento (CEE) nº 2.658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987.
- d) En el Impuesto sobre la Cerveza la definición de bebida analcohólica, grado alcohólico adquirido y grado plato se encuentra contenida en las propias directivas armonizadoras.
- e) Se establecen como exenciones comunes en todos los Estados miembros:
 - ✓ La fabricación e importación de alcohol y bebidas alcohólicas que se destinen a la producción de vinagre (Código NC 2209).
 - ✓ Las importaciones de bebidas alcohólicas realizadas por viajeros mayores de diecisiete años procedentes de terceros países, siempre que no superen ciertos límites⁷⁷.
 - ✓ Los pequeños envíos expedidos, por un particular, con carácter ocasional desde un país tercero hacia otro particular sin contraprestación y con determinados límites cuantitativos.
- f) Se contemplan devoluciones comunes en todos los Estados miembros en los casos de:
 - ✓ Utilización de alcohol o bebidas alcohólicas en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas.
 - ✓ Uso de alcohol y bebidas alcohólicas para la producción de alimentos rellenos u otros, siempre que el contenido de alcohol no supere ciertas proporciones.
 - ✓ Devoluciones de alcohol o bebidas alcohólicas a fábricas o depósitos fiscales.
 - ✓ Destrucciones de bebidas alcohólicas que no sean susceptibles de consumo humano por ingestión.

El proceso armonizador de las bebidas alcohólicas se realiza en la Unión Europea en dos etapas: por un lado, se armoniza la estructura de estos impuestos y, después, se produce la aproximación de los tipos impositivos.

⁷⁷ Los límites actuales son: 1 litro de alcohol o bebidas alcohólicas, 4 litros de vino tranquilo, 16 litros de cerveza o 2 litros de productos intermedios o vinos espumosos.

Con el fin de garantizar el funcionamiento del mercado interior, la **Directiva 92/83/CEE** del Consejo, de 19 de octubre de 1992, estableció una **estructura armonizada para los distintos tipos de bebidas alcohólicas**⁷⁸, definiendo qué se entiende por cada producto sujeto a gravamen. De esta manera se pretendía alcanzar una mayor convergencia en la regulación de los impuestos especiales aplicados en los diferentes Estados miembros a fin de reducir las distorsiones de la competencia y el fraude fiscal existentes.

En relación con el impuesto especial sobre la cerveza a nivel comunitario se establecen los siguientes criterios:

- a) La cerveza se determinará por referencia a la cantidad de hectolitros/grado de producto acabado.
- b) Los Estados miembros podrán distribuir las cervezas en categorías con un contenido máximo de cuatro grados Plato⁷⁹ y aplicar el mismo tipo de impuesto especial por hectolitro a todas las cervezas que se ajusten a una categoría determinada.
- c) Los Estados miembros podrán aplicar tipos reducidos del impuesto especial a la cerveza fabricada por pequeñas empresas independientes, siempre que dichos tipos no se apliquen a empresas que produzcan más de 200.000 hl de cerveza al año y no sean inferiores en más de un 50% al tipo nacional del impuesto especial.
- d) Los tipos reducidos que establezcan los Estados miembros deberán aplicarse de la misma forma a la cerveza procedente de pequeñas fábricas de cerveza situadas en otros Estados miembros que se suministre en su territorio.
- e) Los Estados miembros podrán aplicar tipos inferiores al tipo mínimo a la cerveza cuyo grado alcohólico volumétrico no sea superior al 2,8 %.

Los criterios armonizadores de los impuestos sobre los vinos tranquilos, espumosos y productos intermedios se pueden sintetizar en:

- a) Los productos se gravarán en función de la cantidad de hectolitros de producto acabado.
- b) Los Estados miembros podrán aplicar tipos reducidos de este impuesto especial a todos los tipos de vino y demás bebidas fermentadas.
- c) En los productos intermedios cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 15 % se permite la aplicación de un tipo único reducido, siempre que no sea inferior en más del 40% al tipo nacional general y al tipo nacional aplicado a los vinos tranquilos y a las demás bebidas fermentadas no espumosas.

En el caso del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas las normas de la Unión Europea establecen que:

- a) El impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas derivadas será gravado en función de los hectólitros de alcohol puro a una temperatura de 20 °C, al 100 % en volumen.

⁷⁸ Fecha transposición en los Estados miembros: 31/12/1992.

⁷⁹ El grado Plato se emplea para medir la densidad original del mosto del que procede la cerveza final. Se define como: 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 grados centígrados.

- b) Se podrán aplicar tipos reducidos al alcohol etílico producido por pequeñas destilerías. No obstante, dichos tipos no podrán ser inferiores en más de un 50% al tipo nacional general del impuesto especial.
- c) Los Estados miembros deberán aplicar de la misma forma los tipos reducidos al alcohol etílico procedente de pequeñas destilerías de otros Estados miembros para garantizar la libre circulación comunitaria.
- d) Los alcoholes cuyo grado alcohólico volumétrico no rebase el 10%, así como el ron francés y el ouzo griego, podrán acogerse también, dentro de ciertos límites, a las reducciones del tipo del impuesto especial.
- e) Se permite el reembolso del impuesto especial satisfecho cuando una bebida alcohólica se retire del mercado por no considerarse apta para el consumo humano por ingestión.
- f) Se acuerda el reconocimiento mutuo de las fórmulas de desnaturalización, y se crea un sistema de intercambio de información a nivel comunitario.
- g) Se contempla la exención del impuesto que grava las bebidas alcohólicas en los siguientes casos:
 - ✓ En productos desnaturalizados conforme a las prescripciones de un Estado miembro.
 - ✓ En productos desnaturalizados y utilizados en la elaboración de sustancias no destinadas al consumo humano.
 - ✓ En la elaboración de vinagre, de medicamentos o de aromatizantes alimentarios.

La **aproximación de los tipos impositivos de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas** tiene lugar a través de la **Directiva 92/84/CEE** del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. En ella se establecen los tipos impositivos mínimos que deben aplicarse a los alcoholes y bebidas alcohólicas a partir del 1 de enero de 1993.

La existencia de un tipo impositivo mínimo junto con la armonización de las estructuras tributarias perseguía impedir que se produzcan distorsiones a la competencia en el comercio de estos productos y, de este modo, garantizar el correcto funcionamiento del mercado único europeo. Aun así, se permitió la aplicación de tipos reducidos en determinadas regiones de Grecia, Italia y Portugal. Además, para asegurar el funcionamiento del sistema armonizado se estableció la revisión periódica de los tipos mínimos de los impuestos especiales, permitiéndose la modificación de los mismos cuando las circunstancias así lo aconsejen

Una primera **consecuencia del proceso armonizador para España**, al igual que en otros países de la anterior Comunidad Económica Europea, fue la implantación de dos nuevos impuestos especiales: El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas y el Impuesto sobre Productos Intermedios

En el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas se estableció al tipo impositivo cero, sin hacer distinciones entre los vinos y las demás bebidas fermentadas, ni dentro de cada una de estas categorías entre espumosas y

tranquilas, con lo que el establecimiento del tributo fue meramente instrumental con objeto de posibilitar la utilización por los productores de vino y demás bebidas fermentadas, del sistema intracomunitario de circulación⁸⁰.

En relación con el Impuesto sobre Productos Intermedios se pasó de tributar en función del alcohol añadido que contenían a una base imponible medida en función del producto final, sin diferenciar por su contenido alcohólico. Mientras que en el Impuesto sobre la Cerveza se introdujo un nuevo epígrafe, con tipos impositivos reducidos para la cerveza con un bajo contenido en alcohol.

Por otra parte, se establecieron exenciones y devoluciones en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas que estaban encaminadas a eximir de gravamen al alcohol que se dedique a fines distintos a su consumo por ingestión humana, como es el caso de elaboración de productos farmacéuticos, producción de pinturas o la mera desnaturalización.

Además, se establecieron exenciones para bebidas alcohólicas importadas por los viajeros procedentes de países terceros (Directiva 69/169/CEE) y para pequeños envíos sin carácter comercial (Directiva 78/1035/CEE), sujetas en ambos casos a límites cuantitativos⁸¹.

4.6. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en España

Este impuesto está integrado dentro de los impuestos especiales pero **no se encuentra armonizado** a nivel comunitario; se exige por la primera matriculación de vehículos en España. En nuestro país se estableció haciendo uso de la potestad tributaria establecida en el artículo 1.3 de la Directiva 2008/118/CE, según la cual los países miembros pueden implantar impuestos especiales distintos de los armonizados, siempre y cuando no den lugar a trámites conexos al cruce de fronteras intercomunitarias.

Este impuestos en muchos Estados miembros: Bélgica, Croacia, Chipre, Dinamarca, Grecia, España, Francia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Malta, Holanda, Austria, Portugal, Rumania, Eslovenia y Finlandia, pero, al no estar armonizado, cada país ha fijado su propia estructura impositiva (la inmensa mayoría tomando en consideración las emisiones de CO₂) y aplican tipos impositivos diferentes.

⁸⁰ Tal y como aparece redactado en el apartado 4 -la imposición sobre bebidas alcohólicas- de la Exposición de motivos de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

⁸¹ Los límites cuantitativos están establecidos en la Directiva 2007/74/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, que deroga y sustituye a la Directiva 69/169/CEE con efecto a partir del 1 de diciembre de 2008, son los siguientes: 1 litro en total de alcohol y bebidas alcohólicas de grado alcohólico superior al 22 % vol., o de alcohol etílico no desnaturalizado de un grado alcohólico igual o superior al 80 % vol.; o 1 litro en total de alcohol y bebidas alcohólicas de grado alcohólico inferior al 22 % volumen; siempre y cuando los viajeros tengan más de diecisiete años.

En España coloquialmente se le conoce como el *impuesto de matriculación* y no tiene elementos comunes con el resto de los impuestos especiales: no grava fabricación alguna, sino la utilización de vehículos, embarcaciones o aeronaves, y no existen establecimientos fiscales cuyo funcionamiento deba ser controlado, ni movimientos de mercancías producidas o terminadas sujetos a control. Es por ello que este impuesto podría haber tenido perfectamente una existencia autónoma, como impuesto específico separado de los impuestos especiales, aunque posiblemente por razones de eficacia y control, se ha incluido dentro de los mismos.

En España el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se creó a raíz de la armonización comunitaria del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) debido a la supresión de los tipos impositivos incrementados del IVA que llevó consigo la creación del mercado único en el año 1993. Se trataba, por una parte, de compensar la pérdida de recaudación en contribuyentes con capacidad adquisitiva y, por otra, resarcirse de los efectos que el uso de los vehículos ocasiona sobre las infraestructuras, el medioambiente o, incluso, la sanidad.

Surgió así el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, de fácil gestión por autoliquidarse simplemente con la primera matriculación de los medios de transporte (ya sean fabricados o importados, nuevos o usados), aunque con diversas exenciones importantes sujetas a control. Su base imponible sigue las reglas de valoración del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en el caso de vehículos nuevos y las del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) en el caso de vehículos usados.

En el artículo 65 de la Ley 38/1992 se establece, en relación con el Impuestos Especial Determinados Medios de Transporte la sujeción de los siguientes medios de transporte:

- a) La primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, Vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos, con algunas excepciones como por ejemplo los camiones, motocarros, furgonetas y demás vehículos que, por su configuración objetiva, no puedan destinarse a otra finalidad que el transporte de mercancías; los autobuses, microbuses y demás vehículos aptos para el transporte colectivo de viajeros con ciertas limitaciones en capacidad o altura; los vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o inferior a 250 centímetros cúbicos; los coches de minusválidos; los vehículos destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales o por el Resguardo Aduanero en funciones de defensa, vigilancia y seguridad; o las ambulancias acondicionadas para el traslado de heridos o enfermos .
- b) La primera matriculación definitiva (inscrita en el Registro de Matrícula de Buques) de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de siete metros y medio de eslora máxima.

- c) La primera matriculación definitiva (inscrita en el Registro de Aeronaves) de aeronaves, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico; con excepción de las aeronaves que por sus características técnicas sólo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos, y de las aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kilogramos.
- d) La circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren las letras anteriores, cuando no se hubiera solicitado su matriculación definitiva en España.

Así mismo se han establecido diversas exenciones, devoluciones y reducciones en el artículo 66 de la Ley 38/1992. Entre ellas destacan las aplicadas a los vehículos destinados a taxis, a la actividad de enseñanza de conductores, a los matriculados a nombre de minusválidos, los destinados al ejercicio de actividades de alquiler y los que están al servicio de Misiones diplomáticas acreditadas o de determinadas Organizaciones internacionales⁸². Existen también exenciones con derecho a devolución para los empresarios dedicados a la reventa de medios de transporte que los envíen, con carácter definitivo, fuera del territorio de aplicación del impuesto (antes de que hayan transcurrido cuatro años), así como supuestos de reducción de la base imponible para familias numerosas y para algunos vehículos como las autocaravanas o vehículos acondicionados para ser utilizados como vivienda.

Inicialmente los tipos impositivos de este impuesto fueron ajustados para compensar la diferencia del tipo del IVA incrementado que dejaba de aplicarse y el tipo normal del IVA exigido tras la supresión del tipo incrementado; se establecieron tipos impositivos diferentes según la cilindrada del motor y en función del combustible utilizado (gasoil o gasolina). A partir de 2008, tras la aprobación de la Ley 51/2007, de Presupuestos Generales del Estado, se reestructuró el impuesto y los tipos impositivos se fijaron en función de las emisiones legales de CO₂ de los vehículos.

⁸² En muchas de las exenciones se exige el cumplimiento de diversos requisitos e incluso presentar una declaración ante la Administración tributaria.

ANEXO 4.1.

LOS NUEVOS TRIBUTOS AUTONÓMICOS Y SU POSIBLE INCLUSIÓN COMO IMPUESTOS ESPECIALES NO ARMONIZADOS

Tras la promulgación de la Constitución Española de 1978 se pone en marcha un nuevo modelo de Estado con una nueva organización territorial, que descansa sobre los principios de autonomía y descentralización⁸³, y que se articula a través de las comunidades autónomas y las entidades locales.

La Constitución consagra el principio de autonomía financiera de las comunidades autónomas en su artículo 2 y enumera los recursos financieros de las mismas, remitiendo a una ley de carácter orgánico la delimitación del ejercicio de las competencias financieras. Concretamente, su desarrollo se realizó a través de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)⁸⁴ junto con el Estatuto de Autonomía aprobado por cada comunidad.

Sin embargo, el sistema de financiación no fue común en todo el territorio español, ni en su origen puesto que se reconocen regímenes históricos y peculiaridades propias a determinados territorios, ni en su desarrollo posterior. Por ello, el actual modelo autonómico español es diverso y se puede agrupar, sin perjuicio de peculiaridades menores, de la siguiente forma:

- Regímenes Forales: Álava, Guipúzcoa y Vizcaya (País Vasco) y Navarra.
- Régimen Común: Andalucía, Cataluña y Galicia (artículo 151) y el resto de comunidades autónomas (artículo 143).
- Regímenes Especiales por razón de territorio: Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

En lo que se refiere a las **comunidades autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía**, el sistema de financiación que estableció la LOFCA ha sido reformado a propuesta del Gobierno por el Acuerdo 6/2009, del Consejo de Política Fiscal y Financiera. En desarrollo de dicho acuerdo se promulgó la Ley Orgánica 3/2009, de modificación de la LOFCA, y la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de Régimen Común, dotándolas de una mayor autonomía.

Dentro de este sistema de financiación se contempla la cesión de la recaudación de determinados tributos; tal es el caso de los impuestos especiales de fabricación, cuya cesión alcanza en la actualidad el 58%⁸⁵. Además de los tributos cedidos, las comunidades autónomas de Régimen Común pueden establecer tributos propios,

⁸³ Además se pueden distinguir otros principios: solidaridad y equilibrio económico, estabilidad, igualdad, coordinación, corresponsabilidad fiscal, suficiencia y sostenibilidad financiera, así como los principios de lealtad institucional y participación de las comunidades autónomas en la toma de decisiones.

⁸⁴ Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), que fue modificada en varias ocasiones, la última de ellas por la Ley Orgánica 3/2009.

⁸⁵ Excepto el impuesto sobre Electricidad cuyo rendimiento está cedido al 100% y el impuesto sobre Hidrocarburos cuyo rendimiento que está cedido con carácter parcial, con el límite máximo del 58% para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo especial y para el tipo autonómico.

aunque se trata de una potestad tributaria derivada (la potestad originaria corresponde al Estado por ley), sujeta a ciertos límites fijados en la LOFCA.

Por lo que respecta a las **comunidades autónomas de Régimen Foral**, éstas tienen competencias para establecer, regular y mantener su propio régimen tributario, sujetándose a las bases y principios recogidos en el Concierto firmado con las tres Diputaciones Forales del País Vasco y en el Convenio ratificado con Navarra. Además, financian sus gastos con su propia recaudación pero tienen la obligación de transferir al Estado un *cupo* (País Vasco) o una *aportación* (Navarra), cuya cuantía se fija anualmente y va destinada a sufragar los gastos soportados por el Estado derivados de los servicios que presta en dichos territorios.

A pesar de esta autonomía, las Haciendas Forales deben sujetarse a los llamados *principios de armonización fiscal*:

- Respetar la terminología y conceptos establecidos en la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).
- Tener una presión fiscal efectiva equivalente a la existente en las demás partes del territorio español.
- Garantizar las cuatro libertades básicas impuestas por la Unión Europea: libre circulación de mercancías, trabajadores, servicios y capitales.
- Cumplir los principios de armonización fiscal establecidos para el territorio de la Unión Europea.
- Contribuir a sufragar los gastos de las cargas generales del Estado no asumidas por estas autonomías: el cupo en el caso del País Vasco y la aportación en el de Navarra.

Los impuestos especiales de fabricación armonizados a nivel comunitario tienen el carácter de tributos concertados en las comunidades autónomas de régimen foral, puesto que se rigen por las normas establecidas por el Estado; pero, al mismo tiempo, las Diputaciones Forales pueden establecer tipos impositivos dentro de su territorio sujetándose a los límites y condiciones vigentes en el territorio común, de forma que sólo podrán exigirse impuestos especiales de fabricación por las citadas Diputaciones Forales cuando su devengo se produzca en el País Vasco o Navarra.

En el **ámbito tributario español esta diversidad de situaciones financieras** se traduce en un mapa fiscal en el que conviven tributos estatales, tributos propios autonómicos y tributos estatales cedidos total o parcialmente. El resultado del proceso descentralizador emprendido en la década de los años ochenta del pasado siglo, relativo a los impuestos especiales, se puede sintetizar en los siguientes aspectos:

- La aparición de nuevos impuestos autonómicos, que pueden guardar cierta afinidad con los tipificados como impuestos especiales existentes en el Estado.
- El establecimiento de tipos impositivos diferentes en los impuestos especiales armonizados en las comunidades autónomas de Régimen Foral, dentro de los límites establecidos por la Unión Europea.
- La potestad de recaudar impuestos especiales armonizados por las comunidades de Régimen Foral, devolviendo cupos o aportaciones al Estado.

- La cesión de la recaudación estatal de impuestos especiales a las comunidades de Régimen Común⁸⁶.
- La posibilidad de que las comunidades autónomas establezcan recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión (excepto en el impuesto sobre hidrocarburos), siempre y cuando las mismas tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen y éstos no supongan una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtúen la naturaleza o estructura de los mismos (artículo 12 LOFCA).

Las comunidades autónomas de Régimen Común necesitan estar facultadas por una ley estatal para poder establecer tributos propios. El artículo 133.1. de la Constitución Española afirma que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley, y en su apartado 2 establece la potestad delegada a favor de las comunidades autónomas y las corporaciones locales al señalar que las mismas podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes⁸⁷.

En virtud de este mandato, pueden establecer tributos propios con las siguientes limitaciones establecidas en el artículo 6 de la LOFCA:

- Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado. No obstante, y como compensación, cuando el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las comunidades autónomas que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.*
- Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales. Las comunidades autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las corporaciones locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma*

⁸⁶ Como establece el artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA): *Sólo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos: ... f) Los Impuestos Especiales de Fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento de cada uno de ellos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidrocarburos (Letra f) del artículo 11 redactada por el apartado uno de la disposición final cuarta de la L.O. 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera («B.O.E.» 30 abril). Vigencia: 1 enero 2013), g) El Impuesto sobre la Electricidad, h) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ..., j) El Impuesto sobre Hidrocarburos, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico (Letra j) del artículo 11 redactada por el apartado dos de la disposición final cuarta de la L.O. 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.*

⁸⁷ En concordancia, el Art. 1 de la LOFCA establece que *1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos. 2. La financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas Comunidades...3. Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los Tratados o Convenios suscritos o que se suscriban en el futuro por España.*

contemple. *En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas corporaciones, de modo que los ingresos de tales corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.*

Además de estas limitaciones, la LOFCA establece posteriormente en su artículo 9 que para que las comunidades autónomas en Régimen Común puedan establecer sus propios impuestos habrán de respetar también los siguientes principios:

- a) *No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.*
- b) *No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.*
- c) *No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.*

A pesar de las limitaciones aludidas anteriormente, las comunidades autónomas han aprobado nuevos tributos cuyos hechos imponible, al no ser incluidos en ninguna clasificación general o común, podrían englobarse con algunas objeciones en cuanto a su naturaleza, dentro del apartado de los llamados *impuestos especiales*, aunque, por supuesto, en ningún caso tendrían el carácter de armonizados a nivel comunitario.

Entre las figuras tributarias más importantes implantadas por las comunidades autónomas destacan las siguientes:

1. Impuestos medioambientales: es el caso de los impuestos que recaen sobre depósitos de residuos, emisión de gases a la atmósfera, vertidos a las aguas litorales o cánones por saneamiento de agua, establecidos en la mayoría de las comunidades autónomas.
2. Impuestos sobre aprovechamientos cinegéticos: Extremadura.
3. Impuestos sobre tierras infrautilizadas: Andalucía y Asturias.
4. Impuestos sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta o grandes establecimientos comerciales: Aragón, Asturias y Cataluña.
5. Impuesto sobre los Depósitos en las entidades de crédito: Andalucía, Asturias, Canarias, Cataluña y Extremadura. Actualmente el Estado ha fijado este impuesto a nivel nacional para garantizar un tratamiento uniforme en la imposición de los depósitos, estableciendo un tipo cero. Andalucía, Canarias y Extremadura habían establecido este impuesto antes del 1 de diciembre de 2012 por lo que el Estado tuvo que compensarles la pérdida de recaudación que supuso su eliminación como tributo autonómico.
6. Impuestos sobre las estancias en establecimientos turísticos: Cataluña.
7. Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso: que se creó y suprimió en Cantabria, y continuó en vigor en Andalucía.

PARTE III

LA IMPOSICIÓN SOBRE EL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA

INTRODUCCIÓN PARTE III

Esta parte de la investigación se centra en el examen de la imposición sobre el tabaco tanto en España como en la Unión europea y sirve como base al análisis empírico que se va a realizar en la Parte IV.

En primer lugar se describen las figuras impositivas que gravan el tabaco en la Unión Europea, concretamente se estudia el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Derechos Arancelarios o Aranceles a la importación y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco. Se presta especial atención al territorio aduanero, a los conceptos de despacho a libre práctica y despacho a consumo, a la valoración en aduana de las mercancías importadas y al sistema armonizado de designación y codificación de mercancías.

Tras describir el proceso armonizador seguido en la Unión Europea que afecta a la tributación de las distintas labores del tabaco: cigarrillos y cigarritos, cigarrillos, picadura para liar y otras labores, y en particular el establecimiento de los tipos mínimos, se explica cómo se ha ido adaptando la legislación española a las distintas directivas comunitarias.

En esta parte de la investigación cobra especial relevancia el estudio de los efectos que la imposición sobre el tabaco tiene sobre los precios y el consumo, estimados a través de la elasticidad precio de la demanda. La incidencia fiscal se estudia tanto para el caso de España como para la Unión Europea en su conjunto y por países; se realiza un análisis comparado utilizando no solo indicadores de recaudación sino también otros ratios como son la carga fiscal y el esfuerzo fiscal realizado en la imposición sobre el tabaco, así como su evolución en la Unión Europea.

CAPÍTULO 5: LA FISCALIDAD SOBRE EL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA

5.1. Las figuras impositivas que gravan el tabaco en la Unión Europea

En los países de la Unión Europea las labores del tabaco están obligatoriamente sujetas al gravamen de tres tipos de impuestos: el **Impuesto sobre el Valor Añadido**, por ser un tributo indirecto armonizado que grava con carácter general el consumo de bienes; los **Derechos Arancelarios**, también denominados aranceles, que recaen sobre la importación de bienes procedentes de terceros países; y el **Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco**, cuyo hecho imponible es el consumo específico del tabaco. Por tanto existe un solapamiento entre el Impuesto Especial de las Labores del Tabaco (objeto de este trabajo) con el resto de las figuras impositivas de carácter indirecto que gravan el tabaco.

En relación con el IVA derivado del consumo del tabaco resultan sujetos a tributación los siguientes hechos imposables: las entregas, en los casos de fabricación y venta de labores del tabaco en los Estados miembros de la Unión Europea; las importaciones, en los casos en que las labores del tabaco procedan de terceros países, es decir, hayan sido introducidas en la Unión Europea procedentes de países no pertenecientes a la misma; y, las adquisiciones intracomunitarias de bienes, en el caso en que las labores del tabaco procedan de países pertenecientes a la Unión Europea. Todo ello, tenido en cuenta que habitualmente las labores del tabaco tras su producción, importación o entrada comunitaria se introducen directamente en depósitos fiscales, operando el régimen suspensivo que retrasa el devengo del impuesto a la salida de los mismos para su puesta a consumo.

Pero además del comercio legal de labores del tabaco, que paga los tributos correspondientes, existe un nivel considerable de comercio ilegal que será estudiado en la Parte cuarta de esta investigación dada la transcendencia no sólo económica sino también tributaria que tiene.

5.2. El impuesto sobre el Valor Añadido en las labores del tabaco

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es el impuesto indirecto general que se aplica a las entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones en la Unión Europea. Es un impuesto de carácter neutral al aplicar el sistema de sustracción de cuotas para el cálculo de la cuota fiscal a ingresar (cuotas de IVA repercutido menos cuotas de IVA soportado deducible). Es decir, su neutralidad se manifiesta en las operaciones interiores al permitir deducir en cada fase el gravamen soportado en las fases anteriores de producción o comercialización de los bienes y servicios, gravando exclusivamente el valor añadido, de forma que la carga tributaria es independientemente de la longitud de la cadena de producción o comercialización; mientras que la neutralidad en las operaciones exteriores

permite conocer la carga tributaria que va a soportar cada producto importado en el momento de su introducción en territorio de aplicación del IVA, y situarlo con la misma imposición que soportan los productos comercializados en el mercado interior.

Se trata, por tanto, de un impuesto multifásico (recae sobre todas y cada una de las fases del proceso productivo) pero sólo recae sobre el valor añadido en cada fase al ingresar el proveedor del bien o servicio (sujeto pasivo) el IVA repercutido en una fase menos el IVA soportado en las fases anteriores. Por su naturaleza de impuesto indirecto, el IVA se traslada vía precio al consumidor final que es el que soporta efectivamente la carga impositiva.

5.2.1. Normas generales sobre el IVA aplicables en los países de la Unión Europea

La actual regulación de este impuesto en la Unión Europea emana de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (que sustituye a la 6ª Directiva 77/388/CE, actualmente derogada). De forma esquemática, los aspectos más importantes en la estructura del IVA comunitario son los siguientes⁸⁸:

- **Sujeción:** comprende las operaciones efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal, así como las importaciones efectuadas por cualquier persona.
- **Sujetos Pasivos:** aquellos que *realizan con carácter independiente*, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica con independencia de cuáles sean los fines o los resultados de la actividad.
- **Hecho imponible:** quedan sometidas a gravamen las entregas de tabaco efectuadas por sujetos pasivos, las adquisiciones intracomunitarias de este producto y las importaciones procedentes del exterior de la Unión Europea (terceros países).

Por entrega de bienes se entiende la transmisión del poder de disposición sobre el tabaco; por adquisición intracomunitaria la obtención del poder de disposición como propietario del tabaco expedido o transportado con destino al adquiriente en un Estado miembro distinto del de partida; y por

⁸⁸ La idea originaria, plasmada en el denominado *libro blanco* fue la eliminación total de barreras fiscales intracomunitarias para conseguir un territorio comunitario de aplicación del IVA con tributación en origen, donde la repercusión del impuesto y su ingreso tendría lugar allí dónde el sujeto pasivo estuviera establecido, con deducción de las cuotas soportadas en la adquisición con independencia del Estado miembro donde se hubieran ingresado esas cuotas. Como consecuencia de ello, debería existir una compensación entre Estados miembros que permitiesen la deducción de cuotas no ingresadas en sus haciendas públicas. Esta pretensión, actualmente aún no se ha conseguido, no existiendo la proyectada tributación en origen, sino que se está aplicando un régimen con tributación en destino, salvo ciertas excepciones.

importación la introducción en la Unión Europea de labores del tabaco que no estén en libre práctica, es decir, que sean despachadas a consumo⁸⁹.

- Devengo del IVA: se produce en el momento en que se efectúa la entrega del tabaco, al margen de los supuestos de las frecuentes operaciones realizadas a través de depósitos fiscales y los supuestos de autoconsumo.

En el caso de las adquisiciones intracomunitarias el impuesto se devenga en el momento en que se efectúa la adquisición de tabaco y el impuesto, como regla general, será exigible el día 15 del mes siguiente a la adquisición o en el momento de la expedición de la factura si la fecha de las mismas es anterior; en las importaciones el devengo se produce en el momento en que el tabaco se introduce en el interior del Estado miembro de destino de la Unión Europea. Sin embargo, habitualmente las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de tabaco suelen realizarse a través de depósitos fiscales, por lo que queda en suspenso la exigibilidad del impuesto y el devengo se produce cuando el tabaco sale de los depósitos fiscales con destino a su consumo.

La manera habitual de operar cuando España es el país comercializador del tabaco puede esquematizarse según los tres casos que se describen a continuación:

- a) Si el tabaco fuera producido en España, el devengo se produciría a la salida de la fábrica cuando su destino fuera el consumo final. Si su destino fuera la entrada en otro depósito fiscal, continuaría el régimen suspensivo.
 - b) Si las labores del tabaco procedieran de un país miembro de la Unión Europea, normalmente circularían en régimen suspensivo desde la fábrica o depósito fiscal del Estado miembro de partida hasta un depósito fiscal situado en España, y los impuestos especiales y el IVA se devengarían a la salida de dichos depósitos para su consumo (todo ello, ha sido tratado al abordarse el estudio del régimen suspensivo y la circulación intracomunitaria en la parte II de esta tesis).
 - c) Sí las labores del tabaco son importadas en España, los impuestos especiales y el IVA se devengarían en el momento de la importación (aunque, como reciente novedad, en España se permite diferirse el pago del IVA a las empresas que realicen declaraciones mensuales) o si se introdujeran en un depósito fiscal, en el momento de la salida a consumo de dicho depósito.
- Los tipos impositivos: son los vigentes en el Estado miembro en que tenga lugar el devengo del impuesto. Los Estados miembros pueden aplicar uno o dos tipos reducidos que no pueden ser inferiores al 5%, salvo algunas excepciones previstas para algunos países.

⁸⁹ Los conceptos *despacho libre práctica* y *despacho a consumo* se comentan en epígrafes posteriores al tratar el despacho en aduanas de las labores del tabaco.

5.2.2. Normas en materia de IVA establecidas en España

El Impuesto sobre el Valor Añadido fue implantado en España el 1 de enero de 1986, tras la adhesión de nuestro país a la Comunidad Económica Europea. Al ser el IVA un impuesto armonizado hubo que adaptar la legislación española a lo dispuesto en la VI Directiva (77/388/CE), la cual, a su vez, sufrió numerosas modificaciones a lo largo de los años hasta derogación por la Directiva actualmente vigente 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

Como no podría ser de otra manera, la legislación española ha ido adaptándose a las normas adoptadas en las directivas, transponiendo sus mandatos en sus normas internas. En estos momentos, el IVA en España se encuentra regulado principalmente por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y en su Reglamento aprobado por el RD 1624/1992, de 29 de diciembre.

Para su mejor comprensión se pueden dividir las normas que afectan al IVA relativo a las labores del tabaco en los siguientes apartados:

- Ámbito territorial de aplicación: el IVA se aplica en la Península e Islas Baleares; no se aplica en Ceuta y Melilla, por ser territorios que no pertenecen a la Unión Aduanera, ni tampoco en las Islas Canarias porque, aunque pertenecen a la Unión Aduanera, son territorios excluidos de la armonización de los impuestos por volumen de negocios.
- Naturaleza y operaciones gravadas: las entregas de labores del tabaco se producen por la transmisión del poder de disposición de las mismas; y, para estar sujetas al IVA, deben ser realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, sometándose a especiales controles. Se consideran asimiladas a las mismas, el autoconsumo, que en el caso del tabaco no tiene mucha relevancia.

Las adquisiciones intracomunitarias de labores del tabaco nacen como consecuencia de intercambios de las mismas entre países miembros realizados entre empresarios, que generan una entrega de bienes exenta en el país de origen (UE) siempre que el adquirente sea también empresario (NIF español) y los bienes sean expedidos o transportados a otro Estado miembro (España), que tributa en el lugar de su consumo efectivo (principio de tributación en destino) y que en la práctica supone que el adquirente se autorepercute el IVA (español) correspondiente a la operación (21%).

Son importaciones de labores del tabaco las entradas en el interior del país de destino (España) de labores procedentes de un país tercero (no UE), cumpliéndose las formalidades de importación y satisfaciéndose los derechos de aduana. Las importaciones de tabaco quedan sujetas al IVA aunque el importador no tenga la condición de empresario o profesional.

- La base imponible: pueden distinguirse los siguientes supuestos en función del hecho imponible gravado:
 - ✓ En las entregas de tabaco, como regla general, la base imponible es el importe de la contraprestación incluidos los portes, seguros, comisiones, tributos y gravámenes excepto el propio IVA (por ejemplo, el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco) y excluidos los descuentos o bonificaciones que figuren separadamente en factura o los suplidos (art. 78 LIVA). Existen reglas especiales como el caso de supuestos de autoconsumo, permutas y otras operaciones.
 - ✓ En las adquisiciones intracomunitarias de tabaco se aplican las mismas reglas.
 - ✓ En las importaciones de tabaco la base imponible está constituida por el resultado de adicionar al valor en aduana el importe de los gravámenes devengados fuera del territorio de aplicación del impuesto, el importe de los gravámenes que se devengan con motivo de la importación excepto el propio IVA (los aranceles y el Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco) y los gastos accesorios o complementarios (como comisiones, gastos de transporte, seguros, etc) hasta el primer lugar de destino en la Península o Baleares.

Se entenderá por *primer lugar de destino* el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada del tabaco en el interior de la Unión Europea; de no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquél en que se produzca la primera desagregación del tabaco en el interior de la comunidad. Junto a esta regla general, existen otras reglas especiales, necesarias para mantener la neutralidad del impuesto como son, por ejemplo, los casos de las reimportaciones, operaciones asimiladas a las importaciones, abandonos de regímenes aduaneros o fiscales, salidas de zonas francas o depósitos francos, etc.

- Tipo impositivo: al consumo de tabaco se aplica el tipo impositivo general del 21 % (art. 90 LIVA).
- Recargo de Equivalencia: las labores del tabaco suelen estar sometidas al régimen especial de Recargo de Equivalencia dado que se venden en estancos autorizados por comerciantes minoristas que son personas físicas que las comercializan al por menor.

Los sujetos pasivos sometidos al régimen de recargo en equivalencia no están obligados a efectuar la declaración ni el pago del IVA a la Hacienda Pública, ni tampoco pueden deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de tabaco; pero, a consecuencia de esta exención, se les exige el pago de un recargo fiscal que deberá ser repercutido por sus proveedores junto al IVA en el momento de la entrega o importación de las labores del tabaco.

La base imponible del recargo de equivalencia será la misma que resulte para el IVA y el tipo del recargo de equivalencia en el caso de las labores del tabaco es del 1,75%. La liquidación e ingreso del recargo se realizará conjuntamente con el IVA, aplicándose las mismas normas de exacción.

Los comerciantes sujetos a este régimen especial de recargo de equivalencia deben repercutir a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario de IVA a la base imponible correspondiente a las ventas que realicen, sin que en ningún caso puedan incrementar dicho importe en el recargo de equivalencia.

5.3. Los derechos de importación o aranceles de importación en el tabaco

Las labores del tabaco importadas están sujetas al pago de **derechos de importación**, más conocidos coloquialmente como **aranceles a la importación**. A continuación se exponen resumidamente los conceptos que permiten entender cómo funcionan los aranceles, en qué territorio se aplican, lo que constituye una Unión Aduanera y su regulación, la valoración de las mercancías en la aduana así como otros conceptos básicos de este impuesto.

5.3.1. Territorio aduanero

El territorio aduanero es el área geográfica donde se aplica la normativa aduanera de forma uniforme. Ahora bien, no debe confundirse el territorio aduanero con el territorio comunitario, pues existen territorios de la Unión Europea que no forman parte del territorio aduanero, como sucede en España con Ceuta y Melilla.

Tampoco es lo mismo una unión aduanera que una zona de libre cambio; en un área de libre cambio, como la EFTA (Asociación Europea de Libre Cambio) actualmente formada por Noruega, Islandia, Liechtenstein y Suiza, no existen ni aranceles ni contingentes internos y cada país miembro puede establecer aranceles exteriores independientes; por el contrario, una unión aduanera, además de ser un área de libre cambio con ausencia de aranceles y contingentes internos, es una zona en la que todos los países participantes aplican un arancel exterior común, esto es, el mismo arancel en todos los países miembros para las mismas mercancías y para los mismos países de procedencia u origen, por lo que cualquier mercancía que se introduzca en la zona tributa por los mismos derechos arancelarios sea cual sea el país miembro por el que se importe (Cuadro 5.1.).

CUADRO 5.1.
ÁREAS DE LIBRE CAMBIO Y UNIONES ADUANERAS

ÁREAS DE LIBRE CAMBIO	<ul style="list-style-type: none"> • No aranceles internos • No contingentes internos • Sí aranceles exteriores independientes por cada país
UNIONES ADUANERAS	<ul style="list-style-type: none"> • No aranceles internos • No contingentes internos • Sí arancel exterior común

En España forman parte de la Unión Aduanera: la península, las Islas Baleares y las Islas Canarias. A efectos de la aplicación de las normas aduaneras, Ceuta y Melilla son consideradas como países terceros, si bien a pesar de no formar parte de la Unión Aduanera gozan de un tratamiento preferencial para los bienes originarios de dichos territorios. El Anexo 5.1. muestra la relación de los territorios de los Estados miembros que pertenecen al ámbito aduanero, al ámbito del IVA y al ámbito de aplicación de los impuestos especiales.

5.3.2. Normativa aplicable a las importaciones

Hasta el 1 de mayo de 2016 las normas aplicables a las importaciones en la Unión Europea se recogían en el Reglamento CEE 2913/92, del Consejo, por el que se aprueba el *Código Aduanero Comunitario*, y en su Reglamento de Aplicación (CEE 2454/93). Con posterioridad se aprobó el Reglamento 450/2008, denominado *Código Aduanero Modernizado*, que fue derogado por el Reglamento UE 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se estableció el *Código Aduanero de la Unión Europea*. No obstante, éste último no ha sido aplicable (salvo las normas que delegan poderes y atribuciones a la Comisión de la Unión Europea para elaborar su ejecución y las normas que modifican y derogan la legislación anterior) hasta el 1 de mayo de 2016, fecha en la que queda derogado el Código Aduanero Comunitario.

En consecuencia, hasta el 1 de mayo de 2016 se siguió aplicando el Código Aduanero Comunitario y su Reglamento de Aplicación, y a partir de esa fecha entró en vigor el nuevo *Código Aduanero de la Unión Europea (CAU)* junto con sus Reglamentos de Desarrollo (Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 y Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447). Sin embargo, parte de las disposiciones contenidas en el nuevo Código Aduanero y sus Reglamentos de Desarrollo han sido transitoriamente derogadas o pospuestas mientras no estén operativos en los Estados miembros los sistemas electrónicos precisos para implementarlas, estableciéndose un periodo transitorio (sin concretar, pero que el Código Aduanero de la Unión cita que se ultimaré en 2020) en el que se permite

la utilización temporal de los modelos y formularios derogados por la nueva legislación.

5.3.3. Los conceptos de *despacho a libre práctica* y *despacho a consumo*

Cuando una mercancía se importa si se pagan solamente los derechos arancelarios y se cumplen las medidas arancelarias a la que esté sujeta, la mercancía puede circular por los distintos países de la Unión Aduanera *despachada a libre práctica*, a la espera de tributar por los impuestos al consumo en el país miembro donde vaya a ser consumida. Por el contrario, si cuando se importa una mercancía, se pagan los derechos arancelarios y se cumplen las medidas arancelarias a las que está sujeta y se satisfacen los impuestos indirectos al consumo que le afectan, se dice que la citada mercancía se encuentra *despachada a consumo*.

A veces, al importar las mercancías se introducen en lugares denominados **depósitos**, que son emplazamientos reconocidos por las autoridades aduaneras y sometidos a su control, donde se almacenan las mercancías hasta que el operador quiera darles un destino definitivo, dentro o fuera del territorio aduanero comunitario, sin liquidar derechos arancelarios ni otros gravámenes exigibles. Existen cinco tipos de depósitos reconocidos:

- **Depósito aduanero (DA)**: es un emplazamiento exento del pago de derechos de importación, del IVA, de los Impuestos Especiales y de la aplicación de medidas restrictivas de política comercial para aquellas mercancías procedentes de terceros países; las mercancías en ellos introducidas se consideran como si no se encontraran en el territorio aduanero de la comunidad.
- **Depósito Distinto Aduanero (DDA)**: es un lugar exento del pago de IVA para aquellas mercancías de origen Comunitario o de terceros países que hayan sido despachadas previamente con la correspondiente liquidación de aranceles.
- **Depósito Aduanero Temporal (ADT)**: es un espacio exento del pago de aranceles, del IVA, de Impuestos Especiales y de la aplicación de medidas restrictivas de política comercial para aquellas mercancías de terceros países. A diferencia del depósito aduanero y del depósito distinto al aduanero, el depósito aduanero temporal no tiene carácter indefinido: existe un plazo de 45 días en caso de mercancías llegadas por vía marítima y de 20 días si el origen de su llegada es terrestre o aéreo.
- **Depósito Fiscal (DF)**: constituye una institución típica en el ámbito de los impuestos especiales (art. 4.7 Ley 38/1992) donde pueden almacenarse, recibirse, expedirse y transformarse, en régimen suspensorio, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, como es el caso del tabaco. La tributación (pago de impuestos) no se produce hasta la salida de las mercancías de estos depósitos con destino a consumo, continuando el régimen suspensivo si salen con destino a su exportación o a su introducción en otros depósitos.
- **Depósito LAME**: es un local autorizado para mercancías en exportación que permite poner mercancías a disposición del control aduanero en las propias

instalaciones del empresario, evitando así que las mismas tengan que ser trasladadas a los recintos aduaneros establecidos por las Autoridades Aduaneras en los diferentes puertos y aeropuerto españoles para tramitar su despacho de exportación.

A efectos prácticos se suele hablar de depósito fiscal cuando se refiere al ámbito de los impuestos especiales y de depósito distinto del aduanero cuando se refiere al ámbito del IVA. En ambos casos, se definen como recintos o locales que permiten importar bienes provenientes de fuera de la Unión Europea, devengándose el arancel que proceda pero con exención de los impuestos especiales y del IVA a la importación. El pago de estos impuestos se difiere hasta la salida de las mercancías con destino a consumo.

Por ejemplo, un empresario español que importa labores del tabaco procedentes de un tercer país y las introduce directamente en un depósito fiscal tiene que pagar el arancel correspondiente en la aduana (pues no las introduce en un depósito aduanero sino en un depósito distinto del aduanero), pero lo haría con exención del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco y del IVA. El contenedor se descargaría en el almacén o local del depósito fiscal y allí se realizarían los servicios que requieran las labores del tabaco (por ejemplo, vaciado, paletizado, clasificación, control de calidad, etc.).

Si posteriormente el importador vende esas labores del tabaco, debe pagar tanto el Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco (Modelo 566 a través de la página web de la Agencia Tributaria) y también se autoliquidaría el IVA (Modelo 380 por el concepto de IVA asimilado a la importación, con exención por abandono de un depósito distinto de los aduaneros de bienes sujetos a impuestos especiales de fabricación (art. 24.1.1º e) LIVA), consignado una cuota íntegra por igual cantidad que la deducción, y originando una cuota líquida de importe cero). Si además este importador español vendiese las labores del tabaco a un estanco, tiene que repercutir el IVA (21%) y el recargo de equivalencia (1,75% para las labores del tabaco), y ello lo haría constar en la autoliquidación de IVA que presente ante la Agencia Tributaria.

De esta forma, el arancel y el impuesto especial sobre el tabaco han sido satisfechos por el importador, mientras que el IVA para el importador ha supuesto una exención en concepto de IVA asimilado a la importación y se lo ha repercutido al estanco, que paga el IVA junto con el recargo de equivalencia.

Otro concepto diferente a los depósitos aduaneros y fiscales es lo que se entiende por **zonas francas y depósitos francos**. El nuevo Código Aduanero de la Unión Europea (CAU), vigente a partir del 1 de mayo de 2016, suprime la figura de los depósitos francos, regulando una normativa transitoria para su conversión en zonas francas o depósitos aduaneros a solicitud de su titular. Las zonas francas y depósitos francos son partes del territorio aduanero de la comunidad o locales situados en este territorio, separados del mismo, en los cuales se considera que las mercancías no comunitarias (para la aplicación de los derechos arancelarios y de las medidas de política comercial) no se encuentran en el territorio aduanero de la

Unión, siempre que no se despachen a libre práctica, no se incluyan en otro régimen aduanero o no se utilicen o consuman en condiciones distintas de las establecidas en la normativa aduanera. Igualmente se permite que mercancías comunitarias se introduzcan en zonas francas cuando una regulación comunitaria específica así lo prevea, para posibilitar que estas mercancías se beneficien con su introducción de las medidas relacionadas con la exportación.

Las zonas francas se refieren más bien a áreas o solares, mientras que los depósitos francos, actualmente suprimidos por el nuevo Código Aduanero de la Unión Europea, solían ser locales o edificaciones. En España existen más de veinte entre las que se encuentran, por ejemplo, las zonas francas en Barcelona, Cádiz, Gran Canaria y Vigo y los depósitos francos en Algeciras, Bilbao, Cartagena, La Coruña, Santander, Valencia, o en el Aeropuerto de Madrid.

5.3.4. La valoración de las mercancías importadas

A la hora de aplicar los derechos arancelarios a las mercancías importadas la Unión Aduanera ha adoptado un sistema de valoración de mercancías, que es el que rige en la mayor parte de países desarrollados y que se basa en la aplicación del artículo VII del GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio); en dicho artículo se establece un sistema de valoración basado en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, es lo que se denomina **valor en aduana**.

El valor en aduana de las mercancías importadas será, por lo tanto, su **valor de transacción**, es decir, el precio efectivamente fijado por las mercancías cuando éstas sean vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Unión Europea. Para poder aplicar este valor de transacción se requieren una serie de condiciones lógicas, como son:

- Que no existan más restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador que las impuestas por las normas o por las autoridades públicas de la Unión Europea, o por las limitaciones de la zona geográfica en la que la mercancía puede ser objeto de reventa, o restricciones que no afecten sustancialmente al valor en aduana; que la venta o el precio no dependa de condiciones o consideraciones que impidan determinar el valor de las mercancías.
- Que ninguno de los beneficios derivados de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador revierta directa o indirectamente al vendedor, salvo que pueda efectuarse un ajuste apropiado.
- Que no exista vinculación entre comprador o vendedor o, en el caso de existir, la vinculación no tenga influencia en el precio.

El valor en aduana constituye, por lo tanto, la base imponible sobre la que se aplican los derechos de importación, es decir, los derechos arancelarios que gravan la entrada de mercancías procedentes de terceros países en cualquier Estado miembro. Estos derechos arancelarios básicamente son de dos tipos: específicos -cuando se establecen sobre una cantidad expresada en unidad de peso,

cuenta o medida- y proporcionales (*ad valorem*) -si se establecen como un porcentaje sobre el valor en aduana-.

En los casos en que no es posible determinar el valor realmente pagado o por pagar, se acude a valorar las mercancías importadas por los **criterios secundarios de valoración**, que según el anterior código aduanero y en el actual son los siguientes:

- Valor de transacción de mercancías idénticas.
- Valor de transacción de mercancías similares vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy próximo.
- Valor basado en el precio unitario al que se venda en la Unión Europea la mayor cantidad de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares a personas que no estén vinculadas con los vendedores, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración o en un momento muy próximo (procedimiento denominado *método sustractivo*).
- Valor calculado o coste de producción, que consiste en añadir al valor o coste de los materiales y de las operaciones de fabricación una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, además de otros gastos como los gastos de transporte, seguros, carga y descarga y manipulación asociados al transporte de las mercancías hasta el punto de entrada de las mismas en el territorio aduanero comunitario.
- Método del último recurso, que consiste en recurrir como *último recurso* a cualquier cálculo por el que se pueda determinar el valor en aduana basándose en la información disponible en el territorio aduanero de la Unión Europea, utilizando medios razonables que se ajusten a los principios y disposiciones generales contenidos en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y en el propio Código Aduanero.

Los procedimientos de valoración establecidos como criterios secundarios de valoración deben ser aplicados siguiendo el orden expuesto anteriormente, a excepción del método sustractivo y del valor calculado o coste de producción cuyo orden podrá ser invertido si lo solicita el declarante.

El valor en aduana cuando es posible determinarlo por el criterio principal del valor de transacción, o precio efectivamente fijado por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al territorio aduanero de la Unión Europea, debe estar ajustado sumándole o restándole una serie de comisiones y gastos fijados en los artículos 71 y 72 del CAU. Básicamente se incluyen en el valor en aduana, los gastos de transporte y seguros hasta la frontera de la Unión Aduanera (al margen de las comisiones, embalajes o envases, cánones y demás conceptos que establece el Código Aduanero) y se excluyen los gastos que estén facturados pero que son posteriores al lugar de introducción.

5.3.5. Los derechos de importación o aranceles

Los llamados **aranceles o derechos arancelarios de importación** son diferentes dependiendo según cual sea el país de procedencia de las mercancías y del establecimiento o no de preferencias en los casos en que la Unión Europea haya firmado acuerdos con grupos de países o países concretos, concediendo ventajas arancelarias a las mercancías originarias de los mismos.

En estos casos rigen las llamadas reglas de origen, que se utilizan para determinar el origen de las mercancías según lo establecido en los convenios que firme la Unión Europea con otros países o grupos de países, y que suelen basarse en dos criterios diferentes: el de mercancías completamente producidas en un país, que serían originarias del mismo, y el de transformación sustancial en los casos en que las mercancías no hayan sido producidas en un único país y se consideran originarias de aquel país en el que se haya producido la llamada transformación sustancial, entiendo como tal la última transformación que tenga carácter sustancial y esté económicamente justificada. A este respecto es importante distinguir entre origen de una mercancía y procedencia de la misma, puesto que una mercancía puede ser originaria de un país y proceder de otro distinto.

El importe a tributar por derechos arancelarios se obtiene al aplicar las tarifas arancelarias (proporcionales, específicas o mixtas) al valor en aduana. Toda la Unión Aduanera, es decir, todos los Estados miembros aplican el mismo arancel en sus ámbitos territoriales respectivos. EL **Arancel Aduanero Común** se estructura en forma de catálogo de productos organizados en columnas ordenadas, método de ordenación que se conoce como **clasificación en nomenclaturas arancelarias**. Las nomenclaturas se estructuran en partidas arancelarias, que permiten la clasificación de todas las mercancías objeto de comercio (hay expertos que, incluso, afirman que lo que no está en los aranceles no existe). Cada una de las mercancías aparece recogida en un sólo epígrafe (no puede haber mercancías clasificadas en dos epígrafes diferentes); algunas mercancías análogas o semejantes se pueden clasificar también análogamente, y siempre puede quedar abierta la posibilidad de la inclusión de nuevos artículos en la partida arancelaria.

La clasificación de las mercancías en las partidas arancelarias se realiza mediante un sistema de clasificación que se conoce con el nombre de **Sistema Armonizado** (de designación y codificación de mercancías). Este sistema armonizado ha sido aceptado por muchos países del mundo y también por la Unión Europea, y utiliza para codificar las mercancías la denominada **Nomenclatura Combinada (NC)**⁹⁰,

⁹⁰ Según el artículo 1.2 del Reglamento CEE 2658/1987, la nomenclatura arancelaria incluirá: la nomenclatura del Sistema Armonizado (6 primeros dígitos), las subdivisiones comunitarias de dicha nomenclatura denominadas subpartidas (dígitos 7 y 8) y las disposiciones preliminares, las notas

que es una nomenclatura común para aplicar los aranceles y fijar las tarifas, clasificando las mercancías en partidas arancelarias, que se agrupan en 99 capítulos, correspondiendo a las labores del tabaco en capítulo 24⁹¹; las partidas arancelarias se subdividen, a su vez, en subpartidas.

El Sistema Armonizado no solamente comprende la clasificación de las mercancías en partidas agrupadas en capítulos y secciones, sino que además comprende reglas interpretativas, notas explicativas y criterios de clasificación.

5.4. El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco

Aun cuando en el Capítulo 6 siguiente de esta investigación se analiza de forma detallada la naturaleza, características y estructura del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, se ha considerado oportuno indicar esquemáticamente en este apartado sus principales aspectos a fin de completar la imposición que recae sobre el tabaco en Europa.

5.4.1. La estructura básica y los tipos impositivos del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco

Como en todos los impuestos especiales de fabricación, la armonización fiscal comunitaria de las labores del tabaco ha llevado a establecer con carácter obligatorio para todos los países de la Unión Europea: una estructura tributaria básica común (conjunto de normas comunes de regulación para la fijación de bases imponibles, exenciones y normas de circulación de productos, que han sido introducidas a las legislaciones de los respectivos Estados miembros a través de la transposición de directivas comunitarias), así como el establecimiento de unos tipos de gravámenes mínimos, también fijados mediante directivas comunitarias.

Se ha partido del principio de gravamen en destino (país donde las labores del tabaco se consumen), con la excepción de los productos adquiridos por particulares de un Estado de la Unión Europea que sean transportados por ellos mismos a otro Estado miembro.

Las normas generales aplicables se encuentran establecidas en la Directiva 2008/118/CE, que fija el régimen general de todos los impuestos especiales, y las normas específicas para las labores del tabaco en la actualidad se encuentran refundidas en la Directiva consolidada 2011/64/CE, que fija la estructura del impuesto sobre las labores del tabaco y establece los tipos impositivos a que deben estar sujetas.

complementarias de secciones o de capítulos y las notas a pie de página que se refieran a subpartidas de la nomenclatura combinada.

⁹¹ En Anexo 5.2. se muestran los códigos arancelarios de las labores del tabaco dentro del capítulo 24 y las notas explicativas del arancel donde se detalla lo que comprende cada partida.

La Directiva consolidada 2011/64/CE fija las normas que deben aplicarse a cada una de labores del tabaco objeto de gravamen: los cigarrillos, los cigarros puros y cigarrillos, y el tabaco para fumar, que incluye tanto la picadura de tabaco para liar cigarrillos como otras labores del tabaco susceptibles de ser fumadas. Dado que los cigarrillos representan con gran diferencia la mayor parte del tabaco consumido en los Estados miembros, y a efectos de simplificar la exposición, las normas a aplicar han sido clasificadas en: normas aplicables a los cigarrillos y normas aplicables al resto de labores del tabaco.

5.4.2. Normas fiscales que afectan a los cigarrillos

De forma resumida, sin perjuicio del desarrollo detallado que se efectúa en el apartado 6.3. al que se remite para su lectura, las normas que regulan la aplicación de los tipos de gravamen proporcional, específico y la posibilidad de establecer impuestos mínimos sobre los cigarrillos son:

- a) Todos los cigarrillos, tanto los fabricados en la Unión Europea como los importados de terceros países, como porcentaje aplicado al precio máximo de venta al por menor) y por un impuesto específico (calculado por número de unidades). Además, los países miembros de la Unión Europea pueden establecer para los cigarrillos un impuesto especial mínimo (arts. 7.3 y 7.4 Directiva 2011/64/UE).
- b) Los Estados miembros podrán excluir los derechos de aduanas de la base de cálculo del impuesto especial *ad valorem* percibido por los cigarrillos (art. 7.1, párrafo 2º Directiva 2011/64/UE).
- c) El tipo del impuesto especial *ad valorem* y el importe del impuesto especial específico deben ser los mismos para todos los cigarrillos.
- d) El porcentaje del componente específico del impuesto especial en el importe de la carga fiscal total sobre los cigarrillos se establecerá de acuerdo al precio medio ponderado de venta al por menor (art. 8 Directiva 2011/64/UE). El precio medio ponderado de venta al por menor se calculará de acuerdo con el valor total de todos los cigarrillos despachados para el consumo, en función del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos, dividido por la cantidad total de cigarrillos despachados para el consumo. Este precio medio ponderado de venta al por menor se determinará a más tardar el 1 de marzo de cada año a partir de los datos de los cigarrillos despachados para el consumo el año anterior.
- e) Hasta el 31 de diciembre de 2013, el componente específico del impuesto especial no puede ser inferior al 5 % ni superior al 76,5 % del importe de la carga fiscal total resultante de la suma del impuesto especial específico, el impuesto especial *ad valorem* y el impuesto sobre el valor añadido (IVA), percibidos sobre el precio medio ponderado de venta al por menor.
A partir del 1 de enero de 2014, el componente específico no puede ser inferior al 7,5 % ni superior al 76,5 % del importe de la carga fiscal. Cuando un país de la Unión Europea cambie el precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos y sitúe el componente específico del impuesto especial por debajo del 5 % (hasta el 31-12-2013) o el 7,5% (a partir del 1 de enero de 2014) o por encima del 76,5 % de la carga fiscal total, este país

podrá abstenerse de ajustar el importe del impuesto especial específico hasta el 1 de enero del segundo año siguiente a aquel en el que se produzca el cambio.

- f) El impuesto especial global sobre los cigarrillos (impuesto específico e impuesto *ad valorem* excluyendo el IVA), hasta el 31 de diciembre de 2013, deberá constituir al menos el 57 % del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados para consumo. Este impuesto especial no podrá ser inferior a 64 euros por 1.000 cigarrillos, independientemente del precio medio ponderado de venta al por menor. No obstante, los países de la Unión Europea que apliquen un impuesto especial de al menos 101 euros por 1 000 cigarrillos, no están obligados a cumplir con el requisito del 57 %.

A partir del 1 de enero de 2014, el impuesto especial global deberá constituir al menos el 60% del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados para consumo. Este impuesto especial no podrá ser inferior a 90 euros por 1 000 cigarrillos, independientemente del precio medio ponderado de venta al por menor. No obstante, los Estados miembros que apliquen un impuesto especial de al menos 115 euros por 1.000 cigarrillos sobre la base del precio medio ponderado de venta al por menor, no tendrán que cumplir con el requisito del 60 %. Se concede a Bulgaria, Estonia, Grecia, Letonia, Lituania, Hungría, Polonia y Rumanía un período transitorio, hasta el 31 de diciembre de 2017, para alcanzar los requisitos establecidos.

Cuando un país de la Unión Europea incremente el tipo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable a los cigarrillos podrá reducir el impuesto especial global en un importe que, expresado en porcentaje del precio medio ponderado de venta al por menor, sea igual al incremento en el tipo de IVA.

5.4.3. Normas fiscales que afectan al resto de las labores del tabaco distintas de los cigarrillos

Estas normas se aplican a las siguientes labores del tabaco: cigarros puros y cigarrillos, picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos y demás labores del tabaco.

Los países de la Unión Europea aplicarán un impuesto especial a las labores del tabaco, excluidos los cigarrillos, que consiste en:

- a) Un impuesto *ad valorem*, calculado en función del precio máximo de venta al por menor de cada producto (fijado libremente por los fabricantes establecidos en la Unión Europea y por los importadores de terceros países).
- b) Un impuesto específico, expresado en importe por kilogramo, o en el caso de los puros o cigarrillos por número de unidades, o
- c) Una combinación de un elemento *ad valorem* y un elemento específico.

El impuesto especial global (impuesto específico más impuesto *ad valorem* sin incluir el IVA), tanto si es expresado en porcentaje como en kilogramos o número de unidades, deberá ser equivalente al menos a los tipos o importes

mínimos fijados de la siguiente manera (véase la explicación detallada en el Cuadro 6.2.):

- Para cigarros puros o cigarrillos: 5% del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos, o 12 euros por cada 1.000 unidades o kilogramo.
- Para la picadura fina de tabaco para liar cigarrillos: 40% del precio medio ponderado de venta al por menor, o 40 euros por kilogramo.
- Para otras labores del tabaco para fumar: 20% del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos, o 22 euros por kilogramo.

Respecto a la picadura fina de tabaco, deben tenerse en cuenta las siguientes normas (art. 14.2 Directiva 2011/64/UE):

- A partir del 1 de enero de 2013, el impuesto especial global sobre la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos representará como mínimo el 43% del precio medio ponderado de venta al por menor de la picadura fina destinada a liar cigarrillos despachada a consumo, o bien como mínimo 47 euros por kilogramo.
- A partir del 1 de enero de 2015, estos límites mínimos se elevan al 46% del precio medio ponderado de venta al por menor o en 54 euros por kilogramo.
- A partir del 1 de enero de 2018, los límites mínimos se establecen en el 48% del precio medio ponderado de venta al por menor o en 60 euros por kilogramo.
- A partir del 1 de enero de 2020, los límites mínimos se fijan en el 50% del precio medio ponderado de venta al por menor o en 60 euros por kilogramo.

El precio medio ponderado de venta al por menor se calculará dividiendo el precio de venta al por menor, con inclusión de todos los impuestos, entre la cantidad total de picadura fina destinada a liar cigarrillos despachada a consumo. Se determinará a más tardar el 1 de marzo de cada año a partir de los datos correspondientes a la picadura despachada a consumo en el año anterior.

5.4.4. Incidencia de los componentes *ad valorem*, específico e impuesto mínimo y efectos que originan su utilización

En la estructura impositiva de España y del resto de los países de la Unión Europea existe una combinación de impuestos proporcionales (*ad valorem*), específicos y un denominado *suelo fiscal* que establece una carga impositiva mínima por cigarrillo con objeto de proteger la salud pública y garantizar un nivel recaudatorio.

La estructura impositiva óptima sería aquella que combine los componentes proporcional, específico y tipo mínimo que mejor se ajusten a las condiciones de mercado de cada país y, al mismo tiempo, colabore con los objetivos extrafiscales de salud y médico-sanitarios que genera el consumo del tabaco.

Debido a estas razones procede estudiar los efectos que tienen los distintos componentes que forman la estructura impositiva del Impuesto Especial sobre el las Labores del Tabaco:

- **Componente proporcional (*ad valorem*):** representa un porcentaje sobre el precio del tabaco y sus características más relevantes son: a) permite que se incremente la recaudación cuando aumenta el precio sin necesidad de aumentar el tipo impositivo y b) discrimina negativamente a las marcas más cotizadas, puesto que al influir el precio en el gravamen son más gravadas que el tabaco de peor calidad.

Entre las ventajas que presenta la utilización de tipos impositivos proporcionales en la imposición sobre el tabaco se puede mencionar: que no es necesario su ajuste cuando exista inflación, dado que los efectos de la misma se corregirán automáticamente al incrementarse el precio, aunque para ello los productores o comercializadores deban incrementar los precios al mismo ritmo que la inflación existente; y que permite aumentar o disminuir la carga fiscal de forma proporcional al ritmo de incremento o descenso de los precios.

Los inconvenientes más destacables son: que refuerza la presión que pueden ejercer las tabacaleras sobre el fisco, puesto que pueden alterar los precios del tabaco y, por consiguiente, variar la cuantía del impuesto soportado; facilitan el consumo de marcas más baratas que pueden tener menor calidad, incentivando la guerra de precios; para la administración fiscal son más complicados de administrar que los componentes específicos, pues es necesario realizar actuaciones de valoración y establecer un control sobre el valor y las cantidades vendidas de distintas marcas a distintos precios.

- **Componente Específico:** se establece sobre unidades de producto y sus características más relevantes son: a) permite una gestión y administración más sencilla, pues no es necesario realizar actuaciones de valoración; b) perjudica al tabaco de peor calidad que tiene un precio inferior en el mercado, al ser gravado por este componente de igual forma que las marcas más cotizadas (denominadas coloquialmente *marcas Premium*); c) no permite a las tabacaleras reducir sus precios para lograr minorar con ello la cuantía del impuesto soportado; d) no se ajustan automáticamente con la inflación, y para que mantengan su efecto económico real es preciso establecer correcciones ante cualquier alteración de los precios.

Entre las ventajas de la utilización del componente específico en la tributación del tabaco se encuentran: que es más fácil de administrar que los tipos proporcionales; facilitan el control de la recaudación tributaria por parte de la administración fiscal; no discriminan entre las marcas gravando a todas las marcas por igual, aunque esta razón puede ser una ventaja o un inconveniente pues frente a la posible ventaja de no discriminar se da la desventaja de favorecer a las marcas más caras que son gravadas de igual forma que las de menor precio que suelen tener menor calidad); bajo el punto de vista médico-

sanitario, pueden considerarse más equitativos al someter a gravamen la cantidad de tabaco consumida y no su valor en el mercado.

Los principales inconvenientes que presenta la utilización de tipos de gravamen específicos se pueden concretar en: cuando existe inflación deben ajustarse para no perder potencial recaudatorio porque, caso de no hacerlo, se produciría un efecto equivalente a una disminución de impuestos, pudiendo generar un aumento en el número de fumadores y una disminución en los ingresos fiscales; es necesario o deseable aumentar o disminuir el componente específico cuando se modifique la renta disponible de la población; benefician a las ventas de tabaco de mayor calidad.

- **Impuesto mínimo o *suelo impositivo***: es una cantidad fija por unidad de producto cuyo importe se ha de alcanzar siempre, bien por aplicación directa, o bien porque la combinación de los tipos anteriores excede de su cuantía; además este mínimo se incrementa cuando el precio está por debajo de un límite predeterminado. Presenta efectos similares al componente específico por cuanto desincentiva la disminución de precios en el mercado de tabaco y supone un complemento de gravamen para equilibrar la estructura de la fiscalidad española, en la que el componente proporcional tiene un peso muy importante. Algunos países como España, Francia o Italia han introducido desde 2013 lo que se conoce con el nombre de *doble mínimo*.

Así, por ejemplo, en España este doble mínimo supone la existencia de un impuesto mínimo incrementado de 138 euros por cada 1.000 cigarrillos, en el caso de aquellos cuyo precio de venta al público sea inferior al precio mínimo de 196 €/1.000 cigarrillos. Dicho de otra forma, tal y como lo señala la Ley 38/92 de Impuestos Especiales, el importe del impuesto en España no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos (impuesto mínimo) y se incrementará hasta 138 euros (doble mínimo) cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.

Si consideramos que los tipos impositivos vigentes actualmente en España sobre los cigarrillos son:

- ✓ Proporcional: 51,0% del precio de venta.
- ✓ Específico: 24,1 euros por cada 1.000 cigarrillos.
- ✓ Mínimo: 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos o 138,00 euros por cada 1.000 cigarrillos cuando el precio de venta sea inferior a 196 euros por 1.000 cigarrillos.

Ello implica que en el caso de cigarrillos que se comercialicen a precios inferiores a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos, y dado que la cajetilla tiene 20 cigarrillos, se desincentive la venta de cigarrillos a precios inferiores a 3,92 euros por cajetilla $[(196/1.000) \times 20]$.

En España para cualquier cajetilla de 20 cigarrillos con un precio entre 3,92 y 4,10 euros (precio por cajetilla aplicando el precio umbral de 205 euros por

cada 1.000 cigarrillos) se aplica el impuesto mínimo de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos. El precio umbral de 205 euros por cada 1.000 cigarrillos se obtiene aplicando la siguiente ecuación: 51% precio umbral + 24,1 euros por 1.000 cigarrillos = 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos (tipo mínimo). De la ecuación anterior se obtiene que el precio umbral que alcanza el tipo mínimo de los cigarrillos es de 205 euros por cada 1.000 cigarrillos (que representa una cantidad total de 4,10 euros por cajetilla de 20 cigarrillos).

Si lo representamos de forma esquemática tendríamos que:

Precio Impacto = 196€ por cada 1.000 cigarrillos (la cajetilla de 20 cigarrillos tendría un precio de 3,92€).

A las cajetillas cuyo precio de venta al público esté por debajo de este precio impacto se aplica el impuesto mínimo incrementado de 138€/1.000 cigarrillos.

Precio Umbral = 205€ por cada 1.000 cigarrillos (la cajetilla de 20 cigarrillos tendría un precio de 4,10€).

A las cajetillas cuyo precio de venta al público esté entre 196€ por cada 1.000 cigarrillos y 205€ por cada 1.000 cigarrillos se aplica el impuesto mínimo de 128,65 €/1.000 cigarrillos.

A las cajetillas cuyo precio de venta al público esté por encima del precio umbral de 205€ por cada 1.000 cigarrillos, se les aplica un impuesto proporcional del 51% del precio de venta al público y un impuesto específico de 24,1€ por cada 1000 cigarrillos.

GRÁFICO 5.1. INCIDENCIA DE LA FISCALIDAD SOBRE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA



Fuente: Altadis, *Fiscalidad del tabaco* en <http://www.altadis.com>.

5.5. Determinación de la carga fiscal sobre las labores del tabaco

Como se ha expuesto anteriormente el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco es un tributo que recae sobre el consumo específico de un producto, y esta especificidad somete a imposición al tabaco con un tributo adicional al gravamen general sobre ventas del Impuesto sobre el Valor Añadido, al margen de los derechos arancelarios que hay que satisfacer si el producto es importado. En síntesis, el tabaco queda gravado simultáneamente por tres impuestos distintos: el Impuesto Especial, el IVA y, en su caso, la Renta de Aduanas.

Dada la complejidad y particularidades que presenta la determinación de la carga fiscal que recae sobre el tabaco, se ha considerado oportuno esclarecer con el estudio de dos casos cuál es la operativa que se sigue en las liquidaciones tributarias de las labores del tabaco. Este análisis permite, por una parte, apreciar cómo se aplican los derechos arancelarios de importación y, por otra, observar la interdependencia que existe entre los componentes del impuesto especial (tipos específicos y *ad valorem*) y el IVA.

5.5.1. Caso 1: Importación de puros desde Cuba

El 15 de marzo de 2015 un viajero de 40 años procedente de Cuba llega al Aeropuerto de Madrid con cinco cajas de puros, que contienen veinticinco cigarros puros en cada caja, de la marca *Cohiba Robustos*. El viajero declara haberlos adquirido en Cuba por un importe de 20 euros cada caja de puros, presentando un justificante de compra.

A. DERECHOS ARANCELARIOS

En la liquidación que realiza la Aduana se tienen en cuenta los siguientes **conceptos impositivos**:

1. Franquicia arancelaria y fiscal

Es aplicable el régimen de viajeros según el cual cada viajero mayor de diecisiete años puede importar con exención de los derechos de aduana, IVA e impuestos especiales, es decir, introducir libre de impuestos, las siguientes cantidades de labores del tabaco procedentes de países no comunitarios, que no pueden ser agregadas (Directiva 2007/74/CE):

- 200 cigarrillos ó
- 100 cigarrillos ó
- 50 cigarros puros ó
- 250 gramos de tabaco para fumar

En este caso la Aduana aplica la franquicia de 50 cigarros puros (equivalente a dos de las cajas), por lo que procede a efectuar una liquidación tributaria por las tres cajas de puros restantes, con veinticinco cigarros puros en cada caja.

2. Derechos arancelarios de importación

Se liquidarán aplicando al valor en aduana la tarifa arancelaria correspondiente:

- Base Imponible = valor en Aduana.
- Tipo impositivo = tarifa arancelaria aplicable.

La Aduana acepta el valor de compra declarado de los cigarros puros y, realizando una interpretación favorable de la norma para el viajero, al valor en aduana no le incrementa gastos de transporte, seguros o manipulación hasta la entrada de la Unión Aduanera, al considerar que los mismos no han existido puesto que el viajero ha pagado su billete de avión (gastos de transporte y seguro incluidos) para viajar con fines distintos a la importación del tabaco. En consecuencia, no procede ajustar el valor en aduana, adicionando o restando las partidas que aparecen en los artículos 32 y 33 del Código Aduanero Comunitario.

Valor en Aduana = 20 x 3 cajas de 25 puros = 60 euros.

Se consulta la Tarifa Integrada de las Comunidades Europeas (TARIC), que es el documento donde se recogen las disposiciones arancelarias y de política comercial aplicables por los Estados miembros, los aranceles a aplicar y la nomenclatura en la que se clasifican los productos. Según el TARIC los cigarros puros se clasifican en la partida arancelaria 2402100000 y se observa que la tarifa arancelaria a aplicar es del 26%.

Derechos arancelarios a la importación = 60 euros x 26% = 15,60 euros

B. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 60 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, actualmente vigente, los tipos impositivos aplicables en España a los cigarros y cigarrillos son:

Epígrafe 1. Cigarros y cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarros y cigarrillos estarán gravados al tipo del 15,8 por 100.

El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 41,5 euros por cada 1.000 unidades, y se incrementará hasta 44,5 euros cuando a los cigarros y cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 215 euros por cada 1.000 unidades.

La base Imponible del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco se determina de la siguiente manera:

- Para la aplicación de los tipos específicos se toma el número de unidades.
- Para la aplicación de los tipos *ad valorem* se toma el precio máximo de venta al público en expendedurías de tabaco situadas en la Península o Islas Baleares, ya que, como se ha mencionado en apartados anteriores, el impuesto especial no se aplica ni en Canarias ni en Ceuta y Melilla. El precio

máximo incluye todos los impuestos, es decir, el precio de venta contiene el IVA repercutido.

El precio máximo de venta al público en las expendedurías de tabaco se determina de la forma siguiente:

- ✓ Sí se comercializan en la Península y Baleares es determinado por los fabricantes o por sus representantes o mandatarios de la Unión Europea, si son producidos en países comunitarios.
- ✓ Sí las labores del tabaco son elaboradas fuera de la Unión Europea, el precio de venta al público es determinado por el importador.

Es por ello que los fabricantes e importadores están obligados a fijar dichos precios, previamente a su comercialización, en conocimiento del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales y del organismo autónomo Comisionado para el Mercado de Tabacos, para que los mismos sean publicados en el Boletín Oficial del Estado en el plazo de un mes.

Consultando la página web del Comisionado para el Mercado de Tabacos (<http://www.cmtabacos.es>) en el apartado *precio de las labores* se verifica que los puros Cohiba Robustos en la Península y Baleares tienen un precio de venta al público en las expendedurías de tabaco, en la fecha de importación, de 480 euros por caja de veinticinco puros.

Base imponible de los derechos *ad valorem* = 480 euros x 3 cajas = 1.440 euros.

El tipo de gravamen *ad valorem* es de 15,80%, tal y como señala el Epígrafe 1.

Derechos *ad valorem* = 1.440 euros x 15,80 % = 227,52 euros

(Observamos que los cigarros puros están gravados por impuesto *ad valorem* pero no están gravados por impuesto específico)

Pero el Epígrafe 1 también indica que *el importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 41,5 euros por cada 1.000 unidades, y se incrementará hasta 44,5 euros cuando a los cigarros y cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 215 euros por cada 1.000 unidades.*

Es decir, el importe del impuesto en el caso que nos ocupa no puede ser inferior a:

41,5 euros/1.000 cigarros x (3 cajas x 25 cigarros) = 3,1125 euros → el importe del impuesto aplicado (227,52 euros) es bastante superior a esta cifra.

Además, el precio de venta al público de 1.000 cigarros es de:

40 cajas (de 25 cigarrillos cada caja) x 480 euros (PVP en la Península y Baleares de cada caja) = 19.200 euros → muy superior a 215 euros, por lo que no procede aplicar el impuesto único incrementado de 44,5 euros por 1000 cigarros.

C. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Al tratarse de una importación (entrada procedente de un país no comunitario) la base imponible del IVA está constituida por el resultado de adicionar al valor en aduana el importe de los gravámenes devengados fuera del territorio de aplicación del impuesto, el importe de los gravámenes que se devengan con motivo de la importación (que serían los Aranceles y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, con excepción del propio IVA) y los gastos accesorios o complementarios (tales como comisiones, gastos de transporte, seguros...) hasta el primer lugar de destino en la Península o Baleares.

En este caso, dado que se considera que no existen gastos accesorios o complementarios al tratarse de un viajero, la base imponible del IVA está compuesta por:

Base imponible = valor en aduana + derechos arancelarios a la importación + impuesto especial sobre el tabaco = 60 + 15,60 + 227,52 = 303,12 euros.

El tabaco tributa al tipo general del IVA (21%) y no procede aplicar el recargo de equivalencia porque el tabaco no es adquirido por un estanco que esté dentro del Régimen de Recargo de Equivalencia.

Cuota de IVA = 303,12 euros x 21% = 63,66 euros

LIQUIDACIÓN A PRACTICAR EN LA ADUANA			
CONCEPTO TRIBUTARIO	BASE IMPONIBLE	TIPO IMPOSITIVO	CUOTA TRIBUTARIA
DERECHOS ARANCELARIOS CEE	60	26,00%	15,60
IMPUESTO ESPECIAL (<i>ad valorem</i>) (1)	1.440,00	15,80%	227,52
IVA (importación) (2)	303,12	21,00%	63,66
TOTAL LIQUIDACIÓN			306,78

Notas:
(1) No existe impuesto mínimo y tampoco mínimo incrementado
(2) No se aplica el régimen especial del Recargo de Equivalencia

5.5.2. Caso 2: Importación de cigarrillos desde Venezuela

El 15 de marzo de 2015 un viajero de 47 años procedente de Venezuela llega al Aeropuerto de Madrid con 3 cartones de cigarrillos, de 10 cajetillas cada cartón y 20 cigarrillos por cajetilla (es decir, un total de 200 cigarrillos cada cartón) de la marca *Winston Classic*. El viajero declara haberlos adquirido en Venezuela por un importe de 10 euros cada cartón, presentando un justificante de compra.

A. DERECHOS ARANCELARIOS

En la liquidación que realiza la Aduana se tienen en cuenta los siguientes **conceptos impositivos**:

1. Franquicia arancelaria y fiscal

Es aplicable el régimen de viajeros según el cual cada viajero mayor de diecisiete años puede importar con exención de los derechos de aduana, IVA e impuestos especiales, es decir, introducir libre de impuestos, las siguientes cantidades de labores del tabaco procedentes de países no comunitarios, que no pueden ser agregadas (Directiva 2007/74/CE):

- 200 cigarrillos ó
- 100 cigarrillos ó
- 50 cigarros puros ó
- 250 gramos de tabaco para fumar

En este caso la aduana aplica la franquicia de 200 cigarrillos (equivalente a un cartón), por lo que procede a efectuar una liquidación tributaria por los dos cartones restantes, con 200 cigarrillos en cada cartón.

2. Derechos arancelarios de importación

Se liquidarán aplicando al valor en aduana la tarifa arancelaria correspondiente:

- Base Imponible = valor en Aduana.
- Tipo impositivo = tarifa arancelaria aplicable.

La Aduana acepta el valor de compra declarado de los cigarrillos y, realizando una interpretación favorable de la norma para el viajero, al valor en aduana no le incrementa gastos de transporte, seguros o manipulación hasta la entrada de la Unión Aduanera, al considerar que los mismos no han existido para el viajero puesto que éste ha pagado su billete de avión (gastos de transporte y seguro incluidos) para viajar con fines distintos a la importación del tabaco. En consecuencia, no procede ajustar el valor en aduana, adicionando o restando las partidas que aparecen en los artículos 32 y 33 del Código Aduanero Comunitario.

Valor en Aduana = 10 euros x 2 cartones = 20,00 euros.

Se consulta la Tarifa Integrada de las Comunidades Europeas (TARIC), que es el documento donde se recogen las disposiciones arancelarias y de política comercial aplicables por los Estados miembros, los aranceles a aplicar y la nomenclatura en la que se clasifican los productos. Según el TARIC los cigarrillos se clasifican en la partida arancelaria 2402209000 y se observa que la tarifa arancelaria a aplicar es del 57,60%.

Derechos arancelarios a la importación = 20,00 euros x 57,60% = **11,52 euros**

B. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 60 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, actualmente vigente, los tipos impositivos aplicables en España a los cigarrillos son:

Epígrafe 2.Cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:

a) Tipo proporcional: 51 por 100.

b) Tipo específico: 24,1 euros por cada 1.000 cigarrillos.

El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.

La base Imponible del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco se determina de la siguiente manera:

- Para la aplicación de los tipos específicos se toma el número de unidades.
- Para la aplicación de los tipos *ad valorem* se toma el precio máximo de venta al público en expendedorías de tabaco situadas en la Península o Islas Baleares, ya que, como se ha mencionado en apartados anteriores, el impuesto especial no se aplica ni en Canarias ni en Ceuta y Melilla. El precio máximo incluye todos los impuestos, es decir, el precio de venta contiene el IVA repercutido.

El precio máximo de venta al público en las expendedorías de tabaco se determina de la forma siguiente:

- ✓ Sí se comercializan en la Península y Baleares es determinado por los fabricantes o por sus representantes o mandatarios de la Unión Europea, si son producidos en países comunitarios.
- ✓ Sí las labores del tabaco son elaboradas fuera de la Unión Europea, el precio de venta al público es determinado por el importador.

Es por ello que los fabricantes e importadores están obligados a fijar dichos precios, previamente a su comercialización, en conocimiento del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales y del organismo autónomo Comisionado para el Mercado de Tabacos, para que los mismos sean publicados en el Boletín Oficial del Estado en el plazo de un mes.

Consultando la página web del Comisionado para el Mercado de Tabacos (<http://www.cmtabacos.es>) en el apartado *precio de las labores* se verifica que los cigarrillos Winston Classic en la Península y Baleares tienen un precio de venta al público en las expendedorías de tabaco, en la fecha de importación, de 4,30 euros cada cajetilla, por lo que el cartón tiene un precio de 43 euros. Por tanto, la base imponible para la aplicación de los derechos *ad valorem* sería de 43 euros x 2 cartones = 86 euros.

Base imponible de los derechos *ad valorem* = 43 euros x 2 cartones = 86 euros.

El tipo de gravamen *ad valorem* es el 51,00%, tal y como señala el Epígrafe 2.

Derechos *ad valorem* = 86 euros x 51,00% = **43,86 euros**

El tipo de gravamen específico, tal y como indica el Epígrafe 2, es de 24,1 euros por cada 1.000 cigarrillos.

Derechos específicos = 2 cartones x 200 cigarrillos/cartón x 24,1 euros por cada 1.000 cigarrillos = **9,64 euros**

Pero el Epígrafe 2 también indica que *el importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.*

En el caso que nos ocupa el importe del impuesto especial total (*ad valorem* más específico) ha sido de 53,50 euros (43,86 euros más 9,64 euros) por un total de 400 cigarrillos (2 cartones de 200 cigarrillos cada cartón), lo que implica que para 1.000 cigarrillos el impuesto sería de 267,50 euros (53,50/200 x 1.000); por consiguiente, se comprueba que no es inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos.

El precio de venta al público por mil cigarrillos Winston Classic es de: 50 cajetillas (de 20 cigarrillos cada una) x 4,30 euros = 215 euros → superior a los 196 euros del *mínimo incrementado*.

C. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Al tratarse de una importación (entrada procedente de un país no comunitario) la base imponible del IVA está constituida por el resultado de incrementar al valor en aduana el importe de los gravámenes devengados fuera del territorio de aplicación del impuesto, el importe de los gravámenes que se devengan con motivo de la importación (que serían los Aranceles y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, con excepción del propio IVA) y los gastos accesorios o complementarios (tales como comisiones, gastos de transporte, seguros...) hasta el primer lugar de destino en la Península o Baleares.

En este caso, dado que se considera que no existen gastos accesorios o complementarios al tratarse de un viajero, la base imponible del IVA está compuesta por:

Base imponible = valor en aduana + derechos arancelarios a la importación + impuesto especial sobre el tabaco (*ad valorem* más específico) = 20,00 + 11,52 + 43,86 + 9,64 = 85,02 euros.

El tipo de gravamen del IVA es el tipo normal del 21%, y no procede aplicar el recargo de equivalencia porque el tabaco no es adquirido por un Estanco que esté sujeto al Régimen de Recargo de Equivalencia.

Cuota de IVA = 85,02 euros x 21% = **17,85 euros**

LIQUIDACIÓN A PRACTICAR EN LA ADUANA			
CONCEPTO TRIBUTARIO	BASE IMPONIBLE	TIPO IMPOSITIVO	CUOTA TRIBUTARIA
DERECHOS ARANCELARIOS CEE	20,00	57,60%	11,52
IMPUESTO ESPECIAL (<i>ad valorem</i>) (1)	86,00	51,00%	43,86
IMPUESTO ESPECIAL (específico) (2)	400,00	2,41%	9,64
IVA (importación) (3)	85,02	21,00%	17,85
TOTAL LIQUIDACIÓN			82,87
Notas:			
(1) No existe impuesto mínimo y tampoco mínimo incrementado			
(2) El tipo del impuesto especial específico del 24,10 por mil, equivale al 2,41%			
(3) No se aplica el régimen especial del Recargo de Equivalencia			

5.6. Los efectos de los impuestos sobre el tabaco en el precio y el consumo

5.6.1. Los conceptos de elasticidad precio-demanda del tabaco y la curva de Laffer

Para calcular el impacto de los precios del tabaco sobre el consumo se utiliza la elasticidad precio de la demanda de tabaco, que permite estimar los efectos que produce una alteración en el precio del tabaco sobre la demanda del mismo y, a través de ello, sobre la recaudación impositiva. Normalmente tiene signo negativo porque refleja la reducción porcentual del consumo que se produce cuando aumenta el precio en un 1% (por ejemplo, una elasticidad de -0,6 significaría que un aumento del 1% en el precio del tabaco originaría una reducción del 0,6% en el consumo del tabaco).

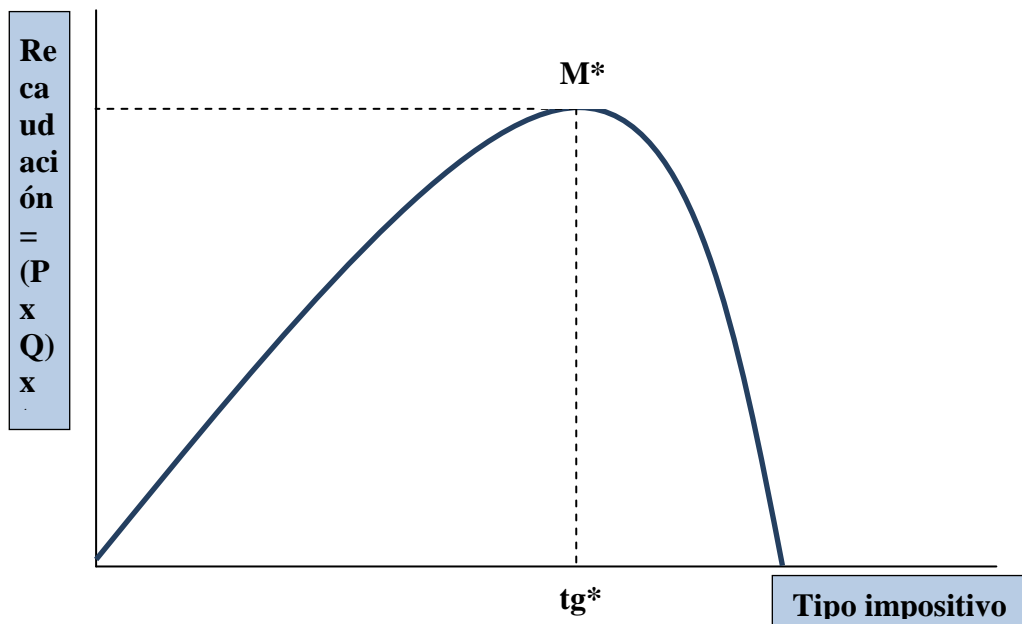
La elasticidad precio de demanda de tabaco se estima utilizando métodos estadísticos a partir de información empírica sobre el consumo y los precios del tabaco. Los productos como el tabaco, adictivos y que prácticamente carecen de

bienes sustitutivos, son poco sensibles a los cambios en el precio pues los consumidores los siguen comprando a pesar de las subidas de precio, esto es, presentan una curva de demanda inelástica o rígida.

Las subidas de impuestos sobre el tabaco aumentan, salvo que las compañías comercializadoras hagan guerras de precios inversas a la carga tributaria soportada, el precio final del tabaco y, con ello, la recaudación tributaria. No obstante, para su análisis debe considerarse la llamada *curva de Laffer*, que relaciona las modificaciones que se producen en los ingresos fiscales ante las variaciones experimentadas en los tipos impositivos.

La representación gráfica de la curva de Laffer es una U invertida en un diagrama de coordenadas que sitúa el tipo de gravamen en el eje de abscisas y la recaudación impositiva en el de ordenadas, tal y como se observa en el Gráfico 5.2. La curva arranca en el vértice del diagrama, donde la recaudación es cero dado que el tipo impositivo que se aplica al consumo de tabaco es cero, y termina en la base del eje de abscisas, momento en el que los gravámenes sobre el tabaco serían tan altos que los consumidores dejarían de comprar tabaco y, consecuentemente, al no consumir no pagarían impuestos y la recaudación sería cero.

GRÁFICO 5.2.
REPRESENTACIÓN DE LA CURVA DE LAFFER



En el Gráfico 5.2. se observa que cuando el tipo impositivo es igual a cero los ingresos fiscales también serán nulos, mientras que si, por el contrario, los tipos impositivos alcanzan el 100% los ingresos fiscales también serán nulos porque

ninguna persona estaría dispuesta a demandar tabaco. Según demostró Laffer existe un tipo de gravamen que maximiza la recaudación, a partir del cual cuando se suban los tipos impositivos la recaudación fiscal disminuye, como consecuencia de los desincentivos económicos que los aumentos de los impuestos generan. El punto M^* representa este nivel impositivo óptimo y se corresponde con el tipo impositivo tg^* del gráfico.

No obstante, y a pesar de las razones económicas, no hay que dejar de considerar los efectos extrafiscales que presenta la imposición sobre el tabaco; por una parte, disminuye la recaudación originada por un descenso del consumo ante el aumento de los tipos de gravamen, pero, por otra, existe un efecto médico-sanitario positivo puesto que al disminuir el consumo de tabaco mejora la salud y, por tanto, se necesita un gasto público menor.

Otro efecto económico importante a considerar es si el aumento de la imposición sobre el tabaco lo que realmente está reflejando es una caída de la recaudación pero no un descenso del consumo. Esto ocurría cuando se incrementa significativamente el tráfico ilícito de tabaco, aspecto con importancia cuantitativa relevante como se tratará de forma expresa en la Parte cuarta de esta investigación.

El efecto sobre la recaudación tributaria que provocaría un aumento en los precios del tabaco se calcula a través de las elasticidades precio-demanda del tabaco, que nos informan de cómo varía el consumo y la recaudación del mismo ante variaciones de los precios del tabaco. Así, el impacto de la medida fiscal se calcula como diferencia entre la recaudación tributaria anterior a la subida (tipo de gravamen anterior a la subida tg_0 multiplicado por el consumo previo a la subida Q_0) y la recaudación tributaria después de la subida (tipo de gravamen posterior a la subida tg_1 por el consumo posterior a la subida Q_1).

5.6.2. Efectos de las variaciones impositivas sobre el precio de venta de los cigarrillos: solapamiento de impuestos y su interdependencia

En este apartado nos centraremos en el análisis de los cigarrillos, dado que su recaudación aporta alrededor del 90% de la cantidad total ingresada en concepto de Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en España. Se analizan los efectos que producirían las variaciones de los distintos componentes impositivos que se aplican a los cigarrillos, tanto en la recaudación como en los precios finales de estas labores del tabaco.

Existe una interdependencia entre el IVA y los componentes específico y *ad valorem* (proporcional) del impuesto especial sobre los cigarrillos, ya que dichos componentes forman parte de la base imponible del IVA (puesto que los impuestos especiales integran la base imponible del IVA) y, al mismo tiempo, al aplicarse el componente proporcional sobre el precio de venta de los cigarrillos (en el que se integra el IVA), la cuota por IVA y los componentes del impuesto especial sobre los cigarrillos forman parte del componente proporcional.

En el estudio realizado por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria española relativo a la tributación del tabaco en el ejercicio 2013, *Impuestos Especiales estudio relativo al Impuesto sobre las Labores de Tabaco*, se analiza la influencia de las variaciones de tipos impositivos en la recaudación y precios de venta de los cigarrillos, es decir, los efectos de las variaciones de tipos impositivos en el total de la carga fiscal soportada por el consumo de cigarrillos (IVA más el impuesto especial específico y el impuesto especial proporcional) tomando los tipos de gravamen como variables independientes y el precio antes de impuestos y las comisiones como parámetros.

Considerando que:

F = carga fiscal total.

P = precio de venta al por menor.

P = precio antes de impuestos y comisiones.

I = tipo impositivo del IVA más el recargo de equivalencia, expresados en tanto por uno.

a = tipo proporcional (*ad valorem*) del impuesto especial, expresado en tanto por uno.

e = tipo específico del impuesto especial, expresado en euros por cajetilla.

Tendremos las siguientes ecuaciones:

$$\text{Carga fiscal total} \rightarrow F = e + aP + i(p + e + aP) = e + Pa(1+i) + i(p+e) \quad (1)$$

$$\text{Precio de venta al por menor} \rightarrow P = p + F + 0,085P = p + e + aP + ip + ie + iaP + 0,085P$$

$$\downarrow$$

$$\text{Despejando } P = \frac{(p+e)(1+i)}{1-a(1+i)-0,085} \quad (2)$$

↓
Sustituyendo el valor de P en la ecuación (1):

$$F = e + \frac{(p(1+i)+e(1+i))a(1+i)}{1-a(1+i)-0,085} + i(p + e) = e + \frac{a(1+i)(1+i)(p+e)}{1-a(1+i)-0,085} + i(p + e) =$$

$$\boxed{F = \frac{(1+i)(ap-0,915e)+0,915pi}{1-a(1+i)-0,085}} \quad (3)$$

Conocido el precio antes de impuestos y comisiones, así como las variaciones de tipos impositivos de la clase de cigarrillos para la que se desean analizar los efectos en la recaudación y en los precios de venta, no habrá más que dar los valores deseados a las variables independientes en las fórmulas (2) y (3).

ANEXO 5.1.

ÁMBITO GEOGRÁFICO EUROPEO DE PERTENENCIA AL TERRITORIO EUROPEO, AL TERRITORIO IVA Y AL TERRITORIO DE IMPUESTOS ESPECIALES

No todos los territorios de los Estados miembros tienen la misma fiscalidad dentro de la Unión Europea:

- Por una parte, existen zonas o territorios que, perteneciendo a la Unión Europea, no forman parte del territorio aduanero (área geográfica donde se aplica la normativa aduanera de forma uniforme) o, incluso, que perteneciendo al territorio aduanero no se aplica la legislación armonizada tanto en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido como de Impuestos Especiales.
- Asimismo, existen otros territorios, como por ejemplo Mónaco o la Isla de Man⁹², que, a pesar de no pertenecer a la Unión Aduanera, sí integran el territorio aduanero europeo y también les son de aplicación las normas armonizadas de los impuestos indirectos (IVA e I.E.E.).

En los derechos de aduanas (conocidos coloquialmente como aranceles) los territorios que pertenecen al ámbito geográfico de la Unión Europea pero que no están dentro de la zona aduanera se asimilan a terceros países en materia tributaria. Es decir, cuando se importan mercancías de un territorio europeo que no pertenece a la zona aduanera común son de aplicación las mismas normas fiscales que cuando se importan mercancías de un país que no pertenece a la Unión Europea. Situación similar se produce con el Impuesto sobre el Valor Añadido y con los impuestos especiales para aquellos territorios de los Estados miembros que no están dentro de la zona armonizada de aplicación de dichos impuestos indirectos.

En este sentido, por ejemplo, las Islas Feroe, Groenlandia o Ceuta y Melilla son territorios de algún Estado miembro de la Unión Europea (las Islas Feroe y Dinamarca pertenecen al Reino de Dinamarca; y Ceuta y Melilla al Reino de España), pero no quedan bajo el ámbito de las zonas aduaneras y fiscales comunitarias. En razón de ello y en relación con los derechos de importación, el IVA y los impuestos especiales estas zonas se clasifican como países terceros (países no Unión Europea).

Otro ejemplo diferente es el caso de Canarias que formando parte del Reino de España pertenece a la Unión Europea y también al territorio aduanero (a diferencia de Ceuta y Melilla), pero que sin embargo no está dentro del territorio armonizado de aplicación de los impuestos especiales ni del IVA.

La Unión Europea elabora una lista de Estados miembros y territorios pertenecientes a los mismos a los que le asignan unos códigos, que se publican

⁹² Dependencia de la Corona británica con gobierno autónomo, formada por una isla principal y algunos islotes situados en el mar de Irlanda.

periódicamente en el Diario Oficial de la Unión Europea sobre la base del Reglamento (CE) nº 1172/95 del Consejo de 22 de mayo de 1995. Esta codificación se basa en la norma ISO alfa-2, actualmente vigente, en la medida en que es compatible con las exigencias de la legislación comunitaria.

El siguiente Cuadro 5.2. muestra la situación actual de los Estados miembros y territorios de la Unión Europea clasificados según formen parte o no de los diferentes territorios que se identifican por razones fiscales: zona aduanera, zona de aplicación del IVA y zona de aplicación de los impuestos especiales.

**CUADRO 5.2.
ÁMBITO GEOGRÁFICO ASOCIADO A LA UNIÓN EUROPEA**

ESTADO MIEMBRO/ ZONA	CÓDIGO ALFA	TERRITORIO UNIÓN EUROPEA (1)	ZONA ADUANERA	ZONA IVA	ZONA IMPUESTOS ESPECIALES
Austria	AT	SI	SI	SI	SI
Bélgica	BE	SI	SI	SI	SI
Bulgaria	BG	SI	SI	SI	SI
Chipre (2)	CY	SI	SI	SI	SI
República Checa	CZ	SI	SI	SI	SI
Dinamarca	DK	SI	SI	SI	SI
Islas Feroe	FO	NO	NO	NO	NO
Groenlandia	GL	NO	NO	NO	NO
Alemania	DE	SI	SI	SI	SI
Busingen (3)	DE	SI	NO	NO	NO
Helgoland (13)	DE	SI	NO	NO	NO
Estonia	EE	SI	SI	SI	SI
Finlandia	FI	SI	SI	SI	SI
Islas Åland (4)	FI	SI	SI	NO	NO
Francia	FR	SI	SI	SI	SI
COM (5)	---	NO	NO	NO	NO
DOM (5)	FR	SI	SI	NO	NO
TAAF (5)	---	NO	NO	NO	NO
Mónaco	FR	NO	SI	SI	SI
Grecia	GR	SI	SI	SI	SI
Monte Athos	GR	SI	SI	NO	SI
Hungría	HU	SI	SI	SI	SI
Irlanda	IE	SI	SI	SI	SI
Italia	IT	SI	SI	SI	SI
Campione d'Italia (6)	CH	SI	NO	NO	NO

Fuente: Elaboración propia a partir de http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/procedural_aspects/general/sadguide/1619-08annexI_es.pdf

CUADRO 5.2. (continuación)
ÁMBITO GEOGRÁFICO ASOCIADO A LA UNIÓN EUROPEA

ESTADO MIEMBRO/ ZONA	CÓDIGO ALFA	TERRITORIO UNIÓN EUROPEA (1)	ZONA ADUANERA	ZONA IVA	ZONA IMPUESTOS ESPECIALES
Livigno	IT	SI	NO	NO	NO
Lago Lugano (7)	IT	SI	NO	NO	NO
San Marino (8)	SM	NO	NO	NO	SI/NO (9)
Letonia	LV	SI	SI	SI	SI
Lituania	LT	SI	SI	SI	SI
Luxemburgo	LU	SI	SI	SI	SI
Malta	MT	SI	SI	SI	SI
Países Bajos	NL	SI	SI	SI	SI
Polonia	PL	SI	SI	SI	SI
Portugal	PT	SI	SI	SI	SI
Rumanía	RO	SI	SI	SI	SI
Eslovenia	SI	SI	SI	SI	SI
Eslovaquia	SK	SI	SI	SI	SI
España	ES	SI	SI	SI	SI
Islas Canarias (11)	ES	SI	SI	NO	NO
Ceuta	XC	SI	NO	NO	NO
Melilla	XL	SI	NO	NO	NO
Andorra (10)	AD	NO	NO	NO	NO
Suecia	SE	SI	SI	SI	SI
Reino Unido	GB	SI	SI	SI	SI
Isla de Man	GB	NO	SI	SI	SI
Gibraltar	GI	SI	NO	NO	NO
Islas Anglonormandas (12)	GB	NO	NO	NO	NO

Fuente: Elaboración propia a partir de http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/procedural_aspects/general/sadguide/1619-08annexI_es.pdf

NOTAS:

- (1) Se refiere al territorio de la Comunidad, tal como se define en el artículo 299 (antiguo artículo 227) del Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas, que puede diferir del territorio político del Estado miembro de que se trate.
- (2) Incluidas las bases de las Fuerzas Armadas Británicas cuando éstas puedan ser provistas con exención de impuestos.

En relación con Chipre, el Reglamento 866/2004/CE establece las condiciones en que las mercancías obtenidas en zonas ocupadas, o que hayan alcanzado su último, sustancial y económicamente justificado grado de elaboración en una empresa equipada a tal fin en las zonas que no están bajo control efectivo de la República de Chipre, podrán entrar en las áreas controladas por el Gobierno como mercancías comunitarias. Las mercancías que crucen la frontera en sentido contrario, es decir desde las áreas controladas por el Gobierno hacia las áreas ocupadas, no precisarán formalidades de exportación y no serán susceptibles de recibir restituciones agrícolas, pues todo el territorio de la República de Chipre se adhirió a la Unión Europea en mayo de 2004.

- (3) Busingen se encuentra geográficamente en Suiza, pero es territorio alemán y en la práctica se considera parte de la zona aduanera suiza.
- (4) Las Islas Åland se adhirieron al territorio de la Unión Europea mediante una declaración adicional, pero sólo con fines aduaneros. Por lo tanto, las Islas Åland no forman parte de las zonas del IVA y de los impuestos especiales de la UE.
- (5) Los territorios y departamentos franceses de ultramar, conocidos como COM (collectivités-d'outre-mer), COM sui generis, TAAF (terres australes et antarctiques françaises) y DOM (départements d'outre-mer) son:

Departamentos de Ultramar DOM franceses	Código Alfa	Territorios de Ultramar COM y TAAF franceses	Código Alfa
Guayana Francesa	GY	Nueva Caledonia (COM sui generis)	NC
Guadalupe	GP	Wallis y Futuna (COM)	WF
Martinica	MQ	Polinesia Francesa (COM)	PT
Reunión	RE	Mayotte (COM)	YT
		San Martín (COM)	MF
		San Bartolomé (COM)	BL
		San Pedro y Miquelón (COM)	PM
		Tierras australes y antárticas francesas (TAAF)	TF

- (6) Campione d'Italia está geográficamente en Suiza.
- (7) Sólo es de aplicación a las aguas italianas del Lago Lugano, desde la orilla hasta la frontera de la zona entre Ponte Tresa y Porte Ceresio; el espacio restante es territorio suizo.
- (8) La República de San Marino ha establecido una unión aduanera con la Unión Europea.
- (9) En virtud de los acuerdos administrativos existentes las exportaciones a la República de San Marino de productos que son objeto de impuestos especiales deben cumplimentar un documento administrativo de cobertura.

- (10) Andorra ha establecido una unión aduanera con la CE. Los capítulos 1 a 24 (transporte) corresponden al T1; el resto, al T2 (mercancías con restitución procedentes de Andorra, siempre T1 con la cláusula «recaudar únicamente el elemento agrícola, acuerdo CEE-Andorra»).
- (11) Las Islas Canarias son Lanzarote, Fuerteventura, Gran Canaria, Tenerife, La Gomera, El Hierro y LaPalma.
- (12) Las Islas Anglonormandas son Alderney, Jersey, Guernsey, Sark, Herm y Les Minquires.
- (13) Helgoland no forma parte del territorio aduanero de la Comunidad, pero, en virtud del artículo 161, apartado 3, del CA, las mercancías que se expiden a Helgoland no se consideran exportaciones desde el territorio aduanero de la Comunidad. Los productos agrícolas enviados a la isla de Helgoland se han de considerar exportados a los fines de las disposiciones sobre el pago de restituciones (artículo 46, apartado 1, del Reglamento (CE) nº 800/99).

ANEXO 5.2.
**CLASIFICACIÓN ARANCELARIA Y NOTAS EXPLICATIVAS
DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS LABORES DEL TABACO**

CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DE LAS LABORES DEL TABACO

24.01 – TABACO EN RAMA O SIN ELABORAR; DESPERDICIOS DE TABACO.

- 2401.10 – Tabaco sin desvenar o desnervar
- 2401.20 – Tabaco total o parcialmente desvenado o desnervado
- 2401.30 – Desperdicios de tabaco.

24.02 – CIGARROS (PUROS, INCLUSO DESPUNTADOS), CIGARRITOS (PURITOS) Y CIGARRILLOS, DE TABACO O DE SUCEDÁNEOS DEL TABACO.

- 2402.10 – Cigarros (puros, incluso despuntados) y cigarritos (puritos), que contengan tabaco
- 2402.20 – Cigarrillos que contengan tabaco
- 2402.90 – Demás

24.03 – DEMÁS TABACOS Y SUCEDÁNEOS DEL TABACO, ELABORADOS; TABACO «HOMOGENEIZADO» O «RECONSTITUIDO»; EXTRACTOS Y JUGOS DE TABACO.

- 2403.10 – Tabaco para fumar, incluso con sucedáneos de tabaco en cualquier proporción
- 2403.91 – Tabaco «homogeneizado» o «reconstituido»
- 2403.99 – Demás

NOTAS EXPLICATIVAS DEL ARANCEL SECCIÓN IV: CAPÍTULO 24

TABACO Y SUCEDÁNEOS DEL TABACO, ELABORADOS⁹³

El tabaco procede de diversas variedades cultivadas de plantas del *género nicotiana, familia de las solanaceae*; las dimensiones y formas de las hojas difieren de unas variedades (tipos) a otras.

La variedad del tabaco determina el sistema de recolección y el procedimiento de secado. La recolección se hace por plantas enteras (*stalk cutting*) a media que maduran, o por hojas individuales (*priming*) según el grado de madurez alcanzado por cada una de ellas.

El secado se realiza también por plantas enteras o por hojas sueltas ya sea al aire libre (*sun curing*), en cobertizos con libre circulación de aire (*air curing*), en secadores de aire caliente (*flue curing*) o incluso mediante hogueras (*fire curing*).

⁹³ Este capítulo no comprende los cigarrillos medicinales, que se recogen en el Capítulo 30.

Una vez secas, y antes del envasado definitivo, las hojas se acondicionan para asegurar una buena conservación; este acondicionamiento se consigue, por fermentación natural controlada (Java, Sumatra, Habana, Brasil, Oriente, etc.), o por un nuevo secado artificial (*re-drying*), de forma que el modo de acondicionamiento y de secado influye en el sabor y aroma del tabaco. Después del envasado el tabaco se somete a una fermentación–envejecimiento espontánea (*ageing*).

El tabaco acondicionado se presenta en haces, balas de diversas formas, bocoyes o cajas, en los que las hojas están alineadas (tabacos de Oriente), liadas en manojos (varias hojas reunidas mediante un cordel o una hoja de tabaco) o simplemente a granel (*loose leaves*). En todos los casos, el tabaco está fuertemente prensado en su embalaje con el fin de mantenerlo en buen estado de conservación.

En algunos casos, la fermentación del tabaco se reemplaza o acompaña por la adición al tabaco de productos aromatizantes o de humectación (*casing*) destinados a mejorar su aroma o su conservación.

El Capítulo 24 de los Aranceles comprende no sólo el tabaco en rama y el tabaco elaborado, sino también los sucedáneos de tabaco elaborados que no contengan tabaco.

24.01 - TABACO EN RAMA O SIN ELABORAR; DESPERDICIOS DE TABACO.

2401.10 – Tabaco sin desvenar o desnervar

2401.20 – Tabaco total o parcialmente desvenado o desnervado

2401.30 – Desperdicios de tabaco

La **partida 24.01** comprende:

1. El tabaco en estado natural, en forma de planta entera o de hojas, y las hojas secas o fermentadas, que pueden ser enteras o desvenadas, estén o no cortadas, troceadas o recortadas incluso en forma regular con la condición de que, en este último caso, no se trate de un producto dispuesto para ser fumado.
También se incluyen en esta partida las hojas de tabaco mezcladas, desvenadas y después humedecidas (beneficiadas) en un líquido de composición apropiada para impedir, principalmente, el enmohecimiento y resecado y además para preservar el sabor.
2. Los desperdicios de tabaco, tales como peciols, nervios, recortes, polvo, procedentes de la manipulación de las hojas o de la fabricación de productos acabados.

24.02 - CIGARROS (PUROS) (INCLUSO DESPUNTADOS), CIGARRITOS (PURITOS) Y CIGARRILLOS, DE TABACO O DE SUCEDÁNEOS DEL TABACO.

- 2402.10 – Cigarros (puros, incluso despuntados) y cigarritos (puritos) que contengan tabaco
- 2402.20 – Cigarrillos que contengan tabaco
- 2402.90 – Los demás

La **partida 24.02** se aplica exclusivamente a los cigarros (puros), incluidos los cigarros (puros) sin terminar desprovistos de su envoltura y los despuntados, a los cigarritos (puritos) y a los cigarrillos de tabaco o de sucedáneos del tabaco. Se excluyen los demás tabacos elaborados para fumar, aunque contengan sucedáneos del tabaco en cualquier proporción (partida 24.03). Concretamente, comprende:

1. Los cigarros (puros) (incluso despuntados) y los cigarritos (puritos), que contengan tabaco. Estos productos pueden fabricarse totalmente con tabaco o con mezclas de tabaco y sucedáneos de tabaco, sin tener en cuenta las proporciones de tabaco y sucedáneos de tabaco presentes en la mezcla.
2. Los cigarrillos que contengan tabaco. Además de los cigarrillos que contengan solo tabaco, esta partida comprende también aquellos que estén elaborados con mezclas de tabaco y sucedáneos del tabaco, sin tener en cuenta las proporciones de tabaco y sucedáneos de tabaco presentes en la mezcla.
3. Los cigarros (puros, incluso despuntados), los cigarritos (puritos) y los cigarrillos de sucedáneos del tabaco; por ejemplo, los cigarrillos fabricados con hojas de una variedad de lechuga especialmente preparada, que no contiene ni tabaco ni nicotina.

Esta partida no comprende los cigarrillos medicamentosos, que se regulan en el Capítulo 30. Sin embargo, permanecen clasificados en esta partida los cigarrillos que contengan cierto tipo de productos expresamente concebidos para desanimar a los fumadores y que no contengan propiedades medicamentosas.

24.03 – LOS DEMÁS TABACOS Y SUCEDÁNEOS DEL TABACO, ELABORADOS; TABACO «HOMOGENEIZADO» O «RECONSTITUIDO»; EXTRACTOS Y JUGOS DE TABACO.

- 2403.10 – Tabaco para fumar, incluso con sucedáneos de tabaco en cualquier proporción
- 2403.91 – Tabaco «homogeneizado» o «reconstituido»
- 2403.99 – Los demás

La **partida 24.03** comprende:

1. El tabaco para fumar aunque contenga sucedáneos del tabaco en cualquier proporción, por ejemplo, el tabaco elaborado para pipa y para hacer cigarrillos.
2. El tabaco de mascar, muy fermentado y beneficiado.
3. El rapé, más o menos aromatizado.

4. El tabaco prensado o beneficiado para la preparación del rapé.
5. Los sucedáneos del tabaco elaborados, entre los que se pueden citar las mezclas para fumar que no contengan tabaco. Sin embargo, se excluyen productos como el cannabis (marihuana) que se incluyen en la partida 12.11.
6. El tabaco «homogeneizado» o «reconstituido», obtenido por aglomeración de partículas procedentes de hojas, residuos o polvo de tabaco, incluso sobre un soporte (por ejemplo: hoja de celulosa procedente de los nervios del tabaco). Este tabaco se presenta generalmente en hojas rectangulares o tiras que pueden utilizarse en esta forma (como envolturas o capas) o picado o cortado (para constituir el interior de puros y cigarrillos).
7. Los extractos y jugos de tabaco son líquidos que se obtienen por prensado de las hojas húmedas o bien hirviendo los desperdicios de tabaco en agua. Se emplean principalmente en la fabricación de insecticidas o parasiticidas.

Se excluyen de esta partida:

- a) La nicotina, alcaloide tóxico extraído de la planta de tabaco, que se incluye en la partida 29.3, y
- b) Los insecticidas recogidos en la partida 38.08.

CAPÍTULO 6: LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO EN EUROPA

6.1. Introducción a la imposición sobre las labores del tabaco

En la parte segunda de esta tesis, *El mercado único y la armonización fiscal de los impuestos especiales*, se ha abordado el trayecto recorrido hacia la armonización fiscal de la Unión Europea tras su creación y las sucesivas ampliaciones con la incorporación de nuevos Estados miembros. Asimismo, se ha expuesto como la creación de un mercado interior supuso la supresión de fronteras interiores para conseguir un correcto funcionamiento en la libre circulación de mercancías, evitando que las diferentes fiscalidades de los distintos Estados miembros provoquen fricciones que distorsionen la libre competencia. Para ello, fue preciso establecer una importante armonización en la fiscalidad de los países participantes.

También se ha mencionado que la acción de la Unión Europea tiene carácter subsidiario y proporcional, por lo que la Comunidad Europea sólo interviene en la medida en que su actuación es necesaria para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior. Su objetivo, por lo tanto, no ha sido el establecimiento de sistemas impositivos comunes en los Estados miembros, sino lograr que los mismos sean compatibles entre sí y se consigan los objetivos pretendidos en los Tratados.

El correcto funcionamiento del mercado interior, sin diferencias fiscales importantes que dificulten la libre circulación, requiere un alto grado de armonización y coordinación fiscal. Pero esta armonización no afecta de igual forma a la imposición directa y a la imposición indirecta, cuya incidencia en el segundo caso es mayor en la eliminación de distorsiones que haga posible la libre circulación de mercancías. Para conseguir la misma es necesario que los Estados miembros posean un sistema de impuestos sobre el consumo que sea lo más neutral posible y evitar, de esta forma, que las diferencias de precios originadas por las diferencias de tipos impositivos no atenten contra la libre competencia.

En el ámbito de los impuestos sobre consumos específicos o impuestos especiales (labores del tabaco, alcohol y bebidas alcohólicas y productos energéticos) la armonización se ha limitado al mínimo indispensable para conseguir la eliminación de las fronteras fiscales y se ha basado en los siguientes aspectos:

- a) El principio de imposición en destino, que solamente admite como excepción los bienes transportados por particulares para satisfacer las necesidades de su consumo propio que se trasladan de un Estado miembro a otro⁹⁴.

⁹⁴ Conforme al artículo 32 apartado 1 de la Directiva 2008/118/CE: *los impuestos especiales que gravan productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro se aplicarán exclusivamente en el Estado miembro en que se hayan adquirido dichos productos.*

- b) El establecimiento de una estructura impositiva común, básicamente la fijación de una base imponible común y determinados supuestos de exención y devolución obligatorios en todos los Estados miembros.
- c) El establecimiento de tipos mínimos impositivos que garanticen que la libre circulación de productos no se vea afectada por las diferencias impositivas.

6.2. Naturaleza y características de la imposición sobre el tabaco

Al igual que todos los impuestos especiales, el impuesto especial sobre el tabaco es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo específico de las labores del tabaco y grava en fase única (impuesto monofásico) su fabricación, importación o la introducción en el ámbito interno (para los territorios de la Unión Europea no armonizados fiscalmente como es el caso de las Islas Canarias).

De su naturaleza se desprenden las siguientes características:

- Se trata de un impuesto de **carácter indirecto**. Junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) forma el marco de la imposición indirecta de las labores del tabaco en los países de la Unión Europea.
- Recae sobre **un bien específico** (el tabaco), gravando los consumos de los productos derivados del mismo: cigarrillos, cigarros, picadura de liar y otras labores. En este caso, a diferencia del IVA, no se grava la generalidad de bienes sino aquellos bienes concretos que presentan características específicas, por lo que se trata de un impuesto adicional al IVA (sobreimposición).
- **Grava el consumo** y, precisamente por ello, la figura del régimen suspensivo permite diferir el pago del impuesto en aquellos casos en los que el sujeto pasivo (titular de la fábrica o del depósito fiscal) no va a realizar la puesta a consumo del bien, traspasando éste al titular de otro establecimiento que tenga el carácter de depositario autorizado.
- Grava una fase única, es decir, es un impuesto **monofásico**. A diferencia de lo que ocurre con el IVA, los impuestos especiales gravan los productos sujetos a los mismos una sola vez, trasladándose la carga impositiva al destinatario final a través de la repercusión del impuesto.

La imposición recae sobre la fabricación, importación o en su caso la introducción dentro del ámbito interno⁹⁵. El gravamen se produce en la primera fase del proceso económico: la producción o importación, lo que supone una simplificación en el control, que resulta mucho más sencillo que si se produjera al final de la cadena y tuvieran que controlarse las diferentes fases por las que pasan los productos sujetos.

A la hora de justificar la necesidad de gravar el consumo del tabaco con un impuesto adicional al impuesto general sobre ventas (IVA en la Unión Europea)

⁹⁵ La introducción dentro del ámbito interno es consecuencia del especial régimen que tienen las Islas Canarias, como territorio perteneciente a la Unión Europea que no armoniza la VI Directiva Comunitaria referida a la fiscalidad indirecta.

se utilizan distintos argumentos, pudiendo resumirse las principales razones en las cuatro siguientes:

- Son bienes de demanda relativamente inelástica, con lo que aumentos en los precios de las mismas no originan fuertes descensos en la cantidad de tabaco demandada. Esto hace que el impuesto especial sobre el tabaco posea un fuerte potencial recaudatorio.
- Son bienes de consumo generalizado y difícilmente sustituibles porque generan adición (incluso en el caso de los simuladores de cigarrillos con agua y menta) y cuyo consumo se realiza de forma diversificada entre la población.
- No son artículos de primera necesidad, sino que, incluso, pueden ser considerados bienes de lujo.
- Su consumo no solamente no es necesario sino que puede resultar nocivo, siendo aconsejable su reducción. En este sentido, crea dependencias y es perjudicial por razones de salud y sanitarias, generando costes sociales que justifican el establecimiento de gravámenes adicionales para desincentivar su consumo.

Al igual que otros productos sujetos a impuestos especiales, el tabaco requiere instalaciones específicas y costosas para su fabricación, por ello el número de fabricantes no suele ser muy grande e, incluso, pueden operar en régimen de monopolio, aunque esta posibilidad en la actualidad está prohibida por exigencias comunitarias. La necesidad de instalaciones especializadas y costosas origina que el número de operadores económicos sujetos a control sea bajo y, como consecuencia, se reduzca el coste en la gestión del impuesto lo que facilita la lucha contra el fraude fiscal. No obstante, el tráfico ilegal de tabaco existe (fundamentalmente contrabando y falsificaciones) y dada su importancia va a ser objeto de especial estudio en apartados siguientes de esta investigación.

En España, la propia Ley 38/1992 de Impuestos Especiales justifica en su exposición de motivos el establecimiento de este gravamen adicional al mencionar que el impuesto especial sobre el tabaco, al igual que los impuestos sobre las bebidas alcohólicas y sobre los hidrocarburos, genera costes sociales que las empresas privadas no tienen en cuenta a la hora de fijar su precio por lo que deben ser sufragados por los consumidores, cumpliendo así una finalidad extrafiscal, que en el caso del tabaco está ligada a razones de salud y médico- sanitarias.

6.3. El proceso armonizador del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en la Unión Europea

En materia de impuestos especiales los Estados miembros han adoptado una serie de aspectos comunes: el principio de tributación en destino⁹⁶ con carácter general y aplicación definitiva, la fijación de la estructura general (basada en el establecimiento de una base imponible común y supuestos de exención y devolución obligatorios y el establecimiento de tipos impositivos mínimos en los

⁹⁶ En el caso del IVA la aplicación del gravamen en destino como criterio general tiene carácter provisional, aunque dadas las décadas transcurridas desde su implantación muchos expertos lo dan como definitivo.

impuestos especiales. Esta armonización se ha ido consiguiendo a lo largo de un proceso continuo de adopción de sucesivas directivas comunitarias, que han ido transponiéndose progresivamente a las distintas legislaciones de los Estados miembros.

En el Cuadro 6.1. se expone la relación de las Directivas comunitarias que conciernen a los impuestos especiales en general y específicamente a la imposición sobre las labores del tabaco.

**CUADRO 6.1.
CRONOLOGÍA DE LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS
EN MATERIA DE IMPUESTOS ESPECIALES (ACCISAS)**

DIRECTIVAS BÁSICAS (A) COMUNES A TODOS LOS IMPUESTOS ESPECIALES	
92/12/CEE	Régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.
2008/118/CEE	Régimen general de los impuestos especiales.
DIRECTIVAS ESPECÍFICAS (B) DEL IMPUESTO SOBRE LABORES DEL TABACO	
72/464/CEE	Impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
79/32/CEE	Impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
92/78/CEE	Modifica las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
92/79/CEE	Aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos.
92/80/CEE	Aproximación de los tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco distintas a los cigarrillos.
95/59/CE	Impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. Deroga las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE.
2002/10/CE	Modifica las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco.
2010/12/UE	Modifica las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco y la Directiva 2008/118/CE.
2011/64/UE	Establece la estructura y regula los tipos impositivos mínimos actualmente vigentes. Deroga las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE.

Fuente: Elaboración propia.

En España la trasposición de las disposiciones comunitarias relativas a impuestos especiales ha tenido lugar mediante la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, desarrollada por el Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, y sus sucesivas modificaciones. La Ley 38/1992 dedica el Capítulo VIII (artículos del 56 al 63) a regular las normas específicas del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, mientras que el Reglamento de Impuestos Especiales lo hace en su Capítulo VIII (artículos del 122 al 128).

6.3.1. Motivación y aportaciones de las directivas que regulan el tabaco

En el Cuadro 6.1. anterior se puede observar como el Impuesto especial sobre las Labores del Tabaco se ha armonizado con la aprobación de diferentes directivas, las cuales se han ido complementando, modificando y refundiendo en directivas consolidadas. A continuación se describen cuáles han sido las motivaciones y principales aportaciones que han realizado las mismas, esto es, por qué y cuáles son los principales cambios normativos introducidos a lo largo del tiempo. En primer lugar se tratan las directivas comunes a todos los impuestos especiales y a continuación se detallan las directivas referidas a la imposición sobre el tabaco.

- A. **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.

Fecha de publicación, plazo para la transposición y vigencia:

Fecha de publicación: 23.03.1992

Plazo para la transposición en los Estados miembros: 01.01.1993

Vigencia actual: derogada por la Directiva 2008/118/CE, a partir del 1 de abril de 2010.

Motivación de la directiva y aspectos más importantes regulados:

La puesta en marcha del mercado interior, que iba a tener lugar el 1 de enero de 1993, exigía la supresión de barreras fiscales entre países, por lo que esta directiva estableció el marco básico de regulación de los impuestos especiales en su conjunto, con la pretensión de garantizar la libre circulación de productos sujetos a impuestos especiales.

La armonización tuvo lugar exclusivamente para los productos que obligatoriamente debían tributar por impuestos especiales en todos los Estados miembros: hidrocarburos, alcohol, bebidas alcohólicas y labores del tabaco. Sin embargo, permitió que los Estados miembros pudieran mantener o introducir otros impuestos indirectos sobre productos distintos de los citados, siempre y cuando no dieran lugar a formalidades relacionadas con el cruce de fronteras (artículo 3). También se admitió establecer otros impuestos

especiales distintos de los especiales obligatorios y armonizados⁹⁷, de forma que coexisten ambos en aquellos países que hicieron uso de esta potestad; éste es el caso de España donde, además de los impuestos especiales de fabricación armonizados a nivel europeo, se implantó el Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte.

La Directiva 92/12/CEE estableció el procedimiento a seguir en la circulación de productos especiales entre los Estados miembros en régimen suspensivo, a la vez que se reguló un sistema de información entre los Estados que participasen en la circulación. Para facilitar y controlar esta circulación se aprobaron documentos de acompañamiento de las mercancías transportadas, en las que el depósito fiscal del Estado miembro receptor debía devolver un ejemplar (numerado con el 3) al operador del Estado miembro donde comenzaba la circulación, acreditando su conformidad o las incidencias surgidas⁹⁸. Se admitió que los documentos de tránsito interno (cuadernos TIR o ATA), que amparasen productos objeto de impuestos especiales, tuvieran la consideración de documento de circulación.

Se reguló como obligatorio un depósito de garantía que cubriese los riesgos inherentes a la circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo.

Se establecieron diversas reglas en relación con los Estados miembros que debían exigir el impuesto en determinados casos; como, por ejemplo, en los productos despachados a consumo en un Estado miembro y almacenados con fines comerciales en otro, los cuales estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro en que se encuentren almacenados; o como los productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades que son transportados por ellos mismos a otro Estado miembro, que serán gravados en el Estado miembro en que hayan sido adquiridos, siempre y cuando se trate de adquisiciones de carácter personal.

Se creó un comité para examinar las disposiciones comunitarias que afectasen a los impuestos especiales y que fueran necesarias para la implantación de las normas.

Esta directiva fue derogada a partir del 1 de abril de 2010 por la Directiva 2008/118/CE que regula actualmente el régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

B. Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

⁹⁷ Ello fue justificado por la existencia, cuando se creó el mercado interior, de diferentes productos gravados de forma distinta en los Estados miembros que hubiera sido complicado eliminar o armonizar en el resto de países.

⁹⁸ Tal y como ha sido expuesto en la parte II de esta tesis. El sistema de circulación creado ha sido actualizado posteriormente con la entrada en vigor de la Directiva 2008/118/CE.

Fecha de publicación, plazo de transposición y vigencia:

Fecha de publicación: 14.01.2009

Plazo para su transposición: los Estados miembros adoptarán y publicarán a más tardar el 1 de enero de 2010 las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en esta Directiva, con efectos de 1 de abril de 2010.

Vigencia actual: actualmente vigente.

Motivación de la directiva y aspectos más importantes regulados:

La motivación de esta directiva fue lograr una mayor claridad en el procedimiento de regulación dado que las normas aplicables fueron objeto de sucesivas modificaciones sustanciales desde la implantación de la Directiva 92/12/CEE. Esta Directiva 2008/118/CE es la que actualmente regula régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

Al mismo tiempo se estableció con carácter general la obligatoriedad de la utilización del sistema informático⁹⁹ en lugar del sistema basado en el soporte papel, al objeto de acelerar los trámites y facilitar el control de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.

Los aspectos más importantes regulados por esta directiva ya han sido ampliamente descritos en el apartado 3.3. en el que se analiza la estructura común de la impuestos especiales y los elementos básicos de la armonización: el espacio territorial de aplicación de la armonización en la Unión Europea y el ámbito territorial de aplicación en España, la posibilidad de establecer otros gravámenes, el régimen suspensivo y su funcionamiento, la circulación intracomunitaria a través del sistema EMCS, la aplicación del principio de gravamen en destino, la aceptación del régimen suspensivo, la utilización de documentos de acompañamiento, la circulación fuera del régimen suspensivo, las irregularidades en la circulación, y el devengo en los impuestos especiales y los supuestos generales de exención.

- C. **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.

Fecha de publicación, plazo de transposición y vigencia:

Fecha de publicación: 31.12.1972

Plazo para su transposición: los Estados miembros aplicarán a más tardar el 1 de julio de 1973 las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para cumplir la presente Directiva.

Vigencia actual: derogada.

⁹⁹ Establecido en la Decisión no 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio de 2003, relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales.

Motivación de la directiva y aspectos más importantes regulados:

Esta directiva establece las disposiciones generales en materia de impuestos especiales que gravan los tabacos manufacturados y las disposiciones particulares relativas a la estructura de los impuestos especiales aplicables a los cigarrillos.

En lo que concierne al sector de las labores del tabaco, para crear una *unión económica* fue necesario la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre el consumo que no falseen las condiciones de libre competencia y no obstaculizasen su libre circulación dentro de la comunidad. Considerando que los impuestos que gravaban el consumo de labores del tabaco no respondían a estas exigencias, en cuanto que tales impuestos no eran neutros y constituían a menudo un serio obstáculo a la interpenetración de los mercados, se adoptó la Directiva 72/464/CEE.

En relación a los cigarrillos el objetivo de libre competencia y libre circulación requería fijar una combinación de tipos, con el establecimiento de un impuesto proporcional junto con un impuesto específico, cuya implantación se convino realizarla en varias etapas.

La Directiva 72/464/CEE fijó los principios generales de la armonización y los criterios aplicables en la primera etapa de la armonización. Se acordaron cuáles eran las labores del tabaco que debían ser objeto de armonización y se estableció que los Estados miembros debían abstenerse de gravar consumos de labores del tabaco con otro impuesto que no fuera el impuesto especial armonizado.

Esta Directiva fue derogada por la Directiva 95/59/CE del Consejo, que codificó las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE, reuniéndolas en un único texto.

- D. **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.

Fecha de publicación, plazo de transposición y vigencia:

Fecha de publicación: 16.01.1979

Plazo para su transposición: los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas necesarias para cumplir la presente Directiva a más tardar el 1 de enero de 1980.

Vigencia actual: derogada.

Motivación de la directiva y aspectos más importantes regulados:

Esta Directiva 79/32/CEE se implantó para definir las distintas labores del tabaco existentes en función de sus características. Ello requirió que, en algunos países como la República Federal de Alemania y Dinamarca, tuvieran que fijarse algunas consideraciones para que determinadas labores del tabaco pudieran tratarse como cigarrillos o rollos de tabaco.

Esta Directiva fue derogada por la Directiva 95/59/CE del Consejo, que codificó las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE, reuniéndolas en un único texto.

- E. **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.

Fecha de publicación, plazo de transposición y vigencia:

Fecha de publicación: 31.10.1992

Plazo para su transposición: los Estados miembros pondrán en vigor, a más tardar el 31 de diciembre de 1992, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva.

Vigencia actual: derogada.

Motivación de la directiva y aspectos más importantes regulados:

El objeto de esta Directiva 92/78/CEE fue modificar a las anteriores Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE, para lograr los siguientes fines:

- No excluir al rapé y al tabaco de mascar de la definición de tabaco manufacturado.
- Establecer una distinción entre la picadura fina destinada a liar cigarrillos y los demás tabacos para fumar.
- Modificar el concepto de importación y de despacho al consumo en relación con la supresión de las fronteras fiscales.
- Fijar las exenciones o las devoluciones para usos particulares en los tabacos manufacturados.
- Considerar cigarrillos a los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original mediante una sencilla manipulación no industrial a fin de lograr una imposición uniforme de dichos productos; y autorizar a Alemania a gravar dichos rollos, hasta el 31 de diciembre de 1998 a más tardar, al menos al mismo tipo o importe aplicado a la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos.

Esta Directiva fue derogada por la Directiva 95/59/CE del Consejo, que codificó las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE, reuniéndolas en un único texto.

- F. **Directiva 92/79/CEE** del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos.

Fecha de publicación, plazo de transposición y vigencia:

Fecha de publicación: 31.10.1992

Plazo para su transposición: los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar

cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva, a más tardar el 31 de diciembre de 1992.

Vigencia actual: derogada.

Motivación de la directiva y aspectos más importantes regulados:

Tras regularse las disposiciones generales en materia de impuestos especiales sobre el tabaco elaborado y las disposiciones especiales sobre la estructura de los impuestos especiales aplicables a los cigarrillos (Directiva 72/464/CEE) y definirse los distintos tipos de tabaco elaborado (Directiva 79/32/CEE), fue necesario aproximar los tipos impositivos de los Estados miembros en relación con los cigarrillos, adoptándose para ello la Directiva 92/79/CEE.

Con el fin de conseguir el correcto funcionamiento del mercado interior se estableció un impuesto especial mínimo sobre cigarrillos, obligatorio a partir del 1 de enero de 1993, que incluye (art. 1.1.):

- a) *un impuesto especial específico por unidad de producto;*
- b) *un impuesto especial proporcional calculado sobre el precio máximo de venta al por menor;*
- c) *un IVA proporcional al precio de venta al por menor.*

El 1 de enero de 1993 se fija como fecha límite para que cada Estado miembro aplique un impuesto especial mínimo global (específico más *ad valorem* excluido el IVA), cuyo tipo se establece en el 57% del precio de venta al por menor (incluidos todos los impuestos) para los cigarrillos de la categoría de precio más demandada (art. 2).

Al mismo tiempo se conceden prerrogativas a determinados Estados miembros:

- España: se establece un período transitorio de dos años para alcanzar el impuesto especial mínimo global.
- Portugal: se articula un procedimiento para efectuar cada dos años las adaptaciones necesarias en la incidencia global y estructura de los impuestos especiales sobre los cigarrillos.
- Suecia: se pospone hasta el 31 de diciembre de 2002 la aplicación del tipo de impuesto especial mínimo global. Además, no puede reducir el impuesto especial general por debajo del nivel aplicado el 1 de agosto de 1998.
- Francia: puede aplicar a los cigarrillos vendidos en la isla de Córcega hasta el 31 de diciembre de 2002 los tipos en vigor el 31 de diciembre de 1997.

Esta Directiva fue derogada por la Directiva consolidada 2011/64/UE que establece la estructura y regula los tipos impositivos mínimos actualmente vigentes, y que codificó reuniendo en un único texto las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE.

G. **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.

Fecha de publicación, plazo de transposición y vigencia:

Fecha de publicación: 31.10.1992

Plazo para su transposición: los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva, a más tardar el 31 de diciembre de 1992.

Vigencia actual: derogada.

Motivación de la directiva y aspectos más importantes regulados:

Mientras que la Directiva 92/79/CEE estableció la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos, la Directiva 92/80/CEE se ocupó de la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco distintas de los cigarrillos.

Esta Directiva 92/80/CEE estableció una misma incidencia armonizada de imposición para todos los productos pertenecientes a un mismo grupo de tabaco elaborado, fijando un impuesto especial mínimo global expresado en porcentaje, en cantidad por kilogramo o por número de piezas. Para ello se clasificó el tabaco elaborado en tres grupos: cigarros puros y cigarrillos, picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, y demás tabacos de fumar.

Tanto el tabaco elaborado fabricado en la Comunidad como el importado de países terceros se somete a un impuesto especial mínimo en cada Estado miembro que puede ser (art. 3):

- *Ad valorem*: calculado sobre el precio máximo de venta al por menor de cada producto, fijado libremente por los fabricantes establecidos en la Comunidad y por los importadores de países terceros¹⁰⁰.
- Específico: expresado en importe por kilogramo o, como alternativa, por número de unidades en el caso de los puros y los cigarrillos.
- Mixto: formado por un elemento *ad valorem* y un elemento específico.

Los Estados miembros pueden establecer un importe mínimo de impuesto especial en los casos en que el impuesto sea *ad valorem* o mixto.

El impuesto especial global, ya sea expresado en porcentaje o en importes por kilogramo o por número de unidades, deberá ser al menos igual a los tipos o a los importes mínimos fijados de la siguiente forma:

¹⁰⁰ De conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 de la 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.

- Para los puros y cigarrillos: 5% del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos, o bien 9 euros cada 1.000 unidades o por kilogramo (10 euros a partir del 01.01.2001).
- Para la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos: 30% del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos, o bien 24 euros por kilogramo (25 euros a partir del 01.01.2001).
- Para los demás tabacos de fumar: 20% del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos, o bien 18 euros por kilogramo (19 euros a partir del 01.01.2001).

Hasta el 31 de diciembre de 1998 se concede a España e Italia la posibilidad de aplicar a los rollos de tabaco constituidos totalmente de tabaco natural y que no sean cigarrillos un tipo o importe que puede ser inferior hasta el 50% del tipo nacional normal del impuesto especial para los puros y los cigarrillos, y que también puede ser inferior al tipo mínimo descrito en los párrafos anteriores. Hasta el 31 de diciembre de 2002 se concede a Francia la posibilidad de aplicar los tipos en vigor el 31 de diciembre de 1997 a las labores del tabaco vendidas en la Isla de Córcega.

Además, se establece un procedimiento para permitir examinar periódicamente los tipos o importes previstos en la directiva, con una periodicidad mínima de tres años. De esta forma, por primera vez el 31 de diciembre de 2000 a más tardar, el Consejo, basándose en un informe y, en su caso, en una propuesta de la Comisión, debe examinar los tipos impositivos establecidos y, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo, tomar las medidas necesarias que procedan. El informe de la Comisión y el examen del Consejo tienen que considerar: el funcionamiento apropiado del mercado interior, el valor real de los tipos impositivos, y los objetivos generales del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

Por último, se establece un mecanismo de conversión en moneda nacional de los importes expresados en ecus, de forma que el contravalor del ecu en monedas nacionales aplicable al valor de los distintos impuestos especiales se fije una vez al año. Los tipos aplicables serán los fijados el primer día laborable de octubre, se publicarán en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, y surtirán efectos a partir del 1 de enero del año siguiente. Los Estados miembros podrán mantener invariable el importe de los impuestos especiales vigentes en el momento del ajuste anual previsto, si de la conversión de los importes de los impuestos especiales expresados en ecus resultase un aumento del impuesto especial expresado en moneda nacional inferior al 5%, o a 5 ecus si este valor fuese inferior.

Esta Directiva fue derogada por la Directiva consolidada 2011/64/UE que establece la estructura y regula los tipos impositivos mínimos actualmente vigentes, y que codificó reuniendo en un único texto las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE.

- H. **Directiva 95/59/CE** del Consejo, de 20 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.

Fecha de publicación, plazo de trasposición y vigencia:

Fecha de publicación: 06.12.1995

Plazo para su transposición: Sin definir.

Vigencia actual: derogada.

Motivación de la Directiva y aspectos más importantes regulados:

El fin de esta Directiva es la codificación de las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE, reuniéndolas en un único texto con el fin de lograr una mayor racionalización y claridad. En ella se establecen los principios generales de la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre las labores del tabaco, a realizar en varias etapas, y los criterios particulares aplicables en el curso de la primera etapa de armonización.

Se vuelven a definir con mayor claridad las distintas labores del tabaco, ya clasificadas en cigarrillos, cigarros puros y cigarrillos, y tabaco para fumar (picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos y demás tabacos para fumar).

Además, en el artículo 11 del Título I se establecen los casos en que las labores del tabaco pueden ser objeto de exención o devolución del impuesto, siendo cada Estado miembro el que determine las condiciones y trámites para proceder a realizar dichas exenciones o devoluciones:

- Las labores del tabaco desnaturalizado que se utilicen para fines industriales u hortícolas.
- Las labores del tabaco que se destruyan bajo control administrativo.
- Las labores del tabaco que estén exclusivamente destinadas a ensayos científicos y a pruebas relacionadas con la calidad de los productos.
- Las labores del tabaco que el productor vuelva a elaborar.

Por último, el Título II contiene varias disposiciones particulares aplicables en el curso de la primera etapa de armonización y su Título III regula disposiciones particulares aplicables durante la segunda etapa de armonización.

Esta Directiva fue derogada por la Directiva consolidada 2011/64/UE que establece la estructura y regula los tipos impositivos mínimos actualmente vigentes, y que codificó reuniendo en un único texto las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE.

- I. **Directiva 2002/10/CE** del Consejo, de 12 de febrero de 2002, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco.

Fecha de publicación, plazo de trasposición y vigencia:

Fecha de publicación: 16.02.2002

Plazo para su trasposición: los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva, a más tardar el 1 de julio de 2002.

Vigencia actual: actualmente vigente.

Motivación de la directiva y aspectos más importantes regulados:

Establece modificaciones en las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo referente a la estructura y tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, con el fin de alcanzar los objetivos que aparecen expresados en sus considerandos, fundamentalmente:

- Lograr una mayor convergencia de tipos impositivos, encaminada a reducir el fraude y el contrabando, mediante la aplicación de un tipo mínimo del 57% del precio de venta al por menor de cigarrillos de la categoría de precios más solicitada.
- Garantizar un nivel elevado de protección de la salud humana, aproximando gradualmente los tipos mínimos que gravan la picadura fina de tabaco para liar cigarrillos al tipo mínimo de los cigarrillos, ya que ambos son igual de dañinos para la salud.
- Aumentar gradualmente los tipos mínimos, expresados como gravámenes específicos, en los puros, cigarrillos, picadura para liar cigarrillos y las demás labores del tabaco, para evitar su descenso de valor.
- Modificar la definición de puros y cigarrillos, de forma que los tipos de puros que presenten aspectos y características similares a los cigarrillos sean tratados como éstos a efectos de aplicarles el mismo tipo de impuesto especial, y así lograr una fiscalidad uniforme y equitativa.

Para conseguir los objetivos anteriores las principales modificaciones introducidas por la Directiva 2002/10/CE son:

- La aplicación de un impuesto especial mínimo global (específico más *ad valorem* excluido el IVA) cuya incidencia sea del 57% del precio de venta al por menor (incluidos todos los impuestos), que no podrá ser inferior a 60 euros por cada 1.000 cigarrillos para los cigarrillos de la categoría de precios más solicitada, la cual se determina determinada el 1 de enero de cada año (64 euros a partir del 1 de julio de 2006). No obstante, aquellos Estados miembros que el 1 de julio de 2001 aplicasen un impuesto especial mínimo global inferior a 60 euros podrán posponer hasta el 31 de diciembre de 2004 la aplicación de dicho impuesto especial mínimo global; mientras que aquellos Estados miembros que recaudasen un impuesto especial mínimo global de al menos 95 euros (101 euros a partir del 1 de julio de 2006) no estarán obligados a cumplir el requisito de la incidencia mínima del 57%.
- Para la picadura de tabaco para liar cigarrillos se establecen impuestos mínimos, que deberán ser a partir del 1 de julio de 2002 al menos iguales al 32% del precio de venta al por menor (incluidos todos los impuestos), o bien a 27 euros por kilogramo.

- A partir del 1 de julio de 2003, se establecen los siguientes impuestos especiales globales mínimos:
 - ✓ Para puros o cigarrillos: el 5% del precio de venta al por menor (incluidos todos los impuestos), o bien 11 euros por cada 1.000 unidades o por kilogramo.
 - ✓ Para la picadura fina de tabaco para liar cigarrillos: el 33% del precio de venta al por menor (incluidos todos los impuestos), o bien 29 euros por kilogramo (36% o 32 euros por kilogramos a partir del 01.07.2004).
 - ✓ Para las demás labores del tabaco para fumar (con excepción de los cigarrillos cuyos tipos de gravamen no estén regulados en esta directiva): el 20% del precio de venta al por menor (incluidos todos los impuestos), o bien 20 euros por kilogramo.
 - Se asimila al tratamiento fiscal de los puros y cigarrillos a los rollos de tabaco que posean unas características y una composición similares.
 - Se autoriza a los Estados miembros a recaudar un impuesto especial mínimo sobre los cigarrillos vendidos a precio inferior al precio de venta al por menor de los cigarrillos de la clase de precios más solicitada, siempre que dicho impuesto no sea superior a la cuantía del impuesto especial aplicable a los cigarrillos de la categoría de precios más solicitada.
 - Los Estados miembros deberán comunicar a la Comisión el texto de las disposiciones de derecho interno que adopten para transponer lo dispuesto en esta directiva cuyos destinatarios son todos los Estados.
- J. **Directiva 2008/118/CE** del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

Fecha de publicación, plazo de transposición y vigencia:

Fecha de publicación: 14.01.2009

Plazo para su transposición: los Estados miembros adoptarán y publicarán a más tardar el 1 de enero de 2010 las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en esta Directiva, con efectos de 1 de abril de 2010.

Vigencia actual: actualmente vigente.

Motivación de la directiva y aspectos más importantes regulados:

Las modificaciones más importantes de esta Directiva afectan de forma general a todos los productos objeto de impuestos especiales. En concreto y en relación con la imposición sobre el tabaco, los cambios se produjeron básicamente en el caso de los cigarrillos que pueden introducirse sin pago de impuestos especiales, por lo que vieron alterados sus límites cuantitativos.

- K. **Directiva 2010/12/UE** del Consejo, de 16 de febrero de 2010, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo referente a

la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, así como la Directiva 2008/118/CE.

Fecha de publicación, plazo de transposición y vigencia:

Fecha de publicación: 27.02.2010

Plazo para su transposición: los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en esta Directiva, con efectos a partir del 1 de enero de 2011, excepto en los casos en que la presente directiva disponga otra cosa.

Vigencia actual: actualmente vigente.

Motivación de la directiva y aspectos más importantes regulados:

Modifica las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE en lo referente a la estructura y tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco y la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, con el fin principal de conseguir los siguientes objetivos:

- Introducir cambios en la legislación fiscal sobre los productos del tabaco para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior para asegurar un elevado nivel de protección de la salud, dado que el tabaco puede producir graves daños y que la Unión Europea es parte contratante del Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco (CMCT).
- En relación con los cigarrillos, simplificar las disposiciones con objeto de establecer condiciones de competencia neutras para los fabricantes, reducir la compartimentación de los mercados del tabaco y sustentar los objetivos en materia sanitaria. A tal fin, como se indica en la exposición de considerandos de la Directiva 2010/12/UE, el concepto de categoría de precios más solicitada será sustituido, y se aplicará como referencia el precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos en vez del precio de la categoría más vendida o solicitada, además el importe monetario mínimo deberá aplicarse a todos los cigarrillos. Por las mismas razones, el precio medio ponderado de venta al por menor deberá utilizarse también como referencia para medir la importancia del impuesto especial específico con respecto a la carga fiscal total.
- Impulsar la aplicación de un impuesto especial mínimo o específico sobre los cigarrillos, de modo que se garantice una cuantía mínima de tributación en toda la Unión Europea.
- Definir en la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos el requisito mínimo relacionado con el precio, de forma que se obtengan efectos similares a los conseguidos en relación con los cigarrillos, tomando el precio medio ponderado de venta al por menor como punto de referencia.
- Conseguir una mayor convergencia en la fiscalidad europea en relación con cigarrillos y con la picadura fina destinada a liar cigarrillos, para intentar reducir el fraude y el contrabando; esta mayor convergencia también contribuiría a lograr un mayor nivel de protección de la salud

humana. A este respecto, se acuerda incrementar los niveles mínimos de imposición en estos productos.

- Aproximar los niveles mínimos aplicados a la picadura fina de tabaco para liar a los niveles mínimos establecidos para los cigarrillos, considerando el grado de competencia existente entre ambos productos que se ve reflejado en los patrones de consumo observados y en su idéntica nocividad.
- Incrementar los niveles mínimos en los tipos de gravamen específicos de los cigarros puros, los cigarrillos y el tabaco para fumar distinto de la picadura fina destinada a liar cigarrillos, para evitar una caída del valor de los niveles mínimos impositivos de la Unión Europea.
- Adaptar la definición de cigarrillos, cigarros puros y cigarrillos, y otro tabaco para fumar para que los productos de naturaleza similar reciban el mismo trato fiscal¹⁰¹ y para definir claramente los desechos de tabaco.

Dada la importancia que presenta la Directiva 2010/12/UE al estar vigente en la actualidad, se presenta en el Cuadro 6.2. un resumen esquematizado de las principales modificaciones introducidas por la misma, que posteriormente son desarrolladas.

¹⁰¹ En concreto, el trato impositivo de los rollos de tabaco que por su longitud puedan considerarse como dos o más cigarrillos, los tipos de cigarros puros que se asemejan a cigarrillos y el tabaco para fumar que se asemeje a la picadura fina para liar cigarrillos.

**CUADRO 6.2.
PRINCIPALES MODIFICACIONES DE LA DIRECTIVA 2010/12/UE**

CAMBIOS EN LA DIRECTIVA 92/79/CEE	CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE CIGARRILLOS	OBSERVACIONES
<u>Hasta 01/01/2014:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto especial global • Impuesto mínimo 	$\geq 57\%$ PMV 64€/1000 cigarrillos	Los Estados miembros que tengan un impuesto especial global $\geq 101\text{€}/1000$ cigarrillos no están obligados a cumplir el límite del $\geq 57\%$ PMV
<u>A partir del 01/01/2014:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto especial global • Impuesto mínimo 	$\geq 60\%$ PMV 90€/1000 cigarrillos	Los Estados miembros que tengan un impuesto especial global $\geq 115\text{€}/1000$ cigarrillos no están obligados a cumplir el límite del $\geq 60\%$ PMV
NOTAS: (1) El <i>impuesto especial global</i> es la suma del impuesto específico más el impuesto <i>ad valorem</i> . (2) <i>PMV</i> es el precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados a consumo. (3) Se concede un período transitorio hasta el 31/12/2017 a Bulgaria, Grecia, Letonia, Lituania, Hungría, Polonia y Rumanía. (4) Existe posibilidad de ajustar el impuesto especial global en el caso en que un Estado miembro aumente el tipo del IVA aplicable a los cigarrillos, de forma que podrá reducir el impuesto especial global en un importe que, expresado en porcentaje del precio medio ponderado de venta al por menor, sea equivalente al aumento del tipo del impuesto sobre el valor añadido, aun cuando dicho ajuste reduzca el impuesto especial global situándolo por debajo de los niveles establecidos.		

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO 6.2. (continuación)
PRINCIPALES MODIFICACIONES DE LA DIRECTIVA 2010/12/UE

CAMBIOS EN LA DIRECTIVA 92/79/CEE	CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE CIGARROS PUROS Y CIGARRITOS	OBSERVACIONES
<u>A PARTIR 01/01/2011:</u>		
• Impuesto especial global	≥ 5% PMV ó 12€/1.000 unidades o kg.	
	CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE TABACO PARA FUMAR DISTINTO DE PICADURA	OBSERVACIONES
• Impuesto especial global	≥ 20% PMV ó 22€/kg.	Se conceden a Francia determinadas prerrogativas.
CAMBIOS EN LA DIRECTIVA 92/80/CEE	CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PICADURA PARA LIAR CIGARRILLOS	OBSERVACIONES
<u>A PARTIR 01/01/2011:</u>		
• Impuesto especial global	≥ 40% PMV ó 40€/kg.	
<u>A PARTIR 01/01/2013:</u>		
• Impuesto especial global	≥ 43% PMV ó 47€/kg.	
<u>A PARTIR 01/01/2015:</u>		
• Impuesto especial global	≥ 46% PMV ó 54€/kg.	
<u>A PARTIR 01/01/2018:</u>		
• Impuesto especial global	≥ 48% PMV ó 60€/kg.	
<u>A PARTIR 01/01/2020:</u>		
• Impuesto especial global	≥ 50% PMV ó 60€/kg.	

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO 6.2. (continuación)
PRINCIPALES MODIFICACIONES DE LA DIRECTIVA 2010/12/UE

CAMBIOS EN LA DIRECTIVA 95/59/CEE	CUANTIFICACIÓN DEL COMPONENTE ESPECÍFICO SOBRE CIGARRILLOS	OBSERVACIONES
HASTA 31/12/2013: <ul style="list-style-type: none"> • Componente específico 	$\geq 5,0\%$ y $\leq 76,5\%$ carga fiscal total	Se concede a los Estados miembros la capacidad para decidir: <ul style="list-style-type: none"> • No adaptar el importe del Impuesto específico a los porcentajes fijados hasta el 1 enero del segundo año siguiente a la modificación, cuando PVM cigarrillos se modifique. • Excluir los Derechos de Aduanas de la base del cálculo del impuesto proporcional. • Establecer un impuesto especial mínimo.
A PARTIR 01/01/2014: <ul style="list-style-type: none"> • Componente específico 	$\geq 7,5\%$ y $\leq 76,5\%$ carga fiscal total	
NOTA: <i>Carga fiscal total</i> = impuesto especial específico + impuesto especial proporcional + IVA		

Fuente: Elaboración propia.

En relación con la Directiva 92/79/CEE las principales modificaciones introducidas para conseguir los objetivos anteriores son:

- En el caso de los cigarrillos, el impuesto global (impuesto específico e impuesto *ad valorem*, excluido el IVA) se fija como mínimo en el 57% del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados a consumo (60% a partir del 1 de enero de 2014). Además, el impuesto especial no debe ser inferior a 64 euros por cada 1.000 cigarrillos (90 euros en 2014), independientemente del precio medio ponderado de venta al por menor. No obstante, los Estados miembros que aplicasen un impuesto especial de al menos 101 euros por 1.000 cigarrillos, sobre la base del precio medio ponderado de venta al por menor, no están obligados a cumplir el requisito aludido del 57%. Los Estados miembros que aplicasen un impuesto especial de al menos 115 euros por 1.000 cigarrillos, sobre la base del precio medio ponderado de venta al por menor, no estarán obligados a cumplir el requisito del 60 % establecido. Se concede un período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2017 para algunos Estados miembros, tales como Bulgaria, Estonia, Grecia, Letonia, Lituania, Hungría, Polonia y Rumanía.
- Para los cigarrillos se establece un ajuste en el impuesto especial global en el caso en que un Estado miembro aumente el tipo del IVA aplicable a los cigarrillos, de forma que podrá reducir el impuesto especial global en un importe que, expresado en porcentaje del precio medio ponderado de venta al por menor, sea equivalente al aumento del tipo del impuesto sobre el valor añadido, aun cuando dicho ajuste reduzca el impuesto especial global situándolo por debajo de los niveles establecidos.

En relación con la Directiva 92/80/CEE las principales modificaciones introducidas para conseguir los objetivos anteriores son:

- En el caso de la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos se establecen los siguientes valores mínimos del precio medio ponderado de venta al por menor o de euros por kilogramos:
 - ✓ A partir del 1 de enero de 2011: 40% del precio de venta al por menor medio ponderado, o bien 40 euros por kilogramo.
 - ✓ A partir del 1 de enero de 2013: 43% del precio de venta al por menor medio ponderado, o bien 47 euros por kilogramo.
 - ✓ A partir del 1 de enero de 2015: 46% del precio de venta al por menor medio ponderado, o bien 54 euros por kilogramo.
 - ✓ A partir del 1 de enero de 2018: 48% del precio de venta al por menor medio ponderado, o bien 60 euros por kilogramo.
 - ✓ A partir del 1 de enero de 2020: 50% del precio de venta al por menor medio ponderado, o bien 60 euros por kilogramo.

El precio medio ponderado de venta al por menor se calculará dividiendo el precio de venta al por menor (con inclusión de todos los impuestos) entre la cantidad total de picadura fina destinada a liar cigarrillos despachada a consumo. Este precio se determina a más tardar el 1 de marzo de cada año, a partir de los datos disponibles referentes a todos los cigarrillos despachados a consumo en el año anterior.

- Se establecen las siguientes equivalencias mínimas del impuesto especial global, expresado en porcentaje, como importe por kilogramo o por número de unidades, a partir del 1 de enero de 2011¹⁰²:
 - ✓ Para los cigarros puros y cigarrillos: 5% del precio de venta al por menor (incluidos todos los impuestos) o bien 12 euros por 1.000 unidades o por kilogramo.
 - ✓ Para el tabaco de fumar distinto de la picadura fina destinada a liar cigarrillos: 20% del precio de venta al por menor (incluidos todos los impuestos) o 22 euros por kilogramo.

En relación con la Directiva 95/59/CE las principales modificaciones introducidas se refieren fundamentalmente a dos aspectos:

- La consideración de los rollos de tabaco que reúnan características que les asemejen a los cigarros puros o cigarrillos, como cigarros puros o cigarrillos.
- La fijación del porcentaje del componente específico en el importe de la carga fiscal total sobre los cigarrillos, que deberá establecerse por referencia al precio medio ponderado de venta al por menor. Este precio medio ponderado de venta al por menor se calculará dividiendo el precio de venta al por menor con inclusión de todos los impuestos entre la cantidad total de cigarrillos despachados a consumo. Se determinará, a más tardar el 1 de marzo de cada año, a partir de los datos relativos a todos los cigarrillos despachados a consumo en el año anterior.

Hasta el 31 de diciembre de 2013 el componente específico del impuesto especial no podrá ser inferior al 5% ni superior al 76,5% del importe de la carga fiscal total resultante de la suma de los siguientes elementos: a) el impuesto especial específico y b) el impuesto especial proporcional y el impuesto sobre el valor añadido, percibidos sobre el precio medio ponderado de venta al por menor; porcentajes que se elevan respectivamente al 7,5% y 76,5% a partir del 1 de enero de 2014.

Además, cuando una modificación comunitaria haga que el elemento específico del impuesto especial se sitúe fuera de los porcentajes anteriores el Estado miembro afectado podrá abstenerse de adaptar el importe del impuesto especial específico propuesto hasta el 1 de enero del segundo año siguiente a aquel en que se haya producido la modificación. Asimismo, los Estados miembros podrán excluir los derechos de aduana de la base de cálculo del impuesto especial proporcional percibido sobre los cigarrillos y podrán gravar con un impuesto especial mínimo los cigarrillos.

¹⁰² Se conceden algunas prerrogativas a Francia que puede seguir aplicando durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2010 y el 31 de diciembre de 2015 un tipo reducido del impuesto especial sobre las labores del tabaco, con excepción de los cigarrillos despachados al consumo en los departamentos de la Isla de Córcega.

- L. **Directiva 2011/64/UE** del Consejo, de 21 de junio de 2011, establece la estructura y regula los tipos impositivos mínimos actualmente vigentes. Esta Directiva revoca las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE.

Fecha de publicación y vigencia:

Fecha de publicación: 05.07.2011

Directiva de codificación de directivas, reagrupándolas en un texto único.

Vigencia actual: actualmente vigente.

Motivación de la directiva y aspectos más importantes regulados:

El fin de esta directiva es la codificación de las Directivas 92/79/CEE (relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos), 92/80/CEE (relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos) y 95/59/CE (relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco), esto es, las sistematiza reagrupándolas en un único texto con el fin de lograr una mayor racionalización y claridad.

Los principales objetivos perseguidos en esta directiva se pueden concretar en los siguientes:

- Garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud, tal como exige el artículo 168 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, considerando que el tabaco puede producir graves daños para la salud y que la Unión Europea es parte contratante del Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco (CMCT).
- Definir las distintas clases de labores del tabaco, diferenciándolas entre sí por sus características y por los usos a que se destinan.
- Clasificar como cigarrillos a los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original mediante una sencilla manipulación no industrial, a efectos de lograr una imposición uniforme.
- Concretar el concepto de fabricante, definiéndole como aquella persona física o jurídica que elabora efectivamente los productos del tabaco y que fija el precio máximo de venta al por menor para cada uno de los Estados miembros en que los productos de cada especie vayan a despacharse a consumo.
- Fijar una definición de cigarrillos, cigarros puros y cigarritos y otros tabacos para fumar, para que los rollos de tabaco que por su longitud puedan considerarse dos o más cigarrillos, los tipos de cigarros puros que en muchos aspectos se asemejan a cigarrillos y el tabaco para fumar que se asemeja a la picadura fina para liar cigarrillos tengan la misma consideración impositiva, esto es, que reciban el mismo trato que éstos a efectos del impuesto especial.
- Incluir en la estructura del impuesto especial sobre los cigarrillos un elemento específico, determinado por unidad de producto, y un elemento proporcional, establecido en base al precio de venta al por menor, comprendidos todos los tributos.

- Tener en cuenta el impuesto sobre el volumen de negocios aplicable a los cigarrillos (al tener el mismo efecto que un impuesto especial *ad valorem*) a la hora de determinar la relación entre el elemento específico del impuesto especial y la carga fiscal total.
- Fijar impuestos mínimos para el tabaco elaborado para conseguir el buen funcionamiento del mercado interior.
- Conceder a los Estados miembros un periodo transitorio para que se adapten a los cambios establecidos y, así, minorar los posibles efectos secundarios de la adaptación.
- Establecer algunas prerrogativas a Portugal (posibilidad de aplicar un tipo reducido para los cigarrillos destinados al consumo en las regiones ultra periféricas de Azores y Madeira fabricados por pequeños productores) y a Francia para cigarrillos y otras labores manufacturadas despachados al consumo en la Isla de Córcega (prever una excepción, hasta el 31 de diciembre de 2015, para aplicar un índice de impuesto especial más bajo que el índice nacional).
- Fijar las exenciones y devoluciones de impuestos especiales para usos particulares, respecto de determinados tabacos manufacturados.
- Establecer un procedimiento que permita examinar periódicamente los tipos o importes previstos en la presente directiva, tomando como base un informe que emita la Comisión.

Se ha considerado conveniente reproducir la estructura de la Directiva 2011/64/UE en el Cuadro 6.3., aunque no se desarrolla la misma en este apartado ya que será objeto de un análisis pormenorizado en epígrafes posteriores de esta investigación, más concretamente cuando se analice la situación actual de la imposición sobre el tabaco en la Unión Europea.

**CUADRO 6.3. (continuación)
ESTRUCTURA DE LA DIRECTIVA 2011/64/UE**

Capítulo III.	Regula las disposiciones aplicables a los cigarrillos.
Capítulo IV.	Fija las disposiciones aplicables al tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos.
Capítulo V.	Establece la determinación del precio máximo de venta al por menor del tabaco elaborado, la percepción del impuesto especial y las exenciones y devoluciones.
Entre las Disposiciones Finales destacan:	<ul style="list-style-type: none"> a) La obligación de publicar una vez al año por la Comisión el valor del euro en las diferentes monedas nacionales que deberá aplicarse a los importes del impuesto especial global. b) La fijación de los tipos de cambio que deberán aplicarse a partir del 1 de enero del siguiente año, que serán los vigentes el primer día hábil del mes de octubre publicados en el DOUE. c) La posibilidad de que los Estados miembros mantengan invariable el importe de los impuestos especiales vigentes al tiempo del ajuste anual previsto para la conversión de los importes de los impuestos especiales expresados en euros, si resultase un aumento del impuesto especial expresado en moneda nacional inferior al 5% ó a 5 euros si esta cantidad fuese inferior. d) Tomar como base cada cuatro años un informe que la Comisión presentará al Consejo, para examinar periódicamente los tipos o importes previstos en la presente Directiva, estableciendo como medida de salvaguardia que la Comisión no publique ni divulgue datos si ello pudiera conllevar la difusión de un secreto comercial, industrial o profesional.

Fuente: Elaboración propia.

6.3.2. La fiscalidad actual del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en la Unión Europea: requisitos y conceptos impositivos comunes a todos los Estados miembros.

A través de las directivas mencionadas en el apartado anterior ha sido posible fijar una armonización fiscal de las labores del tabaco en todos los Estados miembros, soportada en los tres aspectos siguientes: un sistema de circulación común, una estructura común y unos tipos de gravamen mínimos.

Se establece un **sistema de circulación de los productos sujetos a impuestos especiales aplicable en todos los Estados miembros, con la existencia de un régimen suspensivo obligatorio** en todos los impuestos especiales armonizados, entre los que se encuentra el impuesto sobre las labores del tabaco.

Como ya se ha aludido en la parte II de este trabajo al analizar el régimen suspensivo y la circulación intracomunitaria, al no coincidir muchas veces el momento de la fabricación o importación de las labores del tabaco con el momento del consumo, para evitar los costes financieros producidos en este desfase temporal, se ha establecido un régimen suspensivo que permite, a pesar de haberse realizado el hecho imponible, retrasar el devengo del impuesto especial sobre las labores del tabaco hasta el momento de su puesta a consumo mediante su salida de la fábrica o depósito fiscal en que estuvieran almacenadas¹⁰³.

De esta manera, los bienes pueden permanecer en régimen suspensivo mientras no salgan de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos.

Los establecimientos en los que pueden almacenarse las labores del tabaco en régimen suspensivo son las *fábricas* y los *depósitos fiscales*, denominándose a las personas titulares de los mismos *depositarios autorizados* (art. 4.1. Directiva 2008/118/CE).

Mientras que la normativa comunitaria general sólo establece un tipo de establecimiento donde pueden realizarse estas actividades en régimen suspensivo: el depósito fiscal en sentido amplio (art. 5.2. Directiva 2008/118/CE), la normativa española diferencia entre dos tipos de establecimientos: las fábricas (lugares donde se produce la fabricación de los productos y donde también pueden almacenarse, transformarse, recibirse y expedirse productos en régimen suspensivo) y los depósitos fiscales en sentido estricto (donde los productos sujetos a impuestos especiales pueden almacenarse, transformarse, recibirse y expandirse en régimen suspensivo).

La circulación intracomunitaria de las labores del tabaco se ha establecido basándose en el principio de imposición en destino. Este principio de imposición

¹⁰³ Como establece el artículo 7.1 de la Directiva 2008/118/CE: *el impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo*. Lo mismo sucede con el IVA, impuesto en el que también es de aplicación el régimen suspensivo.

bajo el punto de vista jurídico, y sobre todo desde la perspectiva económica, produce dos importantes consecuencias: quien recauda el impuesto especial sobre el tabaco es el país de destino (con ello se asienta el principio de gravar al consumo donde efectivamente se produce, es decir, en el Estado miembro de destino) y que la recaudación impositiva también tenga lugar en el país de destino aplicando los tipos impositivos vigentes en dicho Estado miembro.

Se ha establecido un procedimiento de control de la circulación en régimen suspensivo de las labores del tabaco entre los depósitos fiscales de distintos Estados miembros: los llamados *documentos administrativos*. En un principio este control se realizaba en soporte papel pero con la puesta en práctica de la Directiva 2008/118/CE se generaliza el control informatizado de la circulación intracomunitaria a través del sistema Exice Movement Control System (EMCS), por lo que el control mediante documentos en papel se ha convertido en residual. El sistema EMCS se aplicó en los países miembros con carácter voluntario a partir del 1 de abril de 2010 y con carácter obligatorio a partir del 1 de enero de 2011, con algunas excepciones.

La **estructura impositiva común**, aplicable a los impuestos especiales armonizados en toda la Unión Europea, se articula a través de la **base imponible, las exenciones, el sistema de devoluciones y el establecimiento de franquicias fiscales comunes a todos los Estados miembros**:

- El **impuesto recae sobre todas las labores que se comercializan para ser fumadas**, no siendo objeto del impuesto el tabaco en bruto o en rama. Concretamente, se ha establecido una lista de labores del tabaco que son gravadas obligatoriamente en todos los países comunitarios: cigarros y cigarrillos, picadura para liar y demás tabacos para fumar.
- Se **aplican supuestos obligatorios de exención y devolución del impuesto especial sobre el tabaco comunes para todos los Estados miembros** en los casos en que se produzca la desnaturalización o a la destrucción de las labores del tabaco.
- Se **contemplan franquicias fiscales comunes en todos los Estados miembros para viajeros procedentes de terceros países y para pequeños envíos desprovistos de carácter comercial**. La Directiva 2007/74/CE permite importar con exención de derechos de aduana, IVA e impuestos especiales las siguientes cantidades de tabaco: 200 cigarrillos ó 100 cigarrillos ó 50 cigarros puros ó 250 gramos de tabaco para fumar¹⁰⁴. Por su parte, la Directiva 2006/79/CE establece franquicias fiscales para cantidades de tabaco correspondientes a pequeños envíos sin carácter comercial y las que sean expedidas de un particular a otro particular que se encuentre en un Estado miembro que se permiten importar con exención, siempre que no superen las siguientes cantidades: 50 cigarrillos ó 25 cigarrillos ó 10 cigarros puros ó 50 gramos de tabaco para fumar.

¹⁰⁴ Los Estados miembros podrán hacer una distinción entre los viajeros de transporte aéreo y los demás viajeros, en relación a la aplicación de estos límites.

- El establecimiento de tipos de gravámenes mínimos, o que deben situarse dentro de unos intervalos para las labores del tabaco comercializadas en los Estados miembros (Directiva 2011/64/UE).

CUADRO 6.4.
TRIBUTACIÓN DE LAS LABORES DEL TABACO EN LA UE

FISCALIDAD DE LOS CIGARRILLOS		
(A) IMPUESTO AD-VALOREM	Proporcional sobre el precio máximo de venta al por menor	
(B) IMPUESTO ESPECÍFICO	Por número de unidades de producto Hasta 31/12/2013: 5% \leq carga fiscal total \leq 76,5% A partir de 1/01/2014: 7,5% \leq carga fiscal total \leq 76,5%	
(C) IVA	Tipo general	
CARGA FISCAL TOTAL (A+ B + C)		
(D) IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (***) D = A + B	Hasta 1/01/2014: \geq 57% precio medio ponderado de venta al por menor (*) y \geq 64€/1.000 cigarrillos A partir de 1/01/2014: \geq 60% precio medio ponderado de venta al por menor (**) y \geq 90€/1.000 cigarrillos	
DEMÁS LABORES DEL TABACO		
(I) IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL	Cigarros y cigarritos:	\geq 5% precio medio ponderado de venta al por menor ó 12€/1.000 unidades ó 12€/kg
	Picadura: (***)	A partir de 1/01/2011: \geq 40% PMV ó 40€/kg A partir de 1/01/2013: \geq 43% PMV ó 47€/kg A partir de 1/01/2015: \geq 46% PMV ó 54€/kg A partir de 1/01/2018: \geq 48% PMV ó 60€/kg A partir de 1/01/2020: \geq 50% PMV ó 60€/kg
	Demás labores	\geq 20% precio medio ponderado de venta al por menor ó 22€/kg
<p>NOTAS: (*) Estados miembros con impuesto especial \geq 101 €/1.000 cigarrillos, no obligados a cumplir \geq 57% (**) Estados miembros con impuesto especial \geq 115 €/1.000 cigarrillos, no obligados a cumplir \geq 60% (***) En el caso en que un Estado miembro aumente el impuesto sobre el valor añadido aplicable a los cigarrillos, podrá reducir el impuesto especial global en un importe que, expresado en porcentaje del precio medio ponderado de venta al por menor, sea equivalente al aumento del tipo del impuesto sobre el valor añadido, aún cuando dicho ajuste reduzca el impuesto especial global situándolo por debajo de los niveles establecidos. (****) PMV: precio medio ponderado de venta al por menor.</p>		

Fuente: Elaboración propia.

El Cuadro 6.4. recoge de forma esquematizada la tributación de las labores del tabaco en la Unión Europea, distinguiendo las normas que afectan a los cigarrillos (que es la labor de tabaco más importante tanto en consumo como en recaudación) de la del resto de labores del tabaco.

Todos los **cigarrillos**, tanto los fabricados en la Unión Europea como los importados de terceros países, están gravados por: a) un impuesto *ad-valorem* calculado sobre el precio máximo de venta al por menor –incluidos los derechos de aduana- y, b) por un impuesto específico calculado por número de unidades, pudiendo los países miembros de la Unión Europea establecer un impuesto especial mínimo. No obstante, los Estados miembros podrán excluir los derechos de aduanas de la base de cálculo del impuesto especial *ad valorem*. El tipo del impuesto especial *ad valorem* y el importe del impuesto especial específico deben ser los mismos para todos los cigarrillos.

El porcentaje del componente específico del impuesto especial se establece en los cigarrillos de acuerdo al precio medio ponderado de venta al por menor, según el siguiente calendario:

- ✓ Hasta el 31 de diciembre de 2013, el componente específico del impuesto especial no puede ser inferior al 5 % ni superior al 76,5 % del importe de la carga fiscal total resultante de la suma del impuesto especial específico, del Impuesto Especial *ad valorem* y del IVA, percibidos sobre el precio medio ponderado de venta al por menor.
- ✓ A partir del 1 de enero de 2014, los límites anteriores del componente específico del impuesto especial se sitúan en el 7,5 % y el 76,5 % de la carga fiscal total.

El impuesto especial global sobre los cigarrillos (impuesto específico e impuesto *ad valorem*, excluido el IVA), hasta el 1 de enero de 2014, deberá constituir al menos el 57% del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados para consumo; este impuesto especial no podrá ser inferior a 64 euros por 1.000 cigarrillos, independientemente del precio medio ponderado de venta al por menor. No obstante, los países de la Unión Europea que apliquen un impuesto especial de, al menos, 101 euros por 1.000 cigarrillos no están obligados a cumplir con el requisito del 57%.

A partir del 1 de enero de 2014, este impuesto especial global que grava los cigarrillos representará, como mínimo, el 60% del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados a consumo y el impuesto especial no será inferior a 90 euros por 1.000 cigarrillos, independientemente del precio medio ponderado de venta al por menor.

En relación con las **demás labores del tabaco distintas de los cigarrillos** (cigarros puros y cigarrillos, picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos y demás labores del tabaco), el Impuesto Especial a las Labores del Tabaco distintas de los cigarrillos podrá consistir en:

- Un impuesto *ad valorem*, calculado en función del precio máximo de venta al por menor de cada producto (fijado libremente por los fabricantes establecidos en la Unión Europea y por los importadores de terceros países).
- Un impuesto específico, expresado en importe por kilogramo, o en el caso de puros o cigarrillos por número de unidades.
- Una combinación de un elemento *ad valorem* y un elemento específico.

El establecimiento de un impuesto especial global (impuesto específico o impuesto *ad valorem*, excluido el IVA), deberá ser equivalente, al menos, a los siguientes tipos o importes mínimos:

- ✓ Para cigarrillos puros o cigarrillos: 5% del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos, ó 12 euros por 1.000 unidades o por kilogramo.
- ✓ Para picadura fina de tabaco para liar cigarrillos: el 40% del precio medio ponderado de venta al por menor ó 40 euros por kilogramo.
- ✓ Para otras labores del tabaco para fumar: el 20% del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos ó 22 euros por kilogramo.

Por todo ello, se puede concluir que el proceso armonizador ha ido generando un sistema impositivo, en relación con el impuesto especial sobre las labores del tabaco, que difiere en cuanto a los tipos de gravámenes aplicados en los distintos Estados miembros, pero garantiza una serie de características comunes que pueden resumirse en:

- 1 - la delimitación común de una lista de labores del tabaco que van a ser gravados obligatoriamente en todos los Estados miembros,
- 2 - la creación de una estructura común, es decir, un conjunto de normas comunes de regulación del impuesto especial sobre las labores del tabaco, reflejadas en la fijación de bases imponibles, exenciones y normas de circulación, que existen en todos los Estados miembros y que han sido introducidas a sus legislaciones a través de la transposición de directivas comunitarias,
- 3- la puesta en marcha de un sistema de circulación de labores del tabaco para toda la Unión Europea con la existencia de un régimen suspensivo,
- 4- la aplicación del principio de gravamen en destino en la circulación intracomunitaria de labores del tabaco, es decir, con gravamen y recaudación en el país donde las labores del tabaco se consumen. De esta forma, si se producen adquisiciones intracomunitarias de estos productos, rige el principio de gravamen en el Estado miembro de destino, con la excepción de las labores del tabaco adquiridas en pequeñas cantidades por particulares de un Estado de la Unión Europea que sean transportados por ellos mismos a otro Estado Miembro y que no superen unos mínimos.

6.4. El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en España tras la transposición de las directivas comunitarias

En España el monopolio del tabaco fue establecido por Felipe V en el año 1701 y se convirtió en una de las principales fuentes de ingresos, aunque su recaudación se veía mermada por la venta de numerosos artículos de contrabando. Sin embargo, este tributo no tuvo naturaleza de impuesto especial hasta la entrada en vigor de la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales. La integración de España en la Comunidad Económica Europea el 1 de enero de 1986 supuso la armonización de la estructura del impuesto y la fijación de tipos mínimos de gravamen a las labores del tabaco. El rasgo más importante de esta armonización fue hacer recaer el impuesto exclusivamente sobre todas aquellas labores que se comercializan para ser fumadas, no siendo por tanto objeto del impuesto el tabaco en bruto o en rama.

Como se ha expuesto en la Parte II de esta investigación, la integración de España en la Comunidad Económica Europea supuso armonizar la estructura y fijar los tipos mínimos de gravamen a las labores del tabaco con las siguientes consecuencias:

- La plena consideración de naturaleza de impuesto especial a las labores del tabaco.
- La desaparición de la Renta del Monopolio de Tabacos por exigencia de la adhesión a la Comunidad Económica Europea, pasando los ingresos anteriormente obtenidos por el monopolio a integrar las cantidades recaudadas por los impuestos especiales sobre las labores del tabaco (además de los ingresos obtenidos por el IVA de dichas labores).
- El establecimiento de nuevos supuestos de exención y devolución en los casos de desnaturalización o destrucción de las labores del tabaco bajo control de la administración tributaria.
- La adopción de las franquicias fiscales para las labores del tabaco importadas por viajeros procedentes de terceros países y para pequeños envíos sin carácter comercial.

Las labores del tabaco gravadas sufrieron pocas modificaciones con respecto a la legislación anterior vigente en España (Ley 39/1979), tan sólo se redujo su ámbito de aplicación al excluir de sujeción impositiva al rapé y al tabaco para mascar, al mismo tiempo que se estableció un nuevo epígrafe en el tabaco para fumar para diferenciar a la picadura para liar. El gravamen de los cigarrillos se fue ajustando paulatinamente a los niveles mínimos exigidos por las directivas comunitarias, mientras que los cigarrillos y cigarros gozaron de un tipo reducido durante un período de seis años.

No obstante, a fin de entender las diferencias existentes en la regulación de las labores del tabaco en los distintos Estados miembros de la Unión Europea es necesario señalar que las directivas comunitarias no son actos normativos directamente aplicables, sino que las autoridades nacionales de los Estados

miembros a los que van dirigidas son las que deben transformarlas en su derecho interno, es decir transponer a la legislación nacional su contenido¹⁰⁵.

Actualmente, todas las directivas que regulan específicamente las labores del tabaco (las directivas comunitarias que afectan a las labores del tabaco en concreto, sin incluir a la Directiva 2008/118/CE del Consejo que afecta de forma general a todos los impuestos especiales armonizados) se han agrupado en la Directiva consolidada 2011/64/UE, de 21 de junio de 2011, que establece la estructura del impuesto sobre las labores del tabaco y regula los tipos impositivos mínimos actualmente vigentes.

Las directivas comunitarias obligan a todos o alguno de los Estados miembros a alcanzar un resultado, dejando a las instancias nacionales de cada Estado la competencia en cuanto a la forma y medios para conseguirlo. Son *normas comunitarias de resultados*, lo que implica que, a pesar de que los Estados miembros hayan traspuesto lo establecido en la directiva a sus respectivas legislaciones, la transposición no ha sido igual en todos ellos: basta con plasmar los resultados de la directiva, pudiendo su desarrollo en las legislaciones nacionales diferir en distintos aspectos. Esto hace que las normas del impuesto especial sobre el tabaco se encuentren armonizadas en los resultados pretendidos por las directivas, pero que no sean iguales en todos los países miembros. Además, los resultados, a veces, admiten ciertos intervalos de cumplimiento, por ejemplo en lo concerniente al establecimiento de tipos de gravamen.

Así, la estructura impositiva europea común creada con la delimitación de las labores del tabaco sometidas a gravamen, la identificación de los supuestos de exención y devolución y el sistema de control establecido en su circulación a través de los documentos administrativos de acompañamiento hacen que las diferencias en la tributación de las labores del tabaco se deban básicamente a las disparidades de tipos impositivos aplicados entre los diferentes Estados miembros que, aun cumpliendo con los mínimos establecidos y los intervalos fijados para los tipos de gravamen proporcionales y específicos, han originado importantes desigualdades en la carga fiscal y en el precio de las labores del tabaco¹⁰⁶.

Como consecuencia de ello, España es uno de los países de la Unión Europea que presenta un mayor peso del componente *ad valorem* respecto del componente específico, superando incluso el 80%, lo que ocurre también en otros países de nuestro entorno geográfico como Francia o Italia, mientras que el mayor peso del componente específico predomina en los países anglosajones y nórdicos.

En síntesis, el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en España presenta las siguientes características:

¹⁰⁵ No son normas obligatorias en todos sus elementos y directamente aplicables en cada Estado miembro como es el caso de los reglamentos comunitarios.

¹⁰⁶ Como se refleja en los Cuadros 7.1, 7.2, 7.3 y 7.4 sobre los distintos tipos impositivos aplicados a las labores del tabaco, incluidos en el apartado 7.1 de este estudio.

- ❖ Se encuentra regulado en los artículos 56 al 63 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, y en los artículos 122 al 128 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995.
- ❖ Al igual que en la Unión Europea, la labor de tabaco más importante, tanto por unidades consumidas como por recaudación, y con más especialidades en torno a su gravamen, son los cigarrillos. Están sujetos a tipos mixtos, compuestos por un tipo *ad valorem* (porcentaje sobre el precio de venta al público) y un tipo específico (expresado en euros por cada 1.000 cigarrillos). Existe un tipo mínimo de gravamen cuando la suma de los tipos *ad valorem* y específicos no alcanza las cantidades recogidas en el artículo 60 epígrafe 2 de la Ley de Impuestos Especiales.
- ❖ Existen también tipos mixtos y tipos mínimos tanto en los cigarros y cigarrillos como en la picadura para liar. Las demás labores del tabaco están gravadas con un tipo *ad valorem*, existiendo un tipo mínimo.
- ❖ Se exige en todo el territorio español excepto en Ceuta y Melilla (no forman parte de la Unión Aduanera) y Canarias (forma parte de la Unión Aduanera pero no de su territorio armonizado, por lo que aplica su propio impuesto sobre el tabaco).
- ❖ Quedan sujetas a gravamen todas las labores del tabaco susceptibles de ser fumadas y dispuestas para ello, excluyéndose de gravamen al tabaco en rama, al tabaco sin elaborar y a los desperdicios del tabaco.
- ❖ Por razones de armonización tienen la consideración de labores del tabaco: los cigarrillos, los cigarros y cigarrillos, la picadura para liar y los demás tabacos para fumar. La Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, reproduce literalmente las definiciones que las directivas comunitarias otorgan a los productos del tabaco objeto de gravamen.
- ❖ No están sujetas al impuesto especial sobre el tabaco la fabricación ni la importación de labores de tabaco que se destruyan bajo control de la administración tributaria en el interior de las fábricas o depósitos fiscales.
- ❖ En la base imponible, para la aplicación de los tipos *ad valorem* (proporcionales) se toma el precio máximo de venta al público incluidos todos los impuestos en expendedurías de tabaco situadas en la península o Islas Baleares; y para la aplicación de los tipos específicos se toma el número de unidades o peso.
- ❖ El precio de venta al público se determina de la forma siguiente:
 - ✓ Sí las labores del tabaco se comercializan en la Península y Baleares y son producidas en los países comunitarios, el precio es fijado por los fabricantes o por sus representantes o mandatarios de la Unión Europea.

- ✓ Sí las labores del tabaco son elaboradas fuera de la Unión Europea, el precio de venta al público es fijado por el importador.

Es por ello que, previamente a su comercialización, los fabricantes e importadores están obligados a poner dichos precios en conocimiento del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales y del organismo autónomo Comisionado para el Mercado de Tabacos, para que los mismos sean publicados en el plazo de un mes en el Boletín Oficial del Estado.

- Los tipos impositivos aplicables se establecen en el artículo 60 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, siendo los actualmente vigentes los recogidos en el Cuadro 6.5.

CUADRO 6.5.
TIPOS IMPOSITIVOS DE LAS LABORES DEL TABACO
EN ESPAÑA

EPÍGRAFE 1: CIGARROS Y CIGARRITOS	
Tipo impositivo: 15,8%	Tipo mínimo: 41,5€/1.000 unidades, incrementándose hasta 44,5€ cuando el precio de venta al público determinado ¹⁰⁷ fuese inferior a 215€/1.000 unidades.
EPÍGRAFE 2: CIGARRILLOS	
Tipos impositivos simultáneos: <ul style="list-style-type: none"> • Proporcional: 51%, más • Específico: 24,1€/1.000 cigarrillos 	Tipo mínimo: 128,65€/1.000 cigarrillos, incrementándose hasta 138€ cuando el precio de venta al público determinado fuese inferior a 196€/1.000 cigarrillos.
EPÍGRAFE 3: PICADURA PARA LIAR	
Tipos impositivos simultáneos: <ul style="list-style-type: none"> • Proporcional: 41,5%, más • Específico: 22€/kilogramo 	Tipo mínimo: 96,5€/kilogramo, incrementándose hasta 100,5€ cuando el precio de venta al público determinado fuese inferior a 165€/kilogramo.
EPÍGRAFE 4: DEMÁS LABORES DEL TABACO	
Tipo impositivo: 28,4%	Tipo mínimo: 22€/kilogramo.

Fuente: elaboración propia.

En consecuencia, se observa que en España existe un esquema fiscal mixto que combina un tipo proporcional, uno específico y un impuesto mínimo. Cada uno de estos tipos impositivos que forman la estructura fiscal tiene diferente incidencia en la recaudación.

¹⁰⁷ Por precio de venta al público para cada epígrafe se entenderá el precio máximo de venta al público en expendedorías de tabaco y timbre situadas en la Península o Islas Baleares, incluidos todos los impuestos. Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán actualizar el importe de los tipos únicos y de los precios de venta al público.

CAPÍTULO 7: ANÁLISIS COMPARADO DEL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA

7.1. Tipos de gravamen de las labores del tabaco en la Unión Europea

El proceso armonizador de la tributación sobre el tabaco desarrollado en la Unión Europea se asienta en una estructura común cuyas características más importantes son: la delimitación de las labores del tabaco que van a ser gravadas obligatoriamente en todos los Estados miembros; el establecimiento de normas de normas de regulación iguales en todos los países; la puesta en marcha de un sistema de circulación del tabaco consensuado para toda la Unión Europea con la existencia de un régimen suspensivo; y la aplicación del principio de tributación en destino en la circulación intracomunitaria de labores del tabaco.

Las diferencias en la tributación de las labores del tabaco observadas en la Unión Europea son originadas, por tanto, por los diferentes tipos impositivos que aplican cada uno de los Estados miembros, tal y como se refleja en los Cuadros 7.1. y 7.2., que recogen los distintos tipos de gravámenes de los cigarrillos, y en los Cuadros 7.3. y 7.4., que muestran los tipos impositivos del resto de labores del tabaco aplicado en los países de la Unión Europea en los años 2013 y 2016, tomando como fecha de referencia el 1 de julio.

**CUADRO 7.1.
TIPOS IMPOSITIVOS APLICADOS A LOS CIGARRILLOS
EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013**

ESTADO MIEMBRO	IMPUESTO ESPECIAL		IVA
	Específico* (cajetilla 20 cigarrillos)	Ad valorem (%)	Sobre PVP** (%)
Alemania	1,888	21,80	15,97
Austria	0,700	42,00	16,67
Bélgica	0,440	50,41	17,36
Bulgaria	1,033	23,00	16,67
Chipre	1,100	34,00	15,25
Croacia	0,531	37,00	20,00
Dinamarca	3,129	1,00	20,00
Eslovaquia	1,190	23,00	16,67
Eslovenia	1,216	24,55	18,03
España	0,482	51,00	17,36
Estonia	0,900	33,00	16,67
Finlandia	0,450	52,00	19,35
Francia	0,915	49,70	16,39
Grecia	1,600	20,00	18,70
Hungría	0,877	31,00	21,26
Irlanda	4,754	8,83	18,72
Italia	0,207	53,69	17,36
Letonia	0,718	34,00	17,36
Lituania	0,857	25,00	17,36
Luxemburgo	0,351	48,11	15,00
Malta	1,540	25,00	15,25
Países Bajos	3,397	2,36	17,36
Polonia	0,916	31,41	18,70
Portugal	1,588	20,00	18,70
Reino Unido	4,415	16,50	16,67
República Checa	0,925	27,00	17,36
Rumania	1,134	19,00	19,35
Suecia	3,328	1,00	20,00

* Corresponde a la clase de cigarrillos más vendida en cada Estado miembro.

** Sobre precio de venta al público incluidos todos los impuestos.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio 2013.

CUADRO 7.2.
TIPOS IMPOSITIVOS APLICADOS A LOS CIGARRILLOS
EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2016

ESTADO MIEMBRO	IMPUESTO ESPECIAL		IVA
	Específico* (cajetilla 20 cigarrillos)	Ad valorem (%)	Sobre PVP** (%)
Alemania	1,964	21,69	15,97
Austria	1,000	39,00	16,67
Bélgica	0,790	45,84	17,36
Bulgaria	0,716	38,00	16,67
Chipre	1,100	34,00	15,97
Croacia	0,602	38,00	20,00
Dinamarca	3,170	1,00	20,00
Eslovaquia	1,190	23,00	16,67
Eslovenia	1,377	21,18	18,03
España	0,482	51,00	16,96
Estonia	1,160	30,00	16,67
Finlandia	0,830	52,00	19,35
Francia	0,975	49,70	16,667
Grecia	1,650	20,00	19,35
Hungría	1,004	25,00	21,26
Irlanda	5,439	9,20	18,70
Italia	0,358	51,03	18,03
Letonia	1,124	25,00	17,36
Lituania	1,014	25,00	17,36
Luxemburgo	0,368	46,65	17,00
Malta	2,000	25,00	15,25
Países Bajos	3,581	0,83	17,36
Polonia	0,974	31,41	18,70
Portugal	1,817	17,00	18,70
Reino Unido	5,332	16,50	16,67
República Checa	1,023	27,00	17,36
Rumanía	1,491	14,00	16,67
Suecia	3,200	1,00	20,00

* Corresponde a la clase de cigarrillos más vendida en cada Estado miembro.

** Sobre precio de venta al público incluidos todos los impuestos.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2016.

CUADRO 7.3.
TIPOS IMPOSITIVOS APLICADOS A LAS LABORES DEL TABACO
DISTINTAS DE LOS CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA.
AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	CIGARROS Y CIGARRITOS		PICADURA PARA LIAR		OTRAS LABORES		IVA
	Específico (1.000 unidades)	Ad valorem (%)	Específico (kilogramos)	Ad valorem (%)	Específico (kilogramos)	Ad valorem (%)	Sobre PVP** (%)
Alemania	14,00	1,47	45,00	14,51	15,66	13,13	15,97
Austria		13,00		54,00		34,00	16,67
Bélgica		10,00	12,50	31,50	12,50	31,50	17,36
Bulgaria	138,05		77,72		77,72		16,67
Chipre	90,00*		150,00		150,00		18,00
Croacia	80,80		60,60		51,18		20,00
Dinamarca	26,56	10,00	103,62		96,91		20,00
Eslovaquia	77,37		71,11		77,11		20,00
Eslovenia		5,00	67,50		37,50		18,03
España		15,80	22,00	41,50		28,40	17,36
Estonia	211,00*		61,00		61,00		16,67
Finlandia		27,00	16,50	52,00	13,50	48,00	19,35
Francia	17,50*	23,00	61,50	32,00	16,00	45,00	16,39
Grecia		34,00	153,00		153,00		18,70
Hungría		28,50		52,00		32,50	21,26
Irlanda	275,34*		248,61		191,02		18,70
Italia		23,00		58,50		24,78	17,36
Letonia	37,35		48,84		48,84		17,36
Lituania	25,49*		47,21		47,21		17,36
Luxemburgo		10,00	7,30	32,80	7,30	32,80	15,00
Malta	18,34		81,81		26,10		15,25
Países Bajos		5,00	72,64	7,19	72,64	7,19	17,36
Polonia	65,01		31,18	31,41	31,18	31,41	18,70
Portugal		20,00	65,00	20,00	65,00	20,00	18,70
Reino Unido	275,36*		216,38		121,06		16,67
República Checa	51,83		65,19		65,19		17,36
Rumanía	64,00		81,00		81,00		19,35
Suecia	147,53		204,77		204,77		20,00
Mínimo UE	12,00*	5,00	47,00	43,00	22,00	20,00	15,00

* Los tipos se indican por kilogramo.

** Sobre precio de venta al público incluidos todos los impuestos.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2013.

CUADRO 7.4.
TIPOS IMPOSITIVOS APLICADOS A LAS LABORES DEL TABACO
DISTINTAS DE LOS CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA.
AÑO 2016

ESTADO MIEMBRO	CIGARROS Y CIGARRITOS		PICADURA PARA LIAR		OTRAS LABORES		IVA
	Específico (1.000 unidades)	Ad valorem (%)	Específico (kilogramo)	Ad valorem (%)	Específico (kilogramo)	Ad valorem (%)	Sobre PVP* (%)
Alemania	14,00	1,47	48,89	14,76	15,66	13,13	15,97
Austria		13,00		56,00		34,00	16,67
Bélgica		10,00	23,70	31,50	23,70	31,50	17,36
Bulgaria	138,05		77,72		77,72		16,67
Chipre	90,00		150,00		150,00		19,00
Croacia	78,53		71,99*		65,45		20,00
Dinamarca	67,02	10,00	105,69		98,99		20,00
Eslovaquia	71,11		71,11		71,11		20,00
Eslovenia		6,00	40,00	35,00	40,00		18,03
España		15,80	22,00	41,50		28,40	16,96
Estonia	211,00		65,88		65,88		16,67
Finlandia		32,00	28,50	52,00	33,00	48,00	19,35
Francia	9,00	23,00	67,50	32,00	17,00	45,00	16,667
Grecia		35,00	156,70		156,70		19,35
Hungría		14,00	44,76		44,76		21,26
Irlanda	315,359		291,683		218,78		18,70
Italia		23,00		58,50		24,78**	18,03
Letonia	42,69		58,00		58,00		17,36
Lituania	29,54		54,16		54,16		17,36
Luxemburgo		10,00	12,50	33,15	12,50	33,15	17,00
Malta	24,33		115,64		115,64		15,25
Países Bajos		5,00	78,68	4,60	78,68	4,60	17,36
Polonia	92,56		32,28	31,41	33,28	31,41	18,70
Portugal		25,00	78,00	20,00	78,00	20,00	18,70
Reino Unido	332,58		268,90		146,21		16,67
República Checa	60,35		78,83		78,83		17,36
Rumanía	68,67		86,91		86,91		16,67
Suecia	140,79		195,51		195,51		20,00

* Sobre precio de venta al público incluidos todos los impuestos.

** Tipo de gravamen del 56% en el caso de tabaco de pipa.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2016.

A partir de la información contenida en los cuadros anteriores se pueden realizar los siguientes comentarios:

- a) En el caso de los **cigarrillos** todos los Estados miembros establecen tipos mixtos (específicos y proporcionales conjuntamente) al ser su establecimiento obligatorio por normativa comunitaria (Directiva 2011/64/UE, que establece y regula los tipos impositivos mínimos vigentes).

- b) El tipo específico aplicado a los cigarrillos es muy alto en el caso de Irlanda, Reino Unido, Holanda, Suecia y Dinamarca. Concretamente, en Irlanda y Reino Unido supera los 4 euros por cajetilla en 2013 y los 5 euros por cajetilla en 2016 y en Holanda, Suecia y Dinamarca sobrepasa los 3 euros; el mercado de tabaco en estos Estados miembros refleja que son países en los que se comercializan fundamentalmente marcas de cigarrillos caras, lo que explica la prevalencia del tipo específico al favorecer a estas labores, ya que grava comparativamente por igual a las marcas caras y a las marcas baratas al hacer que todas las marcas soporten el mismo impuesto con independencia de su precio. En el lado opuesto se encuentran países tales como Italia, Luxemburgo, Bélgica, Finlandia y España, países en los que el peso del tipo específico no es elevado.
- c) En el año 2012 España tenía el tipo proporcional o *ad valorem* más elevado de los países europeos aplicado a los cigarrillos, concretamente el 55%. En los años posteriores disminuye al 51,00%, siendo superada sólo por Italia y Finlandia con tipos de gravamen del 53,69% y 52,00% respectivamente en el año 2013 y del 51,03% y 52,00% en 2016.
- d) En relación con la fiscalidad que grava los **cigarros y cigarritos** existen catorce países aplican únicamente tipos específicos, no quedando sujetos a un impuesto proporcional o *ad valorem* (Bulgaria, Chipre, Croacia, Eslovaquia, Estonia, Irlanda, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, Reino Unido, República Checa, Rumanía y Suecia).
- e) Los tipos específicos aplicados a los cigarros y cigarritos son bastante más elevados que el tipo mínimo exigido (12 euros por cada 1.000 gramos o 1.000 unidades en el año 2013).
- f) Once Estados miembros, entre los que se encuentra España, aplican solamente tipos proporcionales al consumo de cigarros y cigarritos, y todos ellos muy por encima del tipo mínimo exigido, salvo Holanda y Eslovenia.
- g) Alemania, Francia y Dinamarca aplican tipos mixtos a los cigarros y cigarritos, es decir, un tipo específico y otro proporcional; siendo Alemania el país que aplica el tipo proporcional más bajo (tan sólo un 1,47%).
- h) Con respecto a la **picadura para liar**, dieciséis países europeos aplican solamente tipos específicos, si bien se aprecia una gran disparidad en los tipos de gravamen establecidos. Mientras que en Irlanda, Reino Unido y Suecia en 2013 superan los 200 euros por kilogramo, otros países como Lituania y Letonia no llegaban a alcanzar los 50 euros por kilogramo en 2013 ni los 60 euros por kilogramo en 2016.
- i) Tan solo tres países (Hungría, Italia y Austria) en 2013 aplican exclusivamente tipos proporcionales a la picadura para liar, aunque en 2016 Hungría ya aplica tipo específico.

- j) Nueve Estados miembros en 2013 y diez en 2016, entre los que se encuentra España, aplican conjuntamente tipos de gravámenes específicos y proporcionales al tabaco destinado a picadura para liar. Tampoco en este caso existe una pauta común: en la mitad de estos países (Alemania, Francia, Países Bajos y Portugal) el componente específico es muy superior al proporcional - más del doble-, mientras que en otros cuatro ocurre lo contrario (Bélgica, España, Finlandia y Luxemburgo), y en Polonia y Eslovenia en 2016 el peso de la tributación se reparte casi por igual entre el componente específico y el *ad valorem*.
- k) Por último entre las **otras labores del tabaco** distintas de las anteriores destaca la importancia de la picadura de pipa. Dieciséis Estados miembros en 2013 tienen establecidos exclusivamente tipos específicos y los aplican con tipos impositivos muy superiores al mínimo exigido a nivel comunitario (22 euros por kilogramo), excepto Malta cuyo tipo es ligeramente superior al tipo mínimo vigente.
- l) En cuatro países europeos, entre los que se encuentra España, en 2013 las otras labores del tabaco se gravan únicamente mediante tipos proporcionales o *ad valorem*; también en este caso los tipos aplicados son bastante más elevados que el tipo mínimo establecido a nivel comunitario para estos productos (20,00%). Austria es el país que exige un tipo más alto a las otras labores del tabaco (34,00%) y en el lado opuesto se encuentran Italia (24,78 %) y España (28,40%).

Una vez analizados los distintos tipos de gravamen que recaen sobre las distintas clases de tabaco, vamos a estudiar la incidencia económica que supone la fiscalidad sobre los cigarrillos en el precio final de los mismos; nos vamos a centrar en el análisis de los cigarrillos por ser ésta la labor de tabaco que mayor recaudación aporta con mucha diferencia (más de cuatro quintas partes). Los Cuadros 7.5. y 7.6. muestran el porcentaje que representan los impuestos sobre el precio medio ponderado de venta de los cigarrillos en la Unión Europea en los ejercicios 2013 y 2016, respectivamente, tomando como referencia sus valores a 1 de julio.

CUADRO 7.5.
PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS IMPUESTOS SOBRE EL PRECIO FINAL DE VENTA
DE LOS CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (cajetilla 20 cigarrillos)	AD VALOREM (% PVP)	TOTAL IMPUESTO ESPECIAL (especial más <i>ad valorem</i>) (% precio medio ponderado)	IVA (%)	TOTAL CARGA FISCAL (Impuesto Especial más IVA) (% precio medio ponderado)
Alemania	1,888	21,80	60,10	15,97	76,07
Austria	0,70	42,00	59,32	16,67	75,99
Bélgica	0,44	50,41	59,62	17,36	76,98
Bulgaria	1,033	23,00	66,82	16,67	83,49
Chipre	1,10	34,00	62,13	19,00	77,38
Croacia	0,531	37,00	57,97	20,00	77,97
Dinamarca	3,129	1,00	59,67	20,00	79,67
Eslovaquia	1,19	23,00	64,44	20,00	81,11
Eslovenia	1,216	24,55	65,76	18,03	83,79
España	0,482	51,00	62,08	16,96	79,44
Estonia	0,90	33,00	67,35	16,67	84,02
Finlandia	0,45	52,00	62,00	19,35	81,35
Francia	0,915	49,70	64,70	16,667	81,09
Grecia	1,60	20,00	68,75	19,35	87,45
Hungría	0,877	31,00	60,88	18,70	82,14

* Corresponde a la clase de cigarrillos más vendida en cada Estado miembro.

** Sobre precio de venta al público incluidos todos los impuestos.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2013.

CUADRO 7.5. (continuación)
PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS IMPUESTOS SOBRE EL PRECIO FINAL DE VENTA
DE LOS CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (cajetilla 20 cigarrillos)	AD VALOREM (% PVP)	TOTAL IMPUESTO ESPECIAL (especial más <i>ad valorem</i>) (% precio medio ponderado)	IVA (%)	TOTAL CARGA FISCAL (Impuesto Especial más IVA) (% precio medio ponderado)
Irlanda	4,754	8,83	62,12	18,03	80,84
Italia	0,207	53,69	58,23	17,36	75,59
Letonia	0,718	34,00	61,98	17,36	79,34
Lituania	0,857	25,00	61,01	17,00	78,37
Luxemburgo	0,351	48,11	57,01	15,25	72,01
Malta	1,54	25,00	62,23	17,36	77,48
Países Bajos	3,397	2,36	66,55	21,26	83,91
Polonia	0,916	31,41	65,91	18,70	84,61
Portugal	1,588	20,00	61,26	18,70	79,96
Reino Unido	4,415	16,50	70,64	16,67	87,31
República Checa	0,925	27,00	60,51	17,36	77,87
Rumanía	1,134	19,00	61,98	16,67	81,33
Suecia	3,328	1,00	57,27	20,00	77,27
Media UE	1,45	28,76	63,97	17,97	81,67

* Corresponde a la clase de cigarrillos más vendida en cada Estado miembro.

** Sobre precio de venta al público incluidos todos los impuestos.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2013.

CUADRO 7.6.
PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS IMPUESTOS SOBRE EL PRECIO FINAL DE VENTA
DE LOS CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2016

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (% precio medio ponderado)	AD VALOREM (% PVP)	TOTAL IMPUESTO ESPECIAL (especial más <i>ad valorem</i>) (% precio medio ponderado)	IVA (%)	TOTAL CARGA FISCAL (Impuesto Especial más IVA) (% precio medio ponderado)
Alemania	36,78	21,69	58,47	15,97	74,44
Austria	22,30	39,00	61,30	16,67	77,79
Bélgica	14,33	45,84	60,17	17,36	77,53
Bulgaria	29,53	38,00	67,53	16,67	84,20
Chipre	26,12	34,00	60,13	15,97	76,09
Croacia	20,09	38,00	58,09	20,00	78,09
Dinamarca	57,89	1,00	58,91	20,00	78,90
Eslovaquia	39,64	23,00	62,64	16,67	79,30
Eslovenia	39,22	21,18	60,40	18,03	78,43
España	10,86	51,00	61,86	16,96	78,82
Estonia	37,79	30,00	67,79	16,67	84,45
Finlandia	14,63	52,00	63,81	19,35	85,98
Francia	14,45	49,70	64,15	16,667	80,82
Grecia	44,50	20,00	64,50	19,35	83,85
Hungría	29,67	25,00	54,67	21,26	75,93

* Corresponde a la clase de cigarrillos más vendida en cada Estado miembro.

** Sobre precio de venta al público incluidos todos los impuestos.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2016.

CUADRO 7.6. (continuación)
PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS IMPUESTOS SOBRE EL PRECIO FINAL DE VENTA DE LOS CIGARRILLOS
EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2016

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (% precio medio ponderado)	AD VALOREM (% PVP)	TOTAL IMPUESTO ESPECIAL (especial más <i>ad valorem</i>) (% precio medio ponderado)	IVA (%)	TOTAL CARGA FISCAL (Impuesto Especial más IVA) (% precio medio ponderado)
Irlanda	56,19	9,20	65,39	18,70	84,09
Italia	7,67	51,03	58,70	18,03	76,73
Letonia	38,90	25,00	63,90	17,36	81,26
Lituania	36,59	25,00	61,59	17,36	78,95
Luxemburgo	8,18	46,65	53,83	17,00	69,61
Malta	40,67	25,00	65,67	15,25	80,92
Países Bajos	59,20	0,83	60,03	17,36	78,51
Polonia	31,10	31,41	62,51	18,70	81,21
Portugal	42,35	17,00	62,09	18,70	78,05
Reino Unido	50,82	16,50	67,32	16,67	83,99
República Checa	34,69	27,00	61,69	17,36	79,05
Rumanía	45,46	14,00	59,46	16,67	76,13
Suecia	57,22	1,00	58,23	20,00	78,22

* Corresponde a la clase de cigarrillos más vendida en cada Estado miembro.

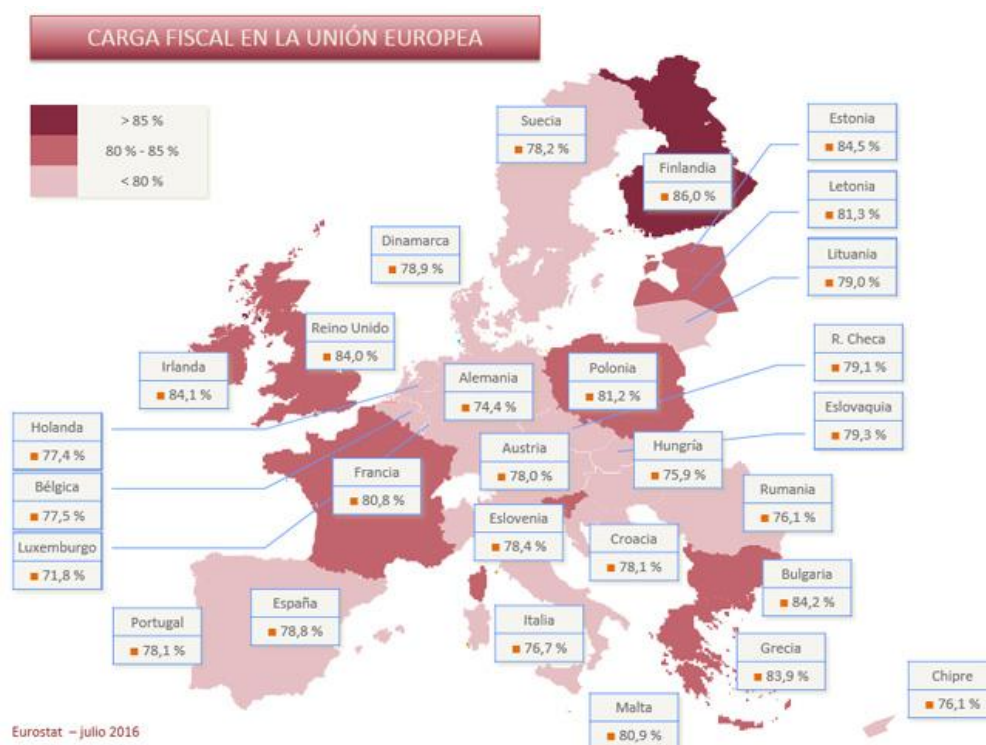
** Sobre precio de venta al público incluidos todos los impuestos.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2016.

En la información contenida en los Cuadros 7.5. y 7.6. se constata que en el año 2013 el Estado miembro que grava en mayor medida el consumo cigarrillos es Grecia, país en el que el 87,45% del precio medio ponderado de los cigarrillos constituyen impuestos (especial sobre el tabaco junto con el IVA); le siguen en orden de importancia Reino Unido (87,31%), Polonia (84,61%) y Estonia (84,02%). Por el contrario, los Estados miembros que menos impuestos aplican a los cigarrillos son Luxemburgo (72,01%) e Italia (75,59%). Cuando se observa el año 2016 no sólo se alteran las posiciones relativas de los países sino que también se observa una disminución de la carga fiscal asociada a los cigarrillos. Como refleja el Gráfico 7.1. Finlandia (85,98%) es el país con mayor tributación, seguido de Estonia, Bulgaria e Irlanda (por encima del 84%), mientras que Alemania es el país con menor incidencia impositiva (74,44%).

Cuando se considera únicamente el comportamiento del impuesto especial tanto en su componente específico como en su componente proporcional o *ad valorem* (sin considerar los efectos del IVA) se constata que en el año 2013 Luxemburgo (57,01 %) es el Estado miembro que menos grava con accisas a los cigarrillos mientras que Reino Unido (70,64%) y Grecia (68,75%) son los que imponen mayor carga fiscal a los mismos. También se observan cambios con respecto al año 2016: Estonia, Bulgaria y Reino Unido son los países europeos que los que los cigarrillos soportan un mayor gravamen (por encima del 67%) mientras que en el polo opuesto se encuentran Luxemburgo e Hungría con tasas inferiores al 55,00%.

GRÁFICO 7.1.
CARGA FISCAL D ELOS CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA



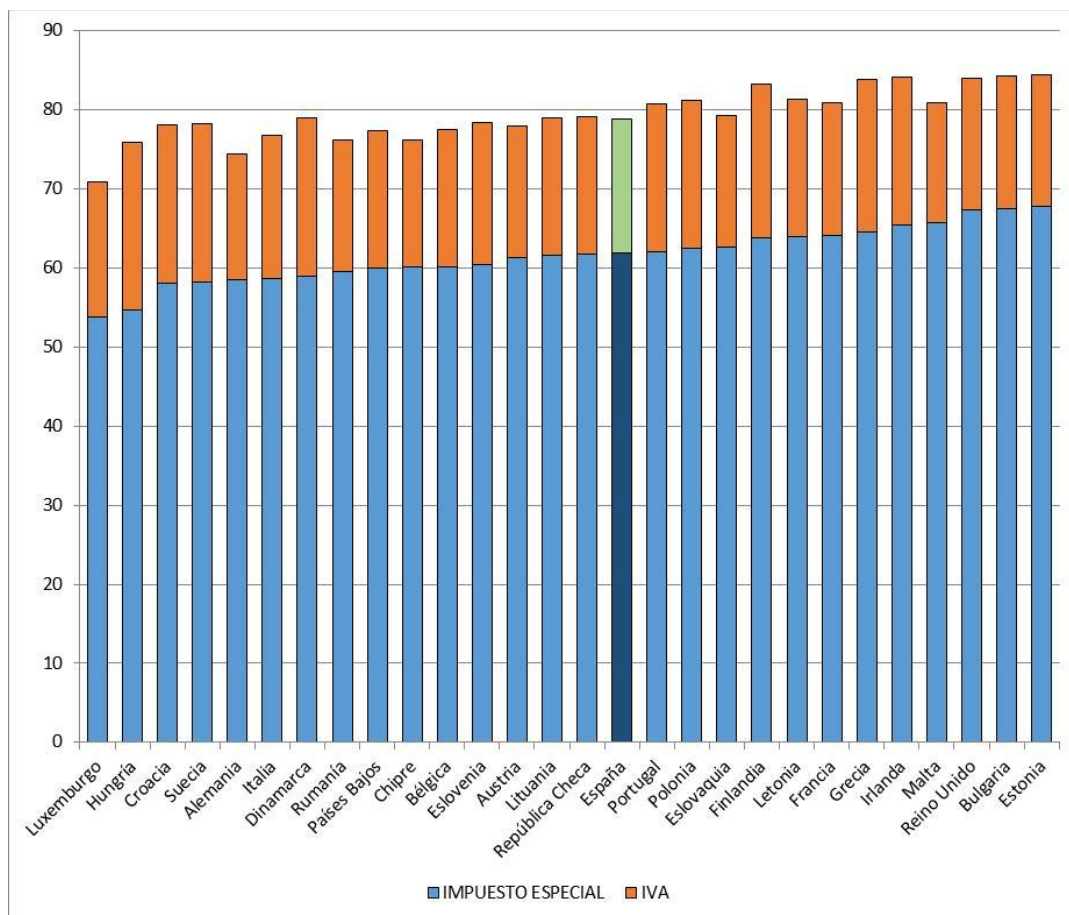
Fuente: Altadis, *Fiscalidad del tabaco* en <http://www.altadis.com>.

Centrándonos en el caso de España, la carga fiscal total que recae sobre el consumo de cigarrillos se encontraba en el año 2013 (referencia tomada el 1 de julio) dos puntos por debajo de la media europea, pero con tendencia a aproximarse a la misma según reflejan los datos relativos al año 2016, tal y como muestra el Gráfico 7.2. Sin embargo, nuestro país se caracteriza por presentar un tipo *ad valorem* sobre los cigarrillos de los más altos de los Estados miembros compensado por un tipo específico de los más bajos. En el año 2012 el tipo proporcional español (55,00%) era el más alto de los aplicados en la Unión Europea; en el año 2013 era el tercero más alto (51,00%), sólo superado por Finlandia (52,00%) y por Italia (53,69%); y en el año 2016 también siguió siendo el tercero más alto, superado por Finlandia (52%) e Italia (51,03%). En España los altos tipos *ad valorem* son compensados con tipos específicos muy bajos: 0,482 euros por cajetilla de 20 cigarrillos, lo que representa en 2016 el 10,86% del precio medio ponderado de los cigarrillos.

Como síntesis del análisis comparado de la tributación de los cigarrillos en los países europeos se puede afirmar que la particularidad más importante que presenta el sistema impositivo español reside en el peso desigual que presentan sus componentes internos, esto es, se caracteriza por la fuerte desproporción que existe entre el tipo específico y el tipo proporcional o *ad valorem* aplicados: el tipo específico es de los más bajos mientras que el tipo proporcional es uno de los más altos de los aplicados en la Unión Europea¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Así la propuesta número 83 formulada por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español, constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013, sostiene que *en la imposición sobre el tabaco debería revisarse periódicamente el impuesto específico y el valor mínimo de imposición, de forma que se mantenga el peso de la accisa sobre el precio de consumo.*

GRÁFICO 7.2.
**INCIDENCIA DEL IMPUESTO ESPECIAL (ESPECÍFICO Y AD-
 VALOREM) Y DEL IVA EN LOS CIGARRILLOS. AÑO 2016**
(porcentaje sobre el precio de venta al público)



Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2016.

7.2. Recaudación del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en la Unión Europea

El tabaco es un bien que tiene una enorme capacidad recaudatoria en todos los países de la Unión Europea, en España aporta alrededor de la tercera parte de los ingresos obtenidos por impuestos especiales. Como se ha señalado en apartados anteriores la fiscalidad de las labores del tabaco difiere según los productos y, entre ellos, son los cigarrillos los que soportan el porcentaje más alto de impuestos, en torno al 80% de su precio de venta.

En los Cuadros 7.7. y 7.8. se recoge la recaudación obtenida por la tributación de las distintas labores del tabaco en la Unión Europea, resultante de aplicar al consumo de tabaco los tipos impositivos vigentes en cada Estado miembro; como referencia temporal se han elegido los años 2013 y 2015 (último disponible).

En el año 2013 la recaudación total obtenida en Europa por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco ascendió a 79.341,94 millones de euros, de los que el 90,00% procedían de la imposición sobre los cigarrillos, el 0,82% de los cigarros y cigarritos y el 9,18% restante de otras labores del tabaco (básicamente picadura para liar y para pipa). Por países Alemania fue el Estado miembro que más recaudó por el impuesto especial armonizado sobre el tabaco (14.129,41 millones de euros) seguido de Reino Unido (11.947,13 millones de euros), Francia (11.118,33 millones de euros), Italia (10.376,88 millones de euros) y España (7.037,59 millones de euros); en el lado opuesto, Malta (72,42 millones de euros), Letonia (151,00 millones de euros) y Estonia (166,61 millones de euros) fueron los países europeos que menos recaudaron con la imposición sobre el tabaco.

En el año 2015 la recaudación total obtenida en Europa por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco ascendió a 83.769,59 millones de euros, de los que el 89,66% procedían de la imposición sobre los cigarrillos, el 0,81% de los cigarros y cigarritos y el 9,53% restante de otras labores del tabaco (básicamente picadura para liar y para pipa). Por países Alemania siguió siendo el Estado miembro que más recaudó por el impuesto especial armonizado sobre el tabaco (14.903,84 millones de euros) seguido, como en 2103, de Reino Unido (12.556,56 millones de euros), Francia (11.331,19 millones de euros), Italia (10.755,97 millones de euros) y España (7.151,25 millones de euros); en el lado opuesto, siguieron siendo Malta (84,58 millones de euros), Letonia (166,18 millones de euros) y Estonia (183,47 millones de euros) los países europeos que menos recaudaron con la imposición sobre el tabaco.

Si bien el peso recaudatorio relativo de las distintas labores del tabaco difiere entre los Estados miembros, existe una pauta común que es la importancia que representa la imposición sobre los cigarrillos: en todos los países europeos representa en torno a las tres cuartas partes de la recaudación total y, como media, cerca de nueve euros de cada diez que se recaudan por el impuestos especial del tabaco provienen del consumo de cigarrillos. Respecto de los otros productos, Finlandia es el país que mayor porcentaje recauda en cigarros y cigarrillos (2,14% de la recaudación total por el impuesto sobre el tabaco en 2013 y 2,37% en 2015) y los Países bajos el que presenta una mayor incidencia recaudatoria en el resto de las labores del tabaco (26,76% del total en 2013 y 25,62% en años posteriores).

CUADRO 7.7.
RECUADACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013
(millones de euros)

ESTADO MIEMBRO	CIGARRILLOS	CIGARROS Y CIGARRITOS	DEMÁS LABORES DEL TABACO	TOTAL RECAUDACIÓN I.L.E.E. TABACO	% SOBRE EL TOTAL		
					CIGARRILLOS	CIGARROS Y CIGARRITOS	DEMÁS LABORES DEL TABACO
Alemania	12.213,84	121,77	1.793,80	14.129,41	86,44	0,86	12,70
Austria	1.662,10	*	*	1.662,10	100,00	---	---
Bélgica	1.661,26	11,83	446,32	2.119,41	78,38	0,56	21,06
Bulgaria	908,45	13,84	**	922,29	98,50	1,50	
Chipre	178,67	2,12	24,54	205,33	87,02	1,03	11,95
Croacia	474,16	*	*	474,16	100,00	---	---
Dinamarca	1.055,81	6,16	65,61	1.127,58	93,64	0,55	5,82
Eslovaquia	636,35	n.d.	n.d.	636,35	100,00	---	---
Eslovenia	410,99	0,26	15,58	426,83	96,29	0,06	3,65
España	6.287,77	102,71	647,11	7.037,59	89,35	1,46	9,20
Estonia	161,29	1,09	4,23	166,61	96,81	0,65	2,54
Finlandia	746,75	18,01	76,38	841,14	88,78	2,14	9,08
Francia	9.783,56	158,65	1.176,12	11.118,33	87,99	1,43	10,58
Grecia	2.503,16	*	*	2.503,16	100,00	---	---
Hungría	838,66	13,76	233,15	1.085,57	77,26	1,27	21,48

* Recaudación incluida en la correspondiente a cigarrillos.

** Recaudación incluida en la correspondiente a las demás labores del tabaco.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2013.

CUADRO 7.7. (continuación)
RECUADACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013
(millones de euros)

ESTADO MIEMBRO	CIGARRILLOS	CIGARROS Y CIGARRITOS	DEMÁS LABORES DEL TABACO	TOTAL RECAUDACIÓN I.E.E. TABACO	% SOBRE EL TOTAL		
					CIGARRILLOS	CIGARROS Y CIGARRITOS	DEMÁS LABORES DEL TABACO
Irlanda	1.052,86	7,9	3,14	1.063,90	98,96	0,74	0,30
Italia	9.889,80	63,54	423,54	10.376,88	95,31	0,61	4,08
Letonia	146,39	2,35	2,26	151,00	96,95	1,56	1,50
Lituania	207,66	1,67	2,82	212,15	97,88	0,79	1,33
Luxemburgo	394,83	1,79	132,39	529,01	74,64	0,34	25,03
Malta	69,35	**	3,07	72,42	95,76	---	4,24
Países Bajos	1.750,00	7	642	2.399,00	72,95	0,29	26,76
Polonia	4.370,25	*	*	4.370,25	100,00	---	---
Portugal	1.193,26	6,06	113,56	1.312,88	90,89	0,46	8,65
Reino Unido	10.523,81	98,74	1.324,58	11.947,13	88,09	0,83	11,09
República Checa	1.759,15	3,67	93,77	1.856,59	94,75	0,20	5,05
Rumanía	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	---	---	---
Suecia	877,46	5,81	35,55	918,82	95,50	0,63	3,87
Total UE	71.405,51	651,46	7.284,97	79.341,94	90,00	0,82	9,18

* Recaudación incluida en la correspondiente a cigarrillos.

** Recaudación incluida en la correspondiente a las demás labores del tabaco.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2013.

CUADRO 7.8.
RECUADACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2015
(millones de euros)

ESTADO MIEMBRO	CIGARRILLOS	CIGARROS Y CIGARRITOS	DEMÁS LABORES DEL TABACO	TOTAL RECAUDACIÓN I.I.EE. TABACO	% SOBRE EL TOTAL		
					CIGARRILLOS	CIGARROS Y CIGARRITOS	DEMÁS LABORES DEL TABACO
Alemania	12.870,66	94,94	1.938,24	14.903,84	86,36	0,64	13,00
Austria	1.776,30	*	*	1.776,30	100,00	---	---
Bélgica	1.745,28	11,71	544,10	2.301,09	75,85	0,51	23,65
Bulgaria	1.046,32	18,19	**	1.064,51	98,29	1,71	---
Chipre	166,73	2,27	22,81	191,81	86,92	1,18	11,89
Croacia	547,96	*	*	547,96	100,00	---	---
Dinamarca	962,90	14,86	59,90	1.037,66	92,80	1,43	5,77
Eslovaquia	652,62	5,82	4,94	663,38	98,38	0,88	0,74
Eslovenia	403,00	1,49	17,35	421,84	95,53	0,35	4,11
España	6.427,99	114,92	608,34	7.151,25	89,89	1,61	8,51
Estonia	177,99	1,13	4,35	183,47	97,01	0,62	2,37
Finlandia	776,20	20,70	76,97	873,87	88,82	2,37	8,81
Francia	9.827,17	158,56	1.345,46	11.331,19	86,73	1,40	11,87
Grecia	2.373,22	*	*	2.373,22	100,00	---	---
Hungría	711,55	14,13	277,83	1.003,51	70,91	1,41	27,69

* Recaudación incluida en la correspondiente a cigarrillos.

** Recaudación incluida en la correspondiente a las demás labores del tabaco.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2015.

CUADRO 7.8. (continuación)
RECUADACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2015
(millones de euros)

ESTADO MIEMBRO	CIGARRILLOS	CIGARROS Y CIGARRITOS	DEMÁS LABORES DEL TABACO	TOTAL RECAUDACIÓN I.EE. TABACO	% SOBRE EL TOTAL		
					CIGARRILLOS	CIGARROS Y CIGARRITOS	DEMÁS LABORES DEL TABACO
Irlanda	1.071,46	7,60	3,24	1.082,30	99,00	0,70	0,30
Italia	10.194,89	67,29	493,79	10.755,97	94,78	0,63	4,59
Letonia (2014)	161,00	2,49	2,69	166,18	96,88	1,50	1,62
Lituania	256,64	1,76	2,27	260,67	98,45	0,68	0,87
Luxemburgo	314,50	1,70	154,84	471,04	66,77	0,36	32,87
Malta	80,87	**	3,71	84,58	95,61	---	4,39
Países Bajos (2014)	1.802,00	7,00	623,00	2.432,00	74,10	0,29	25,62
Polonia	4.141,47	*	*	4.141,47	100,00	---	---
Portugal	1.122,83	19,74	98,55	1.241,12	90,47	1,59	7,94
Reino Unido	10.881,99	105,68	1.568,89	12.556,56	86,66	0,84	12,49
República Checa	1.731,65	3,83	101,22	1.836,70	94,28	0,21	5,51
Rumanía	1.931,81	0,69	1,43	1.933,93	99,89	0,04	0,07
Suecia	947,59	5,89	28,68	982,16	96,48	0,60	2,92
Total UE	75.104,59	682,39	7.982,61	83.769,59	89,66	0,81	9,53

* Recaudación incluida en la correspondiente a cigarrillos.

** Recaudación incluida en la correspondiente a las demás labores del tabaco.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2015.

7.3. Presión fiscal y esfuerzo fiscal del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en la Unión Europea

En el apartado anterior se ha comentado la recaudación del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco obtenida por cada Estado miembro; sin embargo, si se quiere comprobar cuál es el peso que representa dicha carga fiscal para cada país la comparación hay que efectuarla utilizando dos indicadores: la presión fiscal y el esfuerzo fiscal.

La **presión fiscal** es un elemento clave para valorar el peso de los impuestos en un país y para hacer un análisis comparado entre países que posean un nivel de desarrollo parecido y una estructura impositiva similar. La presión fiscal se calcula como el cociente que resulta de dividir la recaudación impositiva obtenida entre el producto interior bruto de cada Estado miembro. En nuestro caso:

$$\text{Presión fiscal del tabaco} = \text{Recaudación II.EE. Labores del Tabaco} / \text{PIB}$$

Si lo que se quiere analizar es como se reparte la recaudación entre los contribuyentes, esto es, qué parte de su renta dedican al pago de los impuestos, se utiliza otro indicador que es el esfuerzo fiscal. Aunque no existe un consenso unánime sobre la manera de cuantificarlo, la forma de aproximarse a su cálculo más utilizada es el Índice de Frank, que consiste en dividir la presión fiscal entre la renta per cápita de un país.

$$\text{Esfuerzo fiscal del tabaco} = \text{Presión fiscal del tabaco} / \text{Renta per cápita}$$

Por su parte, la renta per cápita se puede calcular dividiendo el producto interior bruto entre el número de habitantes; sin embargo, en este caso se ha optado por ponderar la renta per cápita en función del poder adquisitivo, por lo que se ha tomado en el denominador el PIB por habitante expresado en tanto por uno de unidades de poder adquisitivo y, posteriormente, se han ajustado los resultados a la proporción EU (28) = 100 a efectos de hacer comparaciones.

El Cuadro 7.9. muestra la presión fiscal y el esfuerzo fiscal realizado en el Impuesto Especial sobre las Labores de Tabaco por los Estados miembros en los años 2013 y 2015 (último disponible). Estos datos ponen de manifiesto que Bulgaria (casi cuatro veces la media europea) y Grecia (más del doble) son los países que mayor presión fiscal soportan y, además, son también los que mayor esfuerzo fiscal imponen a sus ciudadanos por el consumo de tabaco.

En general, los países del Este presentan mayores índices de presión fiscal y esfuerzo fiscal que los países de Europa Occidental. En el lado opuesto se encuentra Suecia, que es el Estado miembro con menor presión fiscal sobre el tabaco (0,22%) y, al mismo tiempo, donde el esfuerzo fiscal de sus ciudadanos es también el menor; le siguen en orden de importancia Países Bajos (0,40% en 2013 y 0,36% en 2015), Finlandia (0,43% en 2013 y 0,42% en 2015) y Dinamarca (0,45% en 2013 y 0,39% en 2015), con presiones y esfuerzos fiscales bajos y bastante inferiores a la media de los países de la Unión Europea.

CUADRO 7.9.
PRESIÓN FISCAL Y ESFUERZO FISCAL POR EL IMPUESTO
ESPECIAL SOBRE EL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA
(en porcentajes)

ESTADO MIEMBRO	PRESIÓN FISCAL		ESFUERZO FISCAL	
	2013	2015	2013	2015
Alemania	0,52	0,49	0,42	0,39
Austria	0,53	0,52	0,41	0,41
Bélgica	0,55	0,56	0,47	0,48
Bulgaria	2,31	2,41	4,91	5,24
Chipre	1,24	1,09	1,45	1,35
Croacia	1,10	1,25	1,80	2,16
Dinamarca	0,45	0,39	0,36	0,31
Eslovaquia	0,88	0,84	1,16	1,09
Eslovenia	1,21	1,09	1,46	1,31
España	0,69	0,66	0,73	0,72
Estonia	0,90	0,91	1,26	1,23
Finlandia	0,43	0,42	0,39	0,39
Francia	0,54	0,52	0,50	0,49
Grecia	1,37	1,35	1,83	1,90
Hungría	1,11	0,91	1,65	1,34
Irlanda	0,65	0,42	0,51	0,29
Italia	0,67	0,65	0,68	0,68
Letonia	0,65	0,68	0,96	1,06
Lituania	0,61	0,70	0,83	0,95
Luxemburgo	1,16	0,90	0,44	0,33
Malta	1,00	0,96	1,15	1,08
Países Bajos	0,40	0,36	0,31	0,28
Polonia	1,12	0,97	1,65	1,41
Portugal	0,79	0,69	1,06	0,90
Reino Unido	0,62	0,49	0,58	0,45
República Checa	1,14	1,10	1,42	1,29
Rumanía	n.d.	1,21	n.d.	2,12
Suecia	0,22	0,22	0,17	0,18
UE (25)	0,61	0,60	0,59	0,60
UE (27)	0,61	0,60	0,61	0,60
UE (28 ¹⁰⁹)	0,61	0,60	0,61	0,60

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2015), Eurostat: *Data Base* (2016) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

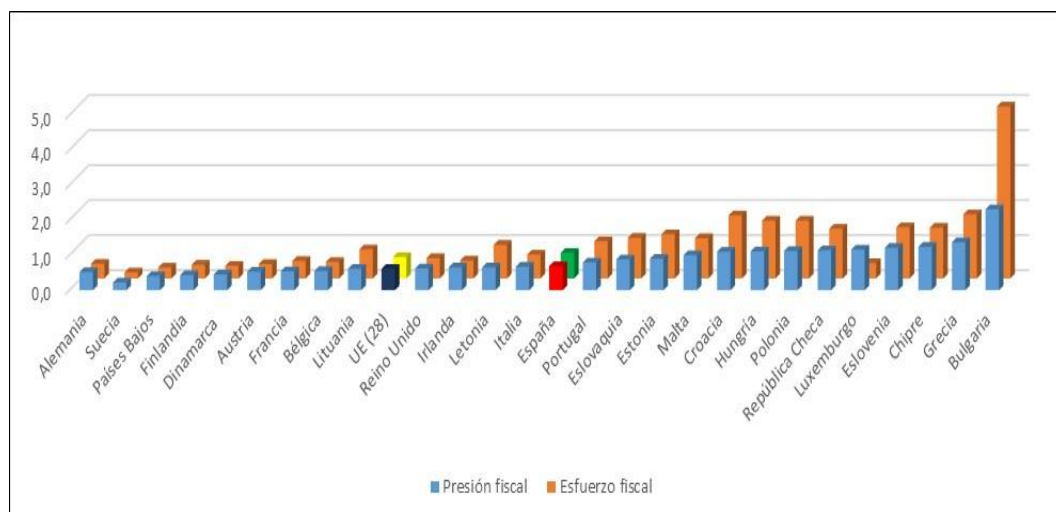
¹⁰⁹ UE (27) está integrada por UE (25) más Rumanía y Bulgaria; UE (28) está formada por UE (27) más Croacia.

Cuando consideramos únicamente los países que forman la Europa de los Quince¹¹⁰ (EU 15), es decir los socios más antiguos, Grecia es el país con mayor presión fiscal (1,37% en 2013 y 1,35% en 2015), seguido por Luxemburgo (1,16% en 2013 y 0,90% en 2015); sin embargo, mientras que Grecia también es el país de la Europa de los Quince que presenta en 2013 un mayor esfuerzo fiscal (1,83%), Luxemburgo se sitúa en una posición intermedia ya que su esfuerzo fiscal es tan solo del 0,44%.

Una conclusión que se extrae de la comparación europea, por otra parte predecible, es que los nuevos países adheridos a la Unión Europea soportan mayor presión fiscal que la media comunitaria y a la vez un mayor esfuerzo fiscal, y éste último supera la media comunitaria en mayor proporción que la presión fiscal.

En el Gráfico 7.3. se observa que España en 2013 se encuentra en una posición intermedia, tanto en relación con la presión fiscal como en lo relativo al esfuerzo fiscal realizado, ocupando respectivamente los puestos catorce y quince lo que equivale a ocupar la posición media de los Estados miembros. Concretamente, en nuestro país la presión fiscal asociada al consumo de tabaco (0,69%) es algo superior a la media de la Unión Europea (0,61%) mientras que el esfuerzo fiscal realizado por los ciudadanos españoles (0,73%) es claramente superior al del resto de los europeos (0,61% en EU 28 y 0,59% en EU 25).

GRÁFICO 7.3.
PRESIÓN FISCAL Y ESFUERZO FISCAL EN ESPAÑA
Y LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013
(en porcentajes)



Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2013).

¹¹⁰ UE (15) está integrada por Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Reino Unido y Suecia.

Además de la presión fiscal y del esfuerzo fiscal, otro índice a tener en cuenta a la hora de realizar un análisis comparado entre los países europeos es la **recaudación per cápita** de los distintos Estados miembros. Este indicador se obtiene como resultado de dividir la recaudación total de cada Estado miembro entre su número de habitantes; los resultados alcanzados para los años 2013 y 2015 se muestran en el Cuadro 7.10.

CUADRO 7.10.
RECAUDACIÓN PER CÁPITA DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS
LABORES DEL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA
(euros, orden decreciente)

ESTADO MIEMBRO	2013	2015	ESTADO MIEMBRO	2013	2015
Luxemburgo	985	837	Finlandia	155	160
Chipre	237	226	España	152	154
Irlanda	232	234	Países Bajos	143	144
Grecia	226	219	Bulgaria	127	148
Eslovenia	207	204	Estonia	126	140
Dinamarca	201	183	Portugal	125	120
Austria	197	207	Eslovaquia	118	122
Bélgica	190	204	Polonia	113	109
Reino Unido	183	194	Croacia	111	130
Alemania	175	184	Hungría	110	102
Italia	174	177	Suecia	96	101
Malta	172	197	Rumania	n.d.	97
Francia	170	171	Letonia	75	84
República Checa	162	174	Lituania	71	89
UE (28)	157	165			

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2013 y 2015).

Los resultados del cuadro anterior ponen de manifiesto que la recaudación media por habitante derivada del consumo de tabaco ascendió como media a 157 euros en el año 2013 y 165 euros en 2015 en el conjunto de los países que integran actualmente la Unión Europea. En este indicador de recaudación media por habitante no se identifican pautas comunes según zonas geográficas: entre las más altas están tanto viejos como nuevos socios.

El Estado miembro que más recauda por consumo de tabaco por habitante es, con mucha diferencia, Luxemburgo con 985 euros por habitante en 2013 y 837 en 2015, lo que supone en 2013 trece veces más que el más bajo (Lituania con 71 euros) y seis veces más que el promedio europeo. España ocupa la posición intermedia con una recaudación por habitante de 152 euros en 2013 y 154 euros

en 2015, cifra que se acerca al promedio de Europa de los Veintiocho pero que se aleja de nuestros socios más próximos.

No obstante, hay que tener en cuenta que estas cifras hay que interpretarlas con prudencia porque presentan una alta sensibilidad al fraude y, en consecuencia, a la eficacia de las medidas de control sobre el mismo que existan en cada país.

7.4. Evolución de la presión fiscal y del esfuerzo fiscal derivados del consumo del tabaco en la Unión Europea

El Cuadro 7.11. refleja la evolución de la presión fiscal derivada del consumo del tabaco en los distintos países que integran la Unión Europea en el periodo 2008-2013. Para su cálculo, se ha dividido la recaudación obtenida por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en cada Estado miembro entre su producto interior bruto a precios de mercado (PIBpm), tomando como año base 2000 y homogeneizada con la aplicación de los Reglamentos del Consejo 448/98 y 1889/2002, que modifican el Reglamento del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95).

Como puede observarse, en la mayor parte de Estados miembros se constata que la evolución de la presión fiscal derivada de las labores del tabaco se ha mantenido prácticamente constante, experimentado escasas variaciones a lo largo del periodo analizado. En término de la Unión Europea de los Veintisiete la recaudación derivada de los impuestos sobre el tabaco asciende al 0,625% en términos de PIB como promedio del período, con un mínimo del 0,60% en el año 2008 y máximos del 0,64% en los años 2011 y 2012; para la Unión Europea de los Veinticinco el intervalo se sitúa entre el 0,59% y el 0,63% respectivamente para los mismos años.

En España la recaudación por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco aporta el 0,73% del PIB como promedio del período, con un valor mínimo del 0,66% en el año 2015 y un máximo del 0,77% en el año 2010, valores que son superiores a la media de los países comunitarios. Igualmente, se observa una menor contribución de la recaudación sobre el tabaco a la producción nacional.

CUADRO 7.11.
EVOLUCIÓN PRESIÓN FISCAL POR IMPUESTOS ESPECIALES
SOBRE LABORES DEL TABACO EN LA UE
 (porcentaje sobre el PIB)

ESTADO MIEMBRO	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Alemania	0,55	0,56	0,54	0,55	0,53	0,52	0,49	0,49
Austria	0,50	0,53	0,53	0,53	0,53	0,53	0,52	0,52
Bélgica	0,51	0,52	0,56	0,45	0,51	0,55	0,55	0,56
Bulgaria	2,47	2,59	2,16	2,25	2,32	2,31	2,14	2,41
Chipre	1,18	1,16	1,14	1,24	1,20	1,24	1,13	1,09
Croacia	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	1,10	1,17	1,25
Dinamarca	0,41	0,44	0,47	0,42	0,45	0,45	0,37	0,39
Eslovaquia	0,60	0,81	0,93	0,91	0,90	0,88	0,84	0,84
Eslovenia	0,92	1,03	1,10	1,19	1,25	1,21	1,13	1,09
España	0,69	0,74	0,77	0,75	0,75	0,69	0,69	0,66
Estonia	0,60	0,95	0,80	0,89	0,91	0,90	0,90	0,91
Finlandia	0,34	0,40	0,39	0,39	0,39	0,43	0,38	0,42
Francia	0,49	0,52	0,53	0,55	0,55	0,54	0,52	0,52
Grecia	1,08	1,11	1,31	1,46	1,40	1,37	1,36	1,35
Hungría	1,02	1,24	0,96	1,05	1,14	1,11	0,93	0,91
Irlanda	0,65	0,75	0,73	0,69	0,65	0,65	0,51	0,42
Italia	0,66	0,69	0,68	0,69	0,70	0,67	0,64	0,65
Letonia	0,90	0,87	0,72	0,74	0,67	0,65	0,70	0,68
Lituania	0,61	0,75	0,58	0,60	0,61	0,61	0,61	0,70
Luxemburgo	1,38	1,34	1,24	1,26	1,25	1,16	1,32	0,90
Malta	1,04	1,09	1,10	1,06	1,09	1,00	1,06	0,96
Países Bajos	0,38	0,41	0,41	0,42	0,42	0,40	0,37	0,36
Polonia	1,03	1,24	1,20	1,10	1,20	1,12	1,01	0,97
Portugal	0,75	0,68	0,83	0,85	0,82	0,79	0,81	0,69
Reino Unido	0,60	0,57	0,59	0,62	0,62	0,62	0,54	0,49
República Checa	0,92	0,99	1,08	1,15	1,21	1,14	1,04	1,10
Rumanía	0,77	1,07	1,08	1,16	1,32	n.d.	1,23	1,21
Suecia	0,25	0,27	0,24	0,26	0,25	0,22	0,22	0,22
UE (25)	0,59	0,62	0,62	0,63	0,63	0,61	0,60	0,60
UE (27)	0,60	0,63	0,63	0,64	0,64	0,61	0,60	0,60

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* y Eurostat: *Data base* (2016).

El Cuadro 7.12. refleja la evolución del esfuerzo fiscal en los Estados miembros de la Unión europea en el periodo 2008-2015. Como puede apreciarse el esfuerzo fiscal relativo a la imposición sobre el tabaco se ha mantenido relativamente

estable para la Unión Europea en su conjunto. Además, como consecuencia del procedimiento utilizado para la determinación del esfuerzo fiscal ajustando la presión fiscal a la renta per cápita expresada en tanto por uno, se puede constatar que los valores medios comunitarios para cada año son idénticos a los obtenidos en el caso del indicador de presión fiscal.

CUADRO 7.12.
EVOLUCIÓN ESFUERZO FISCAL POR IMPUESTOS
ESPECIALES SOBRE LABORES DEL TABACO EN LA UE
(porcentaje sobre PIB)

ESTADO MIEMBRO	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Alemania	0,47	0,49	0,45	0,45	0,43	0,42	0,39	0,39
Austria	0,41	0,42	0,42	0,41	0,41	0,41	0,40	0,41
Bélgica	0,44	0,44	0,47	0,37	0,43	0,47	0,47	0,48
Bulgaria	5,76	5,88	4,9	4,89	4,93	4,91	4,55	5,24
Chipre	1,19	1,16	1,18	1,33	1,31	1,45	1,38	1,35
Croacia						1,8	1,98	2,16
Dinamarca	0,33	0,36	0,37	0,33	0,36	0,36	0,30	0,31
Eslovaquia	0,84	1,11	1,26	1,21	1,19	1,16	1,09	1,09
Eslovenia	1,01	1,19	1,31	1,41	1,49	1,46	1,38	1,31
España	0,67	0,71	0,77	0,78	0,78	0,73	0,76	0,72
Estonia	0,87	1,49	1,25	1,29	1,28	1,26	1,18	1,23
Finlandia	0,28	0,35	0,34	0,33	0,34	0,39	0,35	0,39
Francia	0,46	0,48	0,49	0,5	0,5	0,5	0,49	0,49
Grecia	1,16	1,17	1,47	1,8	1,84	1,83	1,86	1,90
Hungría	1,59	1,91	1,46	1,56	1,7	1,65	1,37	1,34
Irlanda	0,5	0,59	0,57	0,54	0,51	0,51	0,38	0,29
Italia	0,63	0,66	0,66	0,69	0,7	0,68	0,67	0,68
Letonia	1,55	1,61	1,31	1,23	1,05	0,96	1,09	1,06
Lituania	0,96	1,29	0,93	0,9	0,85	0,83	0,81	0,95
Luxemburgo	0,53	0,53	0,47	0,47	0,48	0,44	0,50	0,33
Malta	1,29	1,3	1,26	1,23	1,27	1,15	1,23	1,08
Países Bajos	0,29	0,31	0,32	0,33	0,33	0,31	0,28	0,28
Polonia	1,84	2,07	1,9	1,69	1,78	1,65	1,49	1,41
Portugal	0,97	0,85	1,03	1,1	1,08	1,06	1,04	0,90
Reino Unido	0,53	0,51	0,54	0,59	0,6	0,58	0,50	0,45
República Checa	1,14	1,21	1,33	1,42	1,49	1,42	1,24	1,29
Rumanía	1,58	2,13	2,12	2,28	2,5	n.d.	2,24	2,12
Suecia	0,2	0,22	0,2	0,21	0,2	0,17	0,18	0,18
UE (25)	0,58	0,60	0,61	0,61	0,61	0,59	0,60	0,60
UE (27)	0,60	0,63	0,63	0,64	0,64	0,61	0,60	0,60

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* y Eurostat: *Data base* (2016).

El esfuerzo fiscal de los ciudadanos debido al Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco pone de manifiesto en España un aumento progresivo desde el año 2008 hasta el año 2012, y más intensificado en el período entre 2008 y 2010, años en los que el esfuerzo fiscal asociado con la imposición sobre el tabaco pasó de representar el 0,67% en términos de PIB al 0,77%, lo que significa un incremento de diez puntos en tan sólo tres años. En los sucesivos años el esfuerzo fiscal presenta oscilaciones alternativas, disminuyendo en 2013 y 2015 y aumentando en 2014.

PARTE IV

EFFECTOS DE LAS MODIFICACIONES DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS SOBRE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA

INTRODUCCIÓN PARTE IV

En el *Capítulo 6 La armonización fiscal del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en la Unión Europea* se detallan la naturaleza, las características y la estructura de este impuesto indirecto que, por su especificidad, somete a tributación el consumo de tabaco con un impuesto adicional al impuesto general sobre ventas, por lo que dicho producto resultará gravado tanto por el impuesto especial sobre consumos específicos como por el IVA.

La creación de un mercado interior dentro de los países que integran la Unión Europea supuso la supresión de fronteras interiores y alcanzar una armonización importante en la fiscalidad de los Estados miembros para conseguir un correcto funcionamiento en la libre circulación de mercancías. La armonización en los impuestos especiales, y entre ellos en la imposición sobre las labores de tabaco, se ha llevado a cabo apoyada básicamente en tres pilares:

- En el principio de imposición en destino, que solamente admite la excepción de las labores de tabaco transportadas de un Estado miembro a otro por particulares para satisfacer las necesidades de su consumo propio.
- En el establecimiento de una estructura impositiva común reflejada básicamente en el establecimiento de una base imponible común, de supuestos de exención y devolución obligatorios en todos los Estados miembros.
- En el establecimiento de tipos mínimos impositivos, que garanticen que la libre circulación de productos no se vea afectada por las diferencias impositivas.

Por productos dentro del Impuesto Especial sobre las Labores de Tabaco destaca sin lugar a duda el consumo de cigarrillos: representa alrededor del 90% de la recaudación total del impuesto, tal y como ha quedado puesto de manifiesto en el Capítulo 7.

Es por ello que uno de los objetivos de esta parte empírica consistirá en analizar los efectos derivados de introducir cambios impositivos en la fiscalidad de los cigarrillos sobre el consumo, la recaudación (total y per cápita), la presión fiscal y el esfuerzo fiscal; asimismo se analizarán diferentes cocientes o ratios que afectan a la estructura y a la carga impositiva, tales como la relación entre el impuesto especial (suma de los componentes específico y proporcional) y el precio final de venta o la relación entre el impuesto específico y la carga fiscal.

Existe, asimismo, un segundo objetivo perseguido con esta parte empírica que se centrará en el análisis del comercio ilegal de cigarrillos y las consecuencias económicas que origina dicho fraude fiscal. La existencia de este comercio ilícito supone una pérdida de recaudación de más de 10.000 millones de euros en la Unión Europea, al margen de otros problemas derivados de salud por la falta de control y supervisión de los productos. La preocupación de la Comisión Europea sobre este tema no es un aspecto novedoso por cuanto ya en el año 2013 comunicó al Consejo y al Parlamento Europeo la necesidad de luchar contra el comercio ilícito de tabaco, diseñando una estrategia europea apoyada en el Protocolo para la eliminación del comercio ilícito de

productos de tabaco firmado dentro del Convenio Marco para el Control del Tabaco (CMCT) de la Organización Mundial de la Salud (OMS) en el año 2012.

CAPÍTULO 8: LA IMPOSICIÓN ESPECIAL SOBRE LOS CIGARRILLOS

8.1. Obligaciones y especificaciones comunitarias

En relación con las labores de tabaco, y de forma particular con referencia al consumo de cigarrillos, varias directivas comunitarias han expresado como objetivos básicos de la Unión Europea los tres siguientes: establecer condiciones de competencia neutras para los fabricantes, reducir la compartimentación de los mercados del tabaco y cumplir con los estándares establecidos en materia sanitaria. Para lograr las metas anteriores se establecen dos requisitos: uno, que los tipos impositivos proporcionales se fijen tomando como referencia el precio medio ponderado de venta al por menor y, otro, que el importe monetario mínimo se aplique a todos los cigarrillos. Por las mismas razones, el precio medio ponderado de venta al por menor se ha utilizado también como indicador para medir la importancia del impuesto especial específico con respecto a la carga fiscal total.

La actual directiva consolidada es la Directiva 2011/64/UE, de 21 de junio de 2011, que regula la normativa y tributación aplicable a las labores de tabaco en la Unión Europea y delimita la estructura de los tipos impositivos mínimos actualmente vigentes. El propósito perseguido por la Directiva de 2011 ha sido la codificación de las diferentes normativas coexistentes hasta entonces y su reagrupamiento en un único texto con el fin de alcanzar una mayor racionalización y claridad; en consecuencia, se derogan la Directiva 92/79/CEE (relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos), la Directiva 92/80/CEE (relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos) y la Directiva 95/59/CE (relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco). Los aspectos más significativos de la Directiva actual ya han sido desarrollados en la Parte III de esta investigación, por lo que para su estudio se remite a los capítulos respectivos.

No obstante, y con objeto de clarificar el contexto del que se parte para iniciar la investigación de esta parte empírica, a continuación se recogen de forma esquemática una serie de normas comunitarias, las cuales por razones expositivas se han agrupado en tres apartados: el primero de ellos se refiere a la regulación de los tipos impositivos proporcional, específico y mínimo establecidos para los cigarrillos; el segundo versa sobre la cuantificación del impuesto específico; y el tercero trata la determinación del impuesto especial global (véase Cuadro 8.1.).

CUADRO 8.1.
NORMAS COMUNITARIAS QUE AFECTAN A LA IMPOSICIÓN ESPECIAL
SOBRE LOS CIGARRILLOS

Normas generales que regulan la aplicación de los tipos de gravamen <i>ad valorem</i>, específico y la posibilidad de establecer impuestos mínimos	
<ul style="list-style-type: none"> • Todos los cigarrillos, tanto los fabricados en la Unión Europea como los importados de terceros países, están gravados por un impuesto <i>ad valorem</i>, calculado sobre el precio máximo de venta al por menor, y por un impuesto específico, calculado por número de unidades. • El tipo del impuesto <i>ad valorem</i> y el importe del impuesto especial específico deben ser los mínimos para todos los cigarrillos. • Posibilidad para los países miembros de excluir los derechos de aduanas de la base de cálculo del impuesto especial <i>ad valorem</i> percibido por los cigarrillos. • Posibilidad para los países miembros de establecer un impuesto especial mínimo. 	
Cuantificación del impuesto específico	
Hasta el 31-12-2013:	
• Componente específico	$\geq 5\%$ y $\leq 76,5\%$ carga fiscal total
A partir del 01-01-2014:	
• Componente específico	$\geq 7,5\%$ y $\leq 76,5\%$ carga fiscal total
Carga fiscal total = impuesto específico + impuesto <i>ad valorem</i> + IVA	
Cuantificación del impuesto global (específico más <i>ad valorem</i>)	
Hasta el 31-12-2013:	
• Impuesto especial global	$\geq 57\%$ PMV
• Impuesto mínimo	64 euros/1.000 cigarrillos
Si el impuesto especial ≥ 101 euros/1.000 cigarrillos no obligación de cumplir 57% PMV	
A partir del 01-01-2014:	
• Impuesto especial global	$\geq 60\%$ PMV
• Impuesto mínimo	90 euros/1.000 cigarrillos
Si el impuesto especial ≥ 115 euros/1.000 cigarrillos no obligación de cumplir 60% PMV	
PMV = precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados a consumo	

Fuente: Elaboración propia.

8.1.1. Normas que regulan la aplicación de los tipos de gravamen *ad valorem*

Todos los cigarrillos, tanto los fabricados en la Unión Europea como los importados de terceros países, están gravados por un impuesto proporcional o *ad valorem* que se calcula sobre el precio máximo de venta al por menor y por un impuesto específico que

se calcula por número de unidades. Además, los países miembros de la Unión Europea pueden establecer para los cigarrillos un impuesto especial mínimo.

El tipo del impuesto especial *ad valorem* y el importe del impuesto especial específico deben ser los mismos para todos los cigarrillos.

Los Estados miembros pueden excluir los derechos de aduanas de la base de cálculo del impuesto especial *ad valorem* percibido por los cigarrillos.

8.1.2. Normas que establecen la cuantificación del impuesto específico

El porcentaje del componente específico del impuesto especial en el importe de la carga fiscal total sobre los cigarrillos se establece de acuerdo al precio medio ponderado de venta al por menor. Éste se calcula de acuerdo con el valor total de todos los cigarrillos despachados para el consumo, dividiendo el precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos por la cantidad total de cigarrillos despachados para el consumo. Este precio medio ponderado de venta al por menor se determina, a más tardar, el 1 de marzo de cada año a partir de los datos de los cigarrillos despachados para el consumo el año anterior.

Hasta el 31 de diciembre de 2013 el componente específico del impuesto especial no podía ser inferior al 5% ni superior al 76,5% del importe de la carga fiscal total resultante de la suma del Impuesto Especial Específico, del Impuesto Especial *Ad valorem* y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). A partir del 1 de enero de 2014 los límites anteriores quedan establecidos en el 7,5% y el 76,5% de la carga fiscal.

8.1.3. Normas que establecen la cuantificación del impuesto especial global

El impuesto especial global sobre los cigarrillos es la suma del impuesto específico y del impuesto *ad valorem* (proporcional), excluyendo el IVA, y debe constituir al menos el 57% del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados para consumo.

Este impuesto especial global no puede ser inferior a 64 euros por 1.000 cigarrillos, independientemente del precio medio ponderado de venta al por menor. No obstante, los países de la Unión Europea que apliquen un impuesto especial de, al menos, 101 euros por 1.000 cigarrillos no están obligados a cumplir con este requisito del 57%.

A partir del 1 de enero de 2014, el impuesto especial global que grava los cigarrillos representa, como mínimo, el 60% del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados a consumo. El impuesto especial no será inferior a 90 euros por 1.000 cigarrillos, independientemente del precio medio ponderado de venta al por menor.

No obstante, los Estados miembros que apliquen un impuesto especial de, al menos, 115 euros por 1.000 cigarrillos sobre la base del precio medio ponderado de venta al por menor, no tienen que cumplir con el requisito del 60%.

Asimismo, se concede a Bulgaria, Estonia, Grecia, Letonia, Lituania, Hungría, Polonia y Rumanía un período transitorio, hasta el 31 de diciembre de 2017, para alcanzar los requisitos establecidos.

Cuando un país de la Unión Europea incrementa el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los cigarrillos puede reducir el impuesto especial global en una cuantía, que expresada en porcentaje del precio medio ponderado de venta al por menor, sea igual al incremento experimentado en el tipo de IVA.

8.2. Aspectos fundamentales y recaudación de la imposición sobre los cigarrillos en España

En España el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco está regulado por la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales. La base imponible para la aplicación de los tipos *ad valorem* toma el precio máximo de venta al público en expendedurías de tabaco situadas en la península o Islas Baleares incluidos todos los impuestos; no se incluye los precios de las expendedurías de Canarias ni para Ceuta y Melilla ya que, como se ha comentado en otros epígrafes, no aplican el impuesto especial. Además, para la aplicación de los tipos específicos se toma el número de unidades.

El precio de venta al público (PVP) se determina de la forma siguiente:

- Si las labores de tabaco se producen en países comunitarios y se comercializan en la Península y Baleares, el PVP es fijado por los fabricantes o por sus representantes o mandatarios de la Unión Europea.
- Si las labores de tabaco son elaboradas fuera de la Unión Europea, el PVP es fijado por el importador.

Por ello, los fabricantes e importadores están obligados a poner dichos precios, previamente a su comercialización, en conocimiento del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales y del Comisionado para el Mercado de Tabacos para su publicación en el Boletín Oficial del Estado en el plazo de un mes.

Los tipos impositivos aplicables a los cigarrillos vienen establecidos en el artículo 60 epígrafe 2 de la Ley 38/1992. Concretamente, desde el 30 de junio de 2013 los cigarrillos quedan gravados simultáneamente con los siguientes tipos impositivos:

- a) Tipo *ad valorem* o proporcional: 51%.
- b) Tipo específico: 24,1 euros por cada 1.000 cigarrillos, salvo que resulten aplicables los tipos mínimos.
- c) Tipos mínimos: el importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 138 euros

cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.

8.2.1. Estructura impositiva de los cigarrillos y efectos económicos de sus componentes

Uno de los objetivos de la parte empírica es analizar los efectos que los cambios introducidos en la imposición que se aplica a los cigarrillos (tipos específicos y proporcionales) producirían sobre el consumo, la recaudación global y por habitante, la presión fiscal y el esfuerzo fiscal, así como en distintos indicadores o ratios que afectan a la estructura y a la carga impositiva, tales como la relación entre el impuesto especial (suma de los componentes específico y proporcional), el precio final de venta y la relación entre el impuesto específico y la carga fiscal. Debido a ello se ha estimado oportuno volver a mencionar en este capítulo las características y efectos de estos componentes.

Como comentario previo cabe mencionar respecto de los **impuestos especiales**, como ya se expuso en capítulos precedentes, dos aspectos significativos. El primero es que en la estructura impositiva de los impuestos especiales, tanto en España como en el resto de los países de la Unión Europea, existe una combinación de impuestos *ad valorem*, de impuestos específicos y de un denominado *suelo fiscal*, que supone una carga impositiva mínima por cigarrillo con objeto de proteger la salud pública y garantizar un nivel recaudatorio mínimo. El segundo aspecto es que la estructura impositiva óptima de cada Estado miembro será la que resulte de combinar los componentes *ad valorem*, específicos y tipos mínimos que mejor se ajusten a sus condiciones de mercado y, a la vez, colaboren con los objetivos extrafiscales de salud y médico-sanitarios derivados del consumo de cigarrillos.

A los efectos anteriores se ha considerado necesario elaborar el Cuadro 8.2., en el que se resumen las características de los distintos elementos que forman la estructura impositiva de los impuestos especiales que gravan los cigarrillos en España, así como sus efectos positivos o negativos (ventajas e inconvenientes).

**CUADRO 8.2.
ESTRUCTURA Y EFECTOS DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES
SOBRE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA**

COMPONENTE IMPOSITIVO	CARACTERÍSTICAS	VENTAJAS	INCONVENIENTES
<p align="center">Componente proporcional o <i>ad valorem</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Representa un porcentaje sobre el precio de venta de los cigarrillos. • Permite que se incremente la recaudación cuando aumenta el precio, sin necesidad de subir el tipo impositivo. • Discrimina negativamente a las marcas más cotizadas puesto que, al influir el precio en el impuesto, son más gravadas que los cigarrillos menos cotizados. 	<ul style="list-style-type: none"> • No es necesario su ajuste en épocas de inflación ya que los efectos de la misma se corrigen automáticamente al incrementarse el precio, aunque para ello los productores y/o comercializadores deben incrementar los precios al mismo ritmo que la inflación existente. • Permite aumentar o disminuir la carga fiscal de forma proporcional al incremento o descenso de los precios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Fomentan la presión de las tabacaleras sobre el fisco al hacer posible que éstas alteren los precios de los cigarrillos, consiguiendo así variar la cuantía del impuesto a pagar. • Favorecen el consumo de marcas más baratas de menor calidad, incentivando la guerra de precios. • Es más complicado de administrar que el componente específico, ya que es preciso realizar actuaciones de valoración y establecer controles sobre el valor y cantidades vendidas de las distintas marcas a diferentes precios.

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO 8.2. (continuación)
ESTRUCTURA Y EFECTOS DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES
SOBRE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA

COMPONENTE IMPOSITIVO	CARACTERÍSTICAS	VENTAJAS	INCONVENIENTES
<p align="center">Componente específico</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se establece sobre unidades de producto. • Permite una administración y gestión más sencilla al no ser necesarias actuaciones de valoración. • Perjudica al tabaco de peor calidad que tiene un precio inferior en el mercado, ya que son gravadas de igual forma que las marcas más cotizadas (<i>marcas premium</i>). • No permite a las tabacaleras reducir sus precios para minorar la cuantía del impuesto soportado. • No hay ajuste automático con la inflación, por lo que es necesario efectuar correcciones periódicas ante cualquier alteración de los precios para mantener su efecto económico real. 	<ul style="list-style-type: none"> • Son más fáciles de administrar que los tipos <i>ad valorem</i>. • Facilitan el control de la recaudación tributaria. • No discriminan entre las marcas, lo que puede representar una ventaja o un inconveniente: es más equitativo pero favorece a las marcas más caras que son gravadas de igual forma que las de menor precio que suelen tener menor calidad. • Es más justo ya que gravan la cantidad de tabaco consumida y no su valor en el mercado. 	<ul style="list-style-type: none"> • En épocas de inflación deben ajustarse para no perder potencial recaudatorio. En caso contrario se produciría un efecto equivalente a una bajada de impuestos, pudiendo generar un aumento en el número de fumadores y una disminución en los ingresos fiscales del tabaco. • Sería deseable aumentar o disminuir el componente específico cuando se modificase la renta disponible de la población. • Benefician las ventas de tabaco de mayor calidad (marcas Premium).

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO 8.2. (continuación)
ESTRUCTURA Y EFECTOS DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES
SOBRE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA

COMPONENTE IMPOSITIVO	CARACTERÍSTICAS	VENTAJAS	INCONVENIENTES
Impuesto mínimo <i>Suelo impositivo</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Supone el establecimiento de un gravamen que como <i>mínimo</i> hay que pagar, normalmente por unidades de producto. • Tiene efectos similares al componente específico, pues desincentiva la bajada de precios en el mercado de tabaco. • Supone un complemento de gravamen que ayuda a equilibrar la estructura de la fiscalidad española sobre los cigarrillos, en la que el componente <i>ad valorem</i> tiene un peso muy importante. 		

Fuente: Elaboración propia.

En relación con el **Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)** el hecho imponible gravado es la entrega, la adquisición comunitaria o la importación de cigarrillos y el devengo se produce en el momento en que se efectúa la entrega, al margen de los supuestos de las frecuentes operaciones realizadas a través de depósitos fiscales y los supuestos de autoconsumo.

En el caso de las adquisiciones intracomunitarias de tabaco el impuesto se devenga en el momento en que se efectúa la adquisición y, como regla general, será exigible el día 15 del mes siguiente a la misma, aunque si se expide una factura antes de esa fecha el impuesto será exigible en el momento de la expedición de esta factura. En el caso de las importaciones de tabaco el devengo del impuesto se produce en el momento en que el mismo se introduce en el interior del Estado miembro de destino de la Unión Europea. Sin embargo, habitualmente todas estas operaciones (entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de tabaco) suelen realizarse a través de depósitos fiscales, quedando, por tanto, en suspenso la exigibilidad del impuesto y produciéndose el devengo cuando el tabaco sale de los depósitos fiscales con destino a su consumo.

Al ser el IVA un impuesto armonizado en la Unión Europea, la legislación española tuvo que ser adaptada a lo dispuesto en la VI Directiva 77/388/CE, reguladora de este impuesto en el momento de la adhesión. Esta Directiva sufrió a lo largo de los años numerosas modificaciones, estando actualmente derogada, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

Los cigarrillos se venden por comerciantes minoristas que son personas físicas que los comercializan al por menor en estancos autorizados (estanqueros), por lo que están sometidos al régimen especial del Recargo de Equivalencia. La excepción la constituyen los cigarrillos importados por particulares, que por su escasa significación económica supone una cifra desestimable a la hora de realizar los cálculos estimativos de la parte empírica.

Los sujetos pasivos sometidos al Recargo de Equivalencia no están obligados a efectuar ni la declaración ni ingresar el IVA en la Hacienda Pública, ni tampoco pueden deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de tabaco al actuar los mayoristas como sustitutos de los minoristas asumiendo las obligaciones formales. A cambio de no declarar ni ingresar IVA, a los comerciantes minoristas se les exige el pago de un *Recargo de Equivalencia*, que debe ser repercutido por sus proveedores junto con el IVA devengado en el momento de la entrega o importación de los cigarrillos.

La base imponible del recargo de equivalencia será la misma que resulte para el IVA y el tipo del recargo en el caso de los cigarrillos es el 1,75%, que es el tipo que se aplica a las labores del tabaco. En consecuencia, **los cigarrillos soportan un tipo impositivo total en el IVA del 22,75%**, que corresponde al 21% de tipo general más 1,75% de recargo de equivalencia.

8.3. Evolución del impuesto especial sobre el tabaco en España en el período 2003-2013

Como ha sido expuesto en la naturaleza del impuesto sobre el tabaco, éste es un impuesto sobre consumos específicos, por lo que la evolución en los ingresos que reporta a las arcas públicas depende del consumo del bien específicamente seleccionado para ser gravado, es decir, del consumo de las labores del tabaco gravadas a lo largo del periodo de tiempo elegido para su análisis. Este consumo guarda estrecha relación con el precio de las mismas, que depende en gran medida de los tipos impositivos aplicados, con la renta disponible de los consumidores y con el efecto de las políticas de control del tabaquismo, viéndose además influenciado por distintas magnitudes macroeconómicas coyunturales globales (como el PIB o la tasa de inflación).

Se ha elegido como base del análisis el período comprendido entre 2003 y 2013 (último año disponible con datos definitivos) al considerar que estos once años ofrecen una buena perspectiva para poder observar la evolución del consumo del tabaco y el comportamiento de la recaudación del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en España. Ello es así porque este período de tiempo comprende intervalos en los que los precios, los tipos impositivos, la renta personal disponible, las políticas sociales antitabaquismo y las magnitudes macroeconómicas globales fueron diferentes, como también lo fue la coyuntura económica en España. En efecto, la economía española experimentó una fase de expansión entre los años 2003 y 2007, mientras que el período comprendido entre 2008 y 2013 representó los años más acentuados de la crisis económica, con fuertes caídas del producto interior bruto y descensos significativos en la recaudación impositiva.

8.3.1. Importancia recaudatoria del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en España en el período 2003-2013

Los años comprendidos entre 2003 y 2007 representaron para la economía española un periodo de fuerte expansión económica, que tuvo su reflejo en incrementos anuales de los ingresos tributarios, tanto de la recaudación obtenida por impuestos directos como por impuestos indirectos y, dentro de éstos últimos, de los impuestos especiales y, en particular, del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

Durante el año 2008 se inicia una desaceleración económica, que alcanzará su mayor culminación con la quiebra del banco de inversiones Lehman Brother en septiembre de 2008. La economía mundial sufrirá en el año 2009 la mayor contracción conocida desde el final de la segunda guerra mundial, con un descenso del PIB del 3,1% en las economías de los países desarrollados, del 4,1% en la zona euro y del 3,7% en España. Esta desfavorable coyuntura económica originó una pérdida de confianza en los mercados internacionales, producto de la inestabilidad financiera, que desembocó en una profunda recesión económica que se mantuvo durante los años siguientes. En España, esta recesión estuvo acompañada por una importante pérdida de empleo que, a su vez, se agravó por la explosión de la burbuja inmobiliaria.

Ante este panorama económico, en España los ingresos tributarios totales, constituidos por lo recaudado por el Estado, las comunidades autónomas de régimen común (sin considerar los territorios forales) y Corporaciones Locales), sufren una importante caída

pasando de 200.676 millones de euros en el año 2007 a 144.023 millones de euros en el año 2009, lo que supone una disminución del 28%. Además, el Cuadro 8.3. refleja que aún cinco años más tarde (2013) en nuestro país no se habían alcanzado los niveles de recaudación impositiva del año precedente a la recesión (2007).

CUADRO 8.3.
INGRESOS TRIBUTARIOS EN ESPAÑA. AÑOS 2003-2013
(millones de euros)

INGRESOS TRIBUTARIOS	AÑOS					
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Ingresos tributarios totales	130.176	140.854	160.705	179.380	200.676	173.453
Impuestos directos	69.367	75.187	88.631	101.596	119.979	101.012
Impuestos indirectos	59.601	64.514	70.706	76.261	78.861	70.677
Impuestos especiales	16.853	17.514	18.022	18.602	19.786	19.570
Impuesto especial sobre las Labores del Tabaco	5.243	5.487	5.792	6.000	6.765	7.024

INGRESOS TRIBUTARIOS	AÑOS				
	2009	2010	2011	2012	2013
Ingresos tributarios totales	144.023	159.536	161.760	168.567	168.847
Impuestos directos	86.461	85.827	88.572	95.081	93.050
Impuestos indirectos	55.655	71.893	71.250	71.594	73.725
Impuestos especiales	19.349	19.806	18.983	18.209	19.073
Impuesto especial sobre las Labores del Tabaco	7.131	7.423	7.253	7.064	6.539

Fuente: Elaboración propia a partir de Informes de Recaudación Tributaria, AEAT.

Sin embargo, la recaudación del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco ha tenido un comportamiento diferente al que no ha sido ajeno las modificaciones normativas introducidas: sigue una trayectoria ascendente hasta el año 2010 con una tasa de variación interanual acumulativa cercana al 4%, disminuyendo a partir de entonces una tasa interanual del 1,29%.

CUADRO 8.4.
IMPORTANCIA RELATIVA DEL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO EN ESPAÑA. AÑOS 2003-2013
(porcentajes)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Ingresos tributarios	4,03	3,90	3,60	3,34	3,37	4,05
Impuestos indirectos	8,80	8,51	8,19	7,87	8,58	9,94
Impuestos especiales	31,11	31,33	32,14	32,25	34,19	35,89

	2009	2010	2011	2012	2013
Ingresos tributarios	4,95	4,65	4,48	4,19	3,87
Impuestos indirectos	12,81	10,32	10,18	9,87	8,87
Impuestos especiales	36,85	37,48	38,21	38,79	34,29

Fuente: Elaboración propia a partir de Informes de Recaudación Tributaria, AEAT.

El Cuadro 8.4. muestra la importancia relativa del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en España: en el año 2013 recaudó un 4% de los ingresos tributarios totales, un 9% de los impuestos indirectos y algo más de la tercera parte de los impuestos especiales.

Las variaciones porcentuales producidas en los ingresos tributarios del sistema fiscal español en estos años con respecto al año inmediato anterior se recogen en el Cuadro 8.5.

CUADRO 8.5.
IMPORTANCIA RELATIVA DEL IMPUESTO SOBRE LAS
LABORES DEL TABACO EN ESPAÑA. AÑOS 2003-2013
(variaciones porcentuales con respecto al año anterior)

	Variaciones en % respecto del año anterior					
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Ingresos tributarios totales	5,71	8,20	14,09	11,62	11,87	-13,60
Impuestos directos	3,73	8,39	17,88	14,63	18,09	-15,80
Impuestos indirectos	8,32	8,24	9,60	7,86	3,41	-10,40
Impuestos especiales	4,35	3,92	2,90	3,22	6,37	-1,10
Impuesto especial sobre las Labores del Tabaco	6,58	4,66	5,56	3,58	12,76	3,80

	Variaciones en % respecto del año anterior				
	2009	2010	2011	2012	2013
Ingresos tributarios totales	-17,00	10,80	1,40	4,20	0,20
Impuestos directos	-14,40	-0,70	3,20	7,30	-2,10
Impuestos indirectos	-21,30	29,20	-0,90	0,50	3,00
Impuestos especiales	-1,10	2,40	-4,20	-4,10	4,70
Impuesto especial sobre las Labores del Tabaco	1,50	4,10	-2,30	-2,60	-7,40

Fuente: Elaboración propia a partir de Informes de Recaudación Tributaria, AEAT.

El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco es un impuesto cuya recaudación está parcialmente cedida, por lo que los ingresos tributarios que genera se reparten entre el Estado y las Administraciones territoriales (comunidades autónomas de régimen común y corporaciones locales). El Cuadro 8.6. presenta la distribución de la recaudación obtenida entre el Estado y las Administraciones territoriales en el período 2003-2013.

CUADRO 8.6.
DISTRIBUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL
SOBRE LAS LABORES DEL TABACO EN ESPAÑA. AÑOS 2003-2013
(millones de euros y porcentajes)

AÑO	ESTADO	%	ADMINISTRACIONES TERRITORIALES	%
2003	3.180,50	60,66%	2.062,35	39,34%
2004	3.199,30	58,31%	2.287,74	41,69%
2005	3.299,29	56,96%	2.492,73	43,04%
2006	3.343,52	55,73%	2.656,05	44,27%
2007	4.309,14	63,69%	2.456,17	36,31%
2008	4.537,18	64,60%	2.486,51	35,40%
2009	3.904,86	54,76%	3.226,14	45,42%
2010	3.788,35	51,04%	3.634,62	48,96%
2011	2.456,17	33,86%	4.796,78	66,14%
2012	2.150,30	30,44%	4.913,31	69,56%
2013	2.947,51	45,07%	3.591,97	54,93%

Fuente: Elaboración propia a partir de Informes de Recaudación Tributaria, AEAT.

En cuanto al origen de los ingresos obtenidos por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, su recaudación proviene de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes a la salida del tabaco de los depósitos fiscales con destino a consumo, de las liquidaciones practicadas por las Aduanas en las importaciones y de lo recaudado por actas de inspección tributaria. En el Cuadro 8.7. muestra que los dos últimos conceptos -importaciones y actas de inspección- no tienen significación ya que apenas representan el 0,5% del total recaudado.

CUADRO 8.7.
ORIGEN DE LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE
LAS LABORES DEL TABACO EN ESPAÑA. AÑOS 2003-2013
(miles de euros)

AÑO	AUTOLIQUIDACIONES	IMPORTACIONES	ACTAS INSPECCIÓN
2003	5.242.811	15.179	97
2004	5.486.346	23.610	266
2005	5.792.029	34.305	632
2006	5.999.573	44.302	119
2007	6.765.308	43.559	16.569
2008	7.023.687	39.941	477
2009	7.131.019	39.237	335
2010	7.422.969	40.121	94
2011	7.252.947	31.624	-36
2012	7.063.527	35.525	4.325
2013	6.539.481	32.647	1.903

Fuente: Elaboración propia a partir de Estudios del Impuesto sobre las Labores del tabaco, AEAT.

Dado que el período de liquidación del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco (salvo para las importaciones que se liquidan en Aduana) es de un mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 44 del Reglamento de los Impuestos Especiales, y la declaración de liquidación (ingreso de la deuda tributaria) debe producirse dentro de los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el mes o trimestre en que se ha producido el devengo, existe un **desfase temporal entre el devengo del impuesto y el momento en que el impuesto es ingresado**, esto es, entre el criterio de devengo y el criterio de caja.

El Cuadro 8.8. refleja los impuestos devengados y la recaudación ingresada en cada ejercicio natural por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en España en el período 2003-2013. A partir de estos datos se extrae la conclusión de que la recaudación ingresada por la imposición sobre el tabaco ha presentado tasas decrecientes desde el año 2011; sin embargo, considerando los devengos producidos y corrigiendo el desfase temporal que originan los plazos de ingreso, se aprecia que ya en el ejercicio 2009 se anticipó el descenso de la recaudación en los años siguientes, a pesar del leve repunte de los ingresos tributarios experimentado en el año 2010.

Asimismo, en el Cuadro 8.8. se separa la recaudación que provienen del consumo de cigarrillos y la que corresponde al resto de labores del tabaco. A este respecto se pone de manifiesto que más del 90% de los ingresos generados en la imposición sobre el tabaco correspondieron a ventas de cigarrillos, porcentaje que desciende al 89% en el año 2013, por lo que el estudio sobre la incidencia del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco se puede realizar analizando únicamente el comportamiento de los cigarrillos solamente sin que por ello se pierda significatividad.

CUADRO 8.8.
IMPORTES IMPOSITIVOS DEVENGADOS E INGRESADOS POR EL TABACO EN ESPAÑA.
AÑOS 2003-2013

	Millones de euros										
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco devengado	5.789	6.083	6.203	6.776	7.203	7.212	7.095	7.569	7.318	7.229	6.465
Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco ingresado	5.243	5.487	5.792	6.000	6.765	7.024	7.131	7.423	8.253	7.064	6.539
Número de cajetillas de cigarrillos vendidas	4.617	4.600	4.542	4.505	4.455	4.310	3.750	3.439	2.840	2.581	2.150
Impuesto especial sobre cigarrillos devengado	5.508	5.764	5.856	6.479	7.053	7.067	6.858	7.240	6.879	6.621	5.755
% sobre el total devengado	95%	95%	94%	96%	98%	98%	97%	96%	94%	92%	89%
	Tasas de variación anuales (%)										
Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco devengado	10,2	5,1	2,0	9,2	6,3	8,2	-1,6	6,7	-3,3	-1,2	-10,6
Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco ingresado	6,6	4,7	5,6	3,6	12,8	3,8	1,5	4,1	-2,3	-2,6	-7,4
Número de cajetillas de cigarrillos vendidas	1,5	-0,4	-1,3	-0,8	-1,1	5,2	-13,0	-8,3	-17,4	-9,2	-16,7
Impuesto especial sobre cigarrillos devengado	1,4	4,6	1,6	10,6	8,9	0,2	-3,0	5,6	-5,0	-3,8	-13,1

Fuente: Elaboración propia a partir de Informes de Recaudación Tributaria, AEAT.

8.3.2. Evolución de la fiscalidad sobre los cigarrillos en España en el período 2003-2013

En el Cuadro 8.9. se recoge la evolución en el período 2003-2013 del número de cajetillas de cigarrillos vendidas y el tipo de medio de gravamen que soportaron las mismas. Se observa como las ventas de cigarrillos no sólo han dependido de los incrementos de tipos impositivos que se han producido en todos los años del período analizado; en concreto, las tasas de variación en las ventas han sido diferentes a las modificaciones discrecionales de los tipos impositivos ni en magnitud ni en signo.

Entre los años 2009 y 2011 se producen importantes incrementos en las tasas de variación anuales de los tipos impositivos, que propician una disminución de las ventas de cajetillas, aunque no en la misma proporción. Además, los incrementos impositivos no siempre son repercutidos a los precios totalmente por los fabricantes o importadores a los consumidores del tabaco, por lo que existe un efecto absorción vía reducción de los márgenes comerciales. Respecto de la evolución del número de cajetillas vendidas destacan las importantes caídas experimentadas por el consumo de cigarrillos del último quinquenio (2009-2013), con tasas interanuales acumulativas negativas del 10,53%.

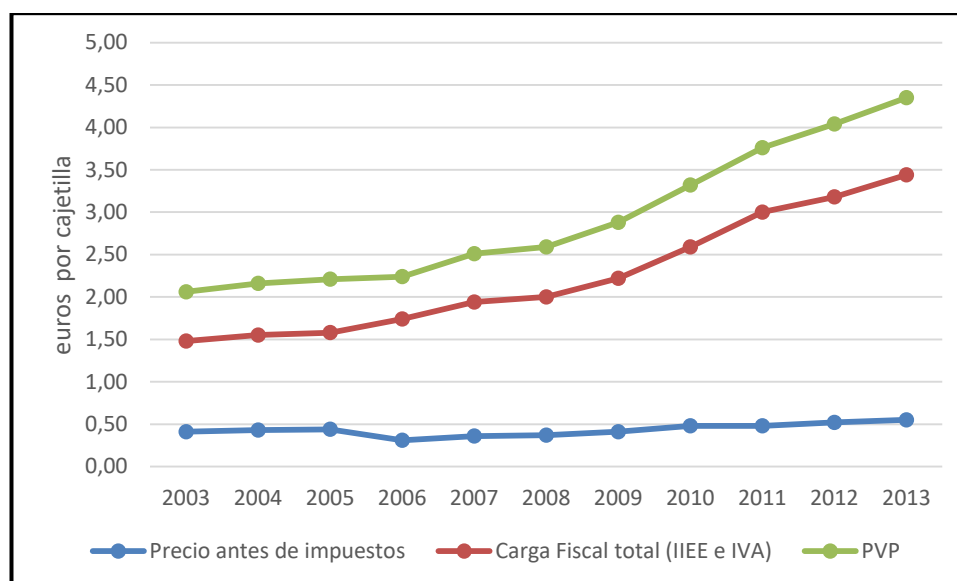
CUADRO 8.9.
CAJETILLAS DE CIGARRILLOS VENDIDAS Y TIPOS IMPOSITIVOS
MEDIOS SOPORTADOS EN ESPAÑA. AÑOS 2003-2013

Años	Cajetillas de cigarrillos vendidas (millones euros)	Tasas de variación (%)	Tipo medio impositivo (euros cajetilla)	Tasas de variación (%)
2003	4.468,38	5,75	1,21	4,17
2004	4.458,26	-0,23	1,27	4,57
2005	4.404,25	-1,21	1,30	2,74
2006	4.326,43	-1,77	1,45	11,90
2007	4.096,94	-5,30	1,63	11,80
2008	4.310,09	5,20	1,67	2,89
2009	3.750,25	-12,99	1,89	13,07
2010	3.438,65	-8,31	2,20	16,34
2011	2.840,35	-17,40	2,58	17,06
2012	2.580,54	-9,15	2,80	8,73
2013	2.149,93	-16,69	3,01	7,34

Fuente: Elaboración propia a partir de Informes de Recaudación Tributaria, AEAT.

El precio de venta al público de las cajetillas de tabaco se forma adicionando al precio antes de impuestos, los impuestos que gravan al tabaco (IVA e Impuesto especial tanto específico como proporcional) y el margen comercial; el desglose del precio de venta de los cigarrillos consumidos en España se muestra en el Cuadro 8.10. Previamente se ha considerado ilustrativo reflejar la evolución experimentada de las magnitudes citadas anteriormente (Gráfico 8.1.)

GRÁFICO 8.1.
EVOLUCIÓN DEL PRECIO ANTES DE IMPUESTOS, DE LA CARGA FISCAL Y DEL PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO DE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA. AÑOS 2003-2013



Fuente: Elaboración propia a partir de Informes de Recaudación Tributaria, AEAT.

En el Cuadro 8.10. puede comprobarse como el precio medio ponderado de la cajetilla ha experimentado notables alzas de precio a lo largo del periodo analizado, creciendo todos los años, pasando de 2,06 euros en 2003 a 4,35 euros en 2013.

A partir de 2008 se ha incluido en este estudio los datos referentes a los precios de venta al público y las unidades vendidas de las cajetillas a tipo normal y de las cajetillas a tipo mínimo. El precio de ambos tipos de cajetillas ha crecido todos los años analizados, pero las cantidades han presentado altibajos.

El consumo de cigarrillos y, por consiguiente, las cantidades devengadas e ingresadas por el impuesto especial también se han visto influenciadas por la evolución de las magnitudes macroeconómicas globales que han actuado en la economía en los periodos analizados afectando a la renta de los consumidores, y por las políticas de precios y otras políticas de control del tabaquismo.

CUADRO 8.9.
DESGLOSE DEL PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO DE LOS CIGARRILLOS CONSUMIDOS EN ESPAÑA.
AÑOS 2003-2013

	Euros por cajetilla										
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Precio antes de impuestos	0,41	0,43	0,44	0,31	0,36	0,37	0,41	0,48	0,48	0,52	0,55
Impuestos especiales	1,19	1,25	1,28	1,43	1,59	1,64	1,82	2,10	2,43	2,57	2,70
* Específico	0,08	0,08	0,08	0,16	0,16	0,17	0,18	0,21	0,25	0,48	0,60
* Ad valorem	1,11	1,17	1,20	1,27	1,43	1,47	1,64	1,89	2,14	2,09	2,10
IVA	0,29	0,30	0,30	0,31	0,35	0,36	0,40	0,48	0,57	0,61	0,74
Total Carga Fiscal	1,48	1,55	1,58	1,74	1,94	2,00	2,22	2,59	3,00	3,18	3,44
Margen comercial	0,18	0,18	0,19	0,19	0,21	0,22	0,24	0,28	0,32	0,34	0,37
PVP	2,06	2,16	2,21	2,24	2,51	2,59	2,88	3,32	3,76	4,04	4,35

	Tasas de variación anuales (%)										
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Precio antes de impuestos	5,1	4,9	2,3	-29,5	16,1	2,8	10,8	17,1	0,0	8,3	5,8
Impuestos especiales	3,5	5,0	2,4	11,7	11,2	3,1	11,0	15,4	15,7	5,8	5,1
* Específico	0,0	0,0	0,0	100,0	0,0	6,3	5,9	16,7	19,0	92,0	25,0
* Ad valorem	3,7	5,4	2,6	5,8	12,6	2,8	11,6	15,2	13,2	-2,3	0,5
IVA	7,4	3,4	0,0	3,3	12,9	2,9	11,1	20,0	18,8	7,0	21,3
Total Carga Fiscal	4,2	4,7	1,9	10,1	11,5	3,1	11,0	16,7	15,8	6,0	8,2
Margen comercial	5,9	0,0	5,6	0,0	10,5	4,8	9,1	16,7	14,3	6,3	8,8
PVP	4,0	4,9	2,3	1,4	12,1	3,2	11,2	15,3	13,3	7,4	7,7

Fuente: Elaboración propia a partir de Informes de Recaudación Tributaria, AEAT.

8.4. Evolución de los indicadores más relevantes de la demanda y la fiscalidad de los cigarrillos en España en el período 2008-2013

Una vez estudiados los aspectos fundamentales de la imposición sobre el tabaco en España, esto es, la estructura y los efectos económicos de sus componentes, se ha procedido a analizar el comportamiento de la recaudación del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco y, de forma particular, el gravamen que recae sobre el consumo de cigarrillos por cuanto supone alrededor del 90% de los ingresos impositivos totales.

Para finalizar el objetivo perseguido con este Capítulo 8, y a modo de síntesis, se recoge en el Gráfico 8.1. la evolución de los tipos impositivos aplicados a los cigarrillos y en Cuadro 8.10 la evolución de los indicadores más relevantes de la demanda y fiscalidad de los cigarrillos en España en los últimos seis años. Ello se realiza a partir del análisis de la situación económica, los cambios normativos introducidos en el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, el precio medio de venta al público de las cajetillas, el número de cajetillas vendidas y el consumo de cigarrillos.

GRÁFICO 8.1.
EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS APLICADOS A LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA. AÑOS 2008-2013

12-06-2009 (1)		03-12-2010 (2)		31-03-2012 (3)	
Ad valorem	57,0	Ad valorem	57,0	Ad valorem	57,0
Específico	8,2	Específico	10,2	Específico	12,7
Mínimo	70,0	Mínimo	91,3	Mínimo	116,9
Mínimo Incrementado	--	Mínimo Incrementado	--	Mínimo Incrementado	-

31-03-2012 (3)		15-07-2012 (4)		01-01-2013 (5)		30-06-2013 (6)	
Ad valorem	55,0	Ad valorem	53,1	Ad valorem	53,10	Ad valorem	51,00
Específico	19,0	Específico	19,1	Específico	19,10	Específico	24,10
Mínimo	116,9	Mínimo	119,1	Mínimo	123,97	Mínimo	128,65
Mínimo Incrementado	--	Mínimo Incrementado	--	Mínimo Incrementado	132,97 si PVP < 188,50	Mínimo Incrementado	138,00 si PVP < 196,00 (a)

Tipo *Ad valorem* expresado en porcentaje; tipos específico, mínimo y mínimo incrementado expresados por cada 1.000 cigarrillos.

Notas : (1) RD-Ley 8/2009; (2) RD-Ley 13/2010; (3) RD-Ley 12/2012; (4) RD-Ley 12/2012; RD-Ley 20/2012, para los cigarrillos su aplicación es con efectos desde el 1 de septiembre de 2012; (5) Ley 16/2012; y (6) RD-Ley 7/2013, (a) se aplicará con efectos desde el 5 de julio de 2013.

Fuente: Elaboración propia.

**CUADRO 8.10.
EVOLUCIÓN DE LOS INDICADORES MÁS RELEVANTES DE LA DEMANDA Y FISCALIDAD
DE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA. AÑOS 2008-2013**

AÑO 2008	SITUACIÓN ECONÓMICA (contexto general): <ul style="list-style-type: none"> • Comienza la recesión económica a finales de 2008, tras la expansión acaecida en años anteriores. • Quiebra el banco de inversiones Lehman Brother en septiembre 2008. • Explota de la burbuja inmobiliaria en el mercado español. • Crece ligeramente el PIB, el 0,9% en 2013 frente al 3,6% en 2007. • Desciende el 13,6% la Recaudación tributaria gestionada por la AEAT: desciende el 6,7% la base sujeta a IVA; desciende la base de productos sujetos a impuestos especiales: el 4,6% el consumo sobre hidrocarburos, el 7,9% el consumo de bebidas alcohólicas y el 2,1% el consumo de cerveza; sin embargo, sube el 1,1% el número de cajetillas vendidas. 		
	CAMBIOS NORMATIVOS EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LABORES DEL TABACO: Se regula la exacción de impuestos especiales y los índices de actualización para la Comunidad Foral de Navarra: artículos 35, 36 y 60 de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y Navarra.		
	PRECIO MEDIO DE VENTA AL PÚBLICO DE LA CAJETILLA	Nº DE CAJETILLAS VENDIDAS	CONSUMO CIGARRILLOS RUBIOS/NEGROS
<ul style="list-style-type: none"> • Precio medio ponderado de venta de las cajetillas: 2,59€. • Precio medio de la cajetilla a tipo normal es de 2,60€, mientras que el precio medio de la cajetilla de cigarrillos a tipo mínimo es de 2,10€. • Sube el precio medio de la cajetilla en sólo un 3,4%, a pesar del fuerte ascenso de los precios en 2007 (11,0%), consecuencia de la política de bajada de precios de las tabacaleras y la anterior introducción del tipo mínimo en noviembre de 2006. • El incremento del PVP se distribuye en proporciones similares entre las cajetillas de cigarrillos negros y rubios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se venden 4.310,08 millones de cajetillas, lo que supone el aumento del 5,20 % con respecto al año anterior, tras cuatro años seguidos de reducción del consumo por la alta fiscalidad del tabaco y las campañas sanitarias llevadas a cabo. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sube el consumo de tabaco rubio y disminuye el consumo de tabaco negro. • Los cigarrillos negros siguen perdiendo cuota de mercado, su consumo cae un 4,70% y su cuota de mercado se sitúa en el 9,55 %. • El consumo de cigarrillos rubios sube un 2,01%, tras los descensos experimentados en los dos años anteriores. Su cuota total de mercado se sitúa en el 90,45%. 	

Fuente: Elaboración propia a partir de los Resúmenes anuales de Recaudación Tributaria e Informes sobre el Impuesto Especial de las Labores del Tabaco, AEAT.

CUADRO 8.10. (continuación)
EVOLUCIÓN DE LOS INDICADORES MÁS RELEVANTES DE LA DEMANDA Y FISCALIDAD
DE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA. AÑOS 2008-2013

AÑO 2009	SITUACIÓN ECONÓMICA (contexto general): <ul style="list-style-type: none"> • Continúa la crisis económica iniciada en 2008. • Siguen manifestándose las repercusiones económicas de la quiebra del banco de inversiones Lehman Brother, producida en septiembre de 2008. • Desciende el PIB en España en un 3,7%. • La tasa anual media de Inflación en España se sitúa en el 0,4%. 		
	CAMBIOS NORMATIVOS EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LABORES DEL TABACO Se modifican los tipos impositivos (art. 9 Real Decreto-Ley 8/2009): El tipo de gravamen de los cigarros y cigarrillos pasa del 13,5% al 14,5% del PVP; en los cigarrillos a tipo normal se eleva el componente específico de 8,20 euros/1000 cigarrillos a 10,20 euros/1000; en los cigarrillos a tipo mínimo el tipo único pasa de 70 euros/1000 cigarrillos a 91,3 euros; la picadura para liar se introduce un tipo específico de 6 euros/kg y un tipo mínimo único de 50 euros/kg; en las demás labores del tabaco se incrementa el tipo proporcional del 25% al 26% del PVP.		
	PRECIO MEDIO DE VENTA AL PÚBLICO DE LA CAJETILLA	Nº DE CAJETILLAS VENDIDAS	CONSUMO CIGARRILLOS RUBIOS/NEGROS
<ul style="list-style-type: none"> • El precio medio ponderado de venta de las cajetillas de cigarrillos es de 2,88 euros. • El precio medio de la cajetilla de cigarrillos a tipo normal alcanza 2,90 euros, mientras que el precio medio de la cajetilla de cigarrillos a tipo mínimo se sitúa en 2,62 euros. • Aumenta un 11,40% el precio medio de venta al público de la cajetilla de tabaco. • Sube más el PVP de las cajetillas de tabaco negro (12,9%) que el de las cajetillas de tabaco rubio (11,1%). 	<ul style="list-style-type: none"> • Se venden 3.750,24 millones de cajetillas. • Se reduce fuertemente el número de cajetillas vendidas en un 12,99%. 	<ul style="list-style-type: none"> • Desciende tanto el consumo de cigarrillos rubios como de cigarrillos negros, aunque la caída es mayor en los primeros. • Continúa la pérdida de mercado en los cigarrillos negros con respecto a los rubios: caen un 11,50% frente al descenso del 9,72% de los cigarrillos rubios. • La cuota de mercado de los cigarrillos rubios se sitúa en el 90,63%, mientras que la de cigarrillos negros baja hasta el 9,37 %. 	

Fuente: Elaboración propia a partir de los Resúmenes anuales de Recaudación Tributaria e Informes sobre el Impuesto Especial de las Labores del Tabaco, AEAT.

CUADRO 8.10. (continuación)
EVOLUCIÓN DE LOS INDICADORES MÁS RELEVANTES DE LA DEMANDA Y FISCALIDAD
DE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA. AÑOS 2008-2013

AÑO 2010	SITUACIÓN ECONÓMICA (contexto general): <ul style="list-style-type: none"> • Continúa la crisis económica. • España sufre intensamente los efectos económicos de la burbuja inmobiliaria. • El PIB en España desciende un 0,1%. • La tasa anual media de inflación en España se sitúa en el 1,8%. 		
	CAMBIOS NORMATIVOS EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LABORES DEL TABACO Se promulga la Directiva 2010/12/UE, que introduce modificaciones respecto de la estructura y los tipos impositivos (ar. 60 del RD Ley 13/2010): El tipo de gravamen de los cigarros y cigarrillos pasa del 14,5% al 15,8% del PVP; en los cigarrillos a tipo normal se eleva el componente específico de 10,20 euros/1000 cigarrillos a 12,7 euros/1000; en los cigarrillos a tipo mínimo el tipo único pasa de 91,3 euros/1000 cigarrillos a 116,9 euros; la picadura para liar eleva el tipo específico de 6 euros/kg a 8 euros/kg y el tipo mínimo único pasa de 50 euros/kg a 75 euros/kg; en las demás labores del tabaco se incrementa el tipo proporcional del 26% al 28,4% del PVP.		
	PRECIO MEDIO DE VENTA AL PÚBLICO DE LA CAJETILLA	Nº DE CAJETILLAS VENDIDAS	CONSUMO CIGARRILLOS RUBIOS/NEGROS
<ul style="list-style-type: none"> • El precio medio ponderado de venta de las cajetillas es de 3,32 euros. • El precio medio de la cajetilla de cigarrillos a tipo normal alcanza 3,33 euros, mientras que el de los cigarrillos a tipo mínimo se sitúa en 3,12 euros. • Aumenta el precio medio de venta al público de la cajetilla de tabaco en un 15,6%, debido fundamentalmente al aumento en los tipos de gravamen del impuesto especial y al incremento del tipo general del IVA (en julio de 2010). • Aumenta más el precio de los cigarrillos negros (17,1%) que el de los cigarrillos rubios (15,5%), y ambos precios continúan aproximándose. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se venden 3.438,65 millones de cajetillas. • Desciende el número de cajetillas vendidas un 8,31%. A pesar de la importante caída, ésta es inferior en más de cuatro puntos y medio a la que se produjo en 2009. 	<ul style="list-style-type: none"> • Continúa descendiendo más el consumo de los cigarrillos negros (un 13,94 %) que el de los cigarrillos rubios (un 10,66 %). • La cuota de mercado de los cigarrillos rubios alcanza el 90,94%, mientras que la de los cigarrillos negros baja al 9,06%. 	

Fuente: Elaboración propia a partir de los Resúmenes anuales de Recaudación Tributaria e Informes sobre el Impuesto Especial de las Labores del Tabaco, AEAT.

CUADRO 8.10. (continuación)
EVOLUCIÓN DE LOS INDICADORES MÁS RELEVANTES DE LA DEMANDA Y FISCALIDAD
DE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA. AÑOS 2008-2013

AÑO 2011	SITUACIÓN ECONÓMICA (contexto general):		
	<ul style="list-style-type: none"> • Continúa la crisis económica. • Crece la deuda pública en los países de la UE, alcanzando cifras de riesgo en Grecia e Irlanda. • Sube ligeramente, un 0,7%, el PIB de España. • La tasa anual media de inflación en España se sitúa en el 3,2%. 		
	CAMBIOS NORMATIVOS EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LABORES DEL TABACO		
	Se modifican los conceptos y definiciones del Impuesto sobre las Labores el Tabaco (art. 81 Ley 39/2010, de PGE).		
	PRECIO MEDIO DE VENTA AL PÚBLICO DE LA CAJETILLA	Nº DE CAJETILLAS VENDIDAS	CONSUMO CIGARRILLOS RUBIOS/NEGROS
	<ul style="list-style-type: none"> • El precio medio ponderado de venta de las cajetillas es de 3,76 euros. • El precio medio de la cajetilla de cigarrillos a tipo normal se sitúa en 3,90 euros, mientras que la de cigarrillos a tipo mínimo es de 3,54 euros. • Crece un 12,9% el precio medio de venta al público de la cajetilla de tabaco por el aumento del impuesto específico en los cigarrillos gravados a tipo normal (de 20,4 a 25,4 céntimos por cajetilla) y por la subida del impuesto mínimo (de 1,83 a 2,34 euros por cajetilla). 	<ul style="list-style-type: none"> • Se venden 2.840,35 millones de cajetillas. • Desciende un 17,40 % el número de cajetillas vendidas, lo que supone una reducción de la tercera parte entre 2008 y 2011; esta caída obedeció básicamente a la subida de precios (un 45% desde 2008) y la sustitución de cigarrillos por tabaco más barato (picadura y tabaco de liar), así medidas regulatorias como la prohibición de fumar en espacios públicos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Continúa aumentando la cuota de mercado de los cigarrillos rubios frente a los cigarrillos negros. • La cuota de mercado de los cigarrillos rubios alcanzan el 91,55% del total de cigarrillos vendidos.

Fuente: Elaboración propia a partir de los Resúmenes anuales de Recaudación Tributaria e Informes sobre el Impuesto Especial de las Labores del Tabaco, AEAT.

CUADRO 8.10. (continuación)
EVOLUCIÓN DE LOS INDICADORES MÁS RELEVANTES DE LA DEMANDA Y FISCALIDAD
DE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA. AÑOS 2008-2013

AÑO 2012	SITUACIÓN ECONÓMICA (contexto general):		
	<ul style="list-style-type: none"> • Continúa la crisis económica. • Desciende el PIB en España un 1,4%. • La tasa anual media de inflación se sitúa en el 2,4%. • Crece la recaudación del IVA un 2,4%, a pesar del fuerte descenso del gasto sujeto a IVA y debido a la subida de los tipos impositivos y al descenso en las devoluciones. • Desciende un 4,1% la recaudación obtenida por el conjunto de Impuestos Especiales. 		
	CAMBIOS NORMATIVOS EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LABORES DEL TABACO		
	<p>Se modifican dos veces los tipos impositivos en el ejercicio: en marzo el RDL 12/2012 sube el impuesto específico de los cigarrillos, de 12,7 a 19 euros por cada 1.000 cigarrillos y se rebaja el tipo proporcional del 57% al 55%, lo que se tradujo en un aumento total del impuesto especial; en julio el RDL 20/2012 se toman medidas compensatorias ante la subida del IVA: baja el tipo proporcional hasta el 53,1% y sube ligeramente el componente específico hasta 19,1 euros. Al mismo tiempo, se endurece la fiscalidad del resto de labores del tabaco al introducir un tipo mínimo para cigarros y cigarrillos y al elevar el gravamen de la picadura de liar; estas modificaciones incrementan la recaudación del impuesto especial.</p>		
	PRECIO MEDIO DE VENTA AL PÚBLICO DE LA CAJETILLA	Nº DE CAJETILLAS VENDIDAS	CONSUMO CIGARRILLOS RUBIOS/NEGROS
	<ul style="list-style-type: none"> • El precio medio ponderado de venta de las cajetillas es de 4,04 euros. • El precio de los cigarrillos gravados a tipo mínimo se mantiene en 3,54 euros. • Sube el precio medio de la cajetilla a tipo normal 17 céntimos (un 4,3%); en términos relativos aumenta el peso del componente específico y del IVA y se reduce el componente proporcional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se venden 2.580,54 millones de cajetillas. • Bajan un 9,1% las ventas de cigarrillos (40% de las vendidas en 2008) por la subida de precios (57% desde 2008), la disminución de la renta disponible, la evolución demográfica y las restricciones en los espacios públicos. • Disminuyen las cajetillas gravadas a tipo mínimo debido al aumento de los precios, lo que situó a la mayoría de cajetillas por encima del mínimo. • Aumenta el consumo de otras labores de tabaco, cuya recaudación aumenta en un 38,4%; a pesar de ello su peso relativo sigue siendo escaso. 	<ul style="list-style-type: none"> • Los cigarrillos rubios siguen aumentando su cuota de mercado frente a los cigarrillos negros: 91,99% del total de cigarrillos vendidos frente al 8,01%.

Fuente: Elaboración propia a partir de los Resúmenes anuales de Recaudación Tributaria e Informes sobre el Impuesto Especial de las Labores del Tabaco, AEAT.

CUADRO 8.10. (continuación)
EVOLUCIÓN DE LOS INDICADORES MÁS RELEVANTES DE LA DEMANDA Y FISCALIDAD
DE LOS CIGARRILLOS EN ESPAÑA. AÑOS 2008-2013

AÑO 2013	SITUACIÓN ECONÓMICA (contexto general): <ul style="list-style-type: none"> • Aparecen indicios de una ligera recuperación económica: aunque disminuye el PIB en términos reales el 1,2% (cuatro décimas inferior a la del año 2012), a partir del último trimestre de 2012 la caída anual se reduce progresivamente hasta el 0,2% en el último trimestre de 2013. • Aumenta un 0,2% la recaudación gestionada por la Agencia Tributaria. • Crece un 4,7% la recaudación por Impuestos Especiales debido a: las subidas de tipos impositivos, al establecimiento de tres nuevos impuestos medioambientales y a la integración dentro del Impuesto sobre Hidrocarburos de los ingresos de la cuota estatal del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. • Desciende un 7,4% la recaudación obtenida por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco. 		
	CAMBIOS NORMATIVOS EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LABORES DEL TABACO Se modifican dos veces los tipos impositivos en el ejercicio. La ley 16/2012, con entrada en vigor en 2013, incrementa el impuesto mínimo a 123,97€ por 1.000 cigarrillos para evitar el desplazamiento del consumo de cigarrillos hacia marcas de precio más bajo y mantiene los tipos proporcional (53,1%) y específico (19,1 euros/1.000cigarrillos) en el resto de cigarrillos gravados a tipo normal. Los cigarros y cigarrillos mantienen el tipo del 15,8% pero el importe del impuesto no puede ser inferior a 34€ por 1.000 unidades; la picadura para liar mantiene el tipo proporcional (41,5%) y el específico (8 euros/kg), estableciéndose un mínimo de 85€/kg; las demás labores del tabaco continúan siendo gravadas al 28,4%. A partir del 30 de junio por el RDL 7/2013 los cigarrillos estarán gravados por un tipo proporcional del 51% y un tipo específico de 24,1€ por cada 1.000 cigarrillos, no pudiendo ser el importe del impuesto inferior a 128,65€ por mil cigarrillos; los cigarros y cigarrillos mantienen el gravamen del 15,8%, con un mínimo de 41,5€ por 1.000 unidades; la picadura para liar mantiene el tipo proporcional en el 41,5% y el específico se eleva hasta los 22 euro/kg con un mínimo de 96,5€/kg; las demás labores del tabaco mantienen el tipo proporcional del 28,4%, pero introducen un mínimo de 22€/kg.		
	PRECIO MEDIO DE VENTA AL PÚBLICO DE LA CAJETILLA	Nº DE CAJETILLAS VENDIDAS	CONSUMO CIGARRILLOS RUBIOS/NEGROS
<ul style="list-style-type: none"> • El precio medio ponderado de venta de las cajetillas es de 4,35 euros. • El incremento de los tipos impositivos del IVA incremento el PVO en 10 céntimos. • El precio de los cigarrillos gravados a tipo mínimo aumenta un 10,3%. • Sube el precio medio de la cajetilla a tipo normal 26 céntimos (un 6,7%); en términos relativos aumenta el peso del componente específico y del IVA y se reduce el componente proporcional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se venden 2.152,53 millones de cajetillas. • Bajan un 16,69% las ventas de cigarrillos (la mitad de las vendidas en 2008) por las subidas impositivas (66%), la sustitución por otras labores del tabaco (se quintuplican) que incrementan su peso relativo desde el 2% en 2008 hasta el 11% en 2013. • La recaudación devengada disminuyó un 10,6%. 	<ul style="list-style-type: none"> • Continúa aumentando la cuota de mercado de los cigarrillos rubios frente a los cigarrillos negros: 92,53% frente al 7,47%. 	

Fuente: Elaboración propia a partir de los Resúmenes anuales de Recaudación Tributaria e Informes sobre el Impuesto Especial de las Labores del Tabaco, AEAT.

ANEXO 8.1.

POLÍTICAS IMPLANTADAS PARA REDUCIR EL CONSUMO DE TABACO

Las políticas llevadas a cabo en España para reducir el consumo de tabaco han sido examinadas y cuantificadas en el proyecto *Políticas Tarifarias y Control de Tabaco en Europa (PPACTE)* coordinado por el profesor Lucas Clancy, financiado por el Séptimo Programa Marco de la Unión Europea. Dicho estudio ha sido realizado para once Estados miembros: Alemania, Austria, España, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, Países Bajos, Portugal, Suecia y el Reino Unido, con series anuales que han cubierto períodos entre 30 y 60 años, hasta el año 2009. El objetivo era evaluar en qué medida la demanda de los productos de tabaco puede ser controlada por el precio y otras medidas de política de lucha contra el tabaquismo.

A este respecto, se consideró que para luchar contra el tabaquismo, además del precio y de los ingresos de la población (renta disponible), se debían tener en cuenta otras políticas de control. Para medir sistemáticamente el efecto global de las políticas de control del tabaco puestas en marcha en cada país se estableció una escala de control del tabaco (TCS) de 100 puntos, en la que se asignaron varemos máximos de 30 puntos al precio de los cigarrillos y otros productos de tabaco (primera política), 22 puntos al establecimiento de lugares de trabajo libres de humo y otros lugares públicos (segunda política), 15 puntos al gasto en campañas de información pública (tercera política), 13 puntos a la publicidad y promoción (cuarta política), 10 puntos a las advertencias sanitarias (quinta política) y 10 puntos al tratamiento para ayudar a los fumadores a dejar de ser dependientes del tabaco (sexta política).

A partir de la información obtenida se elaboró un índice de políticas de control de tabaco (TCP), en el que no se incorporaron ni la política precios ni el gasto en campañas de información pública, es decir, la política primera y la tercera. El precio del tabaco fue incluido en todos los modelos empíricos como variable explicativa con el objeto de estimar la elasticidad precio-demanda. Dado que la información sobre el gasto anual en campañas nacionales contra el antitabaquismo no existía en algunos de los países del estudio durante largos períodos de tiempo, se optó utilizar solamente las políticas segunda, cuarta, quinta y sexta para construir el índice de TCP, las cuales tenían asignadas un total de 55 puntos en el TCS original.

En el caso de España estas cuatro políticas que constituyeron el TCP contemplaron los aspectos y resultados que se detallan a continuación.

1. Medidas legislativas para conseguir lugares libres de humo

Se tuvo en cuenta el Decreto Ley 192/1988, sobre limitaciones en la venta y uso del tabaco para protección de la salud de la población, que introdujo la prohibición de fumar en determinados lugares: centros de salud y docentes, administraciones públicas destinadas a la atención directa al público, salas de uso

público general, lectura y exposición, salas de teatro, cine y otros espectáculos públicos. Pero la restricción de fumar no fue total ya que en muchos lugares se permitió habilitar zonas para fumadores diferenciadas de las zonas de no fumadores, o salas específicas donde se podía siempre que fueran independientes al resto de las salas.

La Ley 28/2005 implantó una legislación más estricta en nuestro país, prohibiendo fumar en todos los lugares públicos y privados cerrados, hospitales y otros centros de salud, escuelas y universidades. De acuerdo con esta norma los lugares de más de 100 m² podrían optar por introducir una zona de fumadores inferior al 30% de la superficie total, mientras que los lugares con una superficie inferior a 100m² podrían optar por aplicar directamente la prohibición de fumar.

Posteriormente, en el año 2010, se aprobó una enmienda a la legislación de ambientes libres de humo mucho más restrictiva, de manera que todos los bares y restaurantes debían ser zonas libres de humo sin excepciones.

En el caso de España se asignaron 5 puntos por la existencia de una prohibición total de fumar en el transporte público y una prohibición parcial de fumar en los lugares de trabajo y otros lugares públicos (centros de salud, educación y de la Administración Pública) a partir del año 1989. Baremo aumentó a 15 puntos en el año 2006 y a 21 puntos desde el año 2010 por la extensión de la legislación restrictiva sobre el uso del tabaco.

2. Prohibiciones de publicidad, promoción y patrocinio del tabaco

En España en el año 1994 se aprobó la Ley 25/1994 que prohíbe la publicidad del tabaco en la televisión y radio mediante la Ley 25/1994, como trasposición de la Directiva 89/552/CE. Posteriormente, la Ley 28/2005 da un paso más al establecer la prohibición de la publicidad del tabaco, promoción y patrocinio en todos los medios públicos y privados.

En el caso de nuestro país se asignaron los puntos máximos establecidos en el caso de la prohibición de la publicidad en televisión y radio desde el año 1994 y en el caso del resto de actividades de publicidad, promoción y patrocinio a partir del año 2006.

3. Advertencias sanitarias en la prevención de los daños causados por el consumo de tabaco

España en el año 1988 introdujo por primera vez una advertencia sanitaria en los paquetes de cigarrillos que, posteriormente en el año 1992, se vieron reforzadas por la obligación establecida para todos los paquetes de cigarrillos en la Directiva 92/41/CEE. En cumplimiento de la trasposición de esta directiva el Real Decreto 1079/2002 establece las normas de etiquetado de las advertencias en las cajetillas de cigarrillos: la etiqueta tiene que ocupar el 30% de la superficie de la cara principal y el 40% de la superficie del dorso; deben imprimirse en contraste de tinta negra; y, deben contener una de las dos advertencias generales en su frontal y una de las catorce advertencias sanitarias en el revés.

En el estudio realizado a España se le asignó 1 punto por cada advertencia de salud en 1988, 4 puntos a partir de la adopción de la Directiva 92/41/CEE y 6 puntos a partir de la trasposición de la Directiva CE 2001/37/CE.

4. Tratamientos médicos para dejar de fumar

Desde principios del año 1990 existen en España médicos de atención primaria y/o unidades especializadas para ayudar a dejar de fumar, con la posibilidad de combinar otro tipo de terapias siempre que los recursos disponibles lo permitan. Además, se pusieron en marcha líneas de ayuda para fumadores desde el año 2001, si bien su cobertura no es nacional sino que depende de las comunidades autónomas.

En nuestro país si bien el acceso a los servicios que ofrecen terapias para dejar de fumar es gratuito a través del servicio nacional de salud, el coste farmacológico generalmente no es reembolsado por la administración, aunque en este aspecto existen importantes diferencias regionales ya que el sistema de salud se encuentra descentralizado y las competencias las tienen las comunidades autónomas.

En el estudio mencionado se asignaron a España 5 puntos a partir del año 1991 por la existencia de una red gratuita de servicios de apoyo para dejar de fumar, aumentando a 6 puntos con la expansión de la red sanitaria en 1996 y a 7 puntos con la implantación de una red limitada de líneas de ayuda regionales.

En conclusión, las puntuaciones anuales asignadas a las políticas existentes en España para luchar contra controlar el uso del tabaco, conforme con los criterios de asignación descritos, alcanzaron un total de 74,50 puntos de los 100 puntos posibles en el año 2009 (último año del estudio). En el Cuadro 8.11. se exponen las puntuaciones asignadas a los once Estados miembros analizados en el período 1970-2019.

CUADRO 8.11.
PUNTUACIONES DE LA ESCALA DE CONTROL DEL TABACO (TCP)
EN LOS ESTADOS MIEMBROS ESTUDIADOS. AÑOS 1970-2009

Año	AI	FI	FR	DE	EI	IT	NL	PT	ES	SE	UK
1970	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	5.5	0.0
1971	0.0	0.0	0.0	0.0	5.5	0.0	0.0	0.0	0.0	5.5	0.0
1972	0.0	5.5	0.0	0.0	5.5	0.0	0.0	0.0	0.0	5.5	0.0
1973	0.0	5.5	0.0	0.0	5.5	0.0	0.0	0.0	0.0	5.5	0.0
1974	0.0	5.5	0.0	6.4	5.5	0.0	0.0	0.0	0.0	7.3	0.0
1975	1.8	5.5	1.8	6.4	5.5	7.3	0.0	0.0	0.0	7.3	0.0
1976	1.8	5.5	1.8	6.4	5.5	7.3	0.0	0.0	0.0	7.3	0.0
1977	1.8	36.4	1.8	6.4	5.5	7.3	0.0	0.0	0.0	7.3	0.0
1978	1.8	36.4	1.8	6.4	5.5	7.3	0.0	0.0	0.0	7.3	0.0
1979	1.8	36.4	1.8	6.4	5.5	10.9	0.0	0.0	0.0	7.3	0.0
1980	1.8	36.4	1.8	6.4	5.5	10.9	0.0	0.0	0.0	7.3	0.0
1981	1.8	36.4	1.8	6.4	5.5	10.9	0.0	0.0	0.0	7.3	0.0
1982	1.8	36.4	1.8	8.2	5.5	10.9	0.0	0.0	0.0	7.3	0.0
1983	1.8	36.4	1.8	8.2	5.5	24.5	0.0	22.7	0.0	7.3	0.0
1984	1.8	36.4	1.8	8.2	5.5	30.0	0.0	22.7	0.0	7.3	0.0
1985	1.8	36.4	1.8	8.2	5.5	30.0	0.0	22.7	0.0	7.3	0.0
1986	1.8	36.4	1.8	8.2	6.4	30.0	0.0	22.7	0.0	12.7	0.0
1987	1.8	36.4	1.8	8.2	6.4	30.0	0.0	22.7	0.0	12.7	3.6
1988	1.8	36.4	1.8	8.2	6.4	30.0	0.0	22.7	3.6	12.7	3.6
1989	1.8	36.4	1.8	8.2	6.4	30.0	0.0	22.7	9.1	12.7	9.1
1990	1.8	36.4	1.8	8.2	6.4	30.0	15.5	22.7	9.1	12.7	9.1
1991	1.8	36.4	24.5	13.6	10.0	33.6	15.5	28.2	18.2	14.5	16.4
1992	1.8	43.6	28.2	13.6	17.3	33.6	15.5	28.2	21.8	14.5	23.6
1993	1.8	43.6	28.2	13.6	17.3	40.9	15.5	28.2	21.8	14.5	23.6
1994	1.8	47.3	28.2	13.6	17.3	40.9	15.5	28.2	27.3	50.9	23.6
1995	17.3	47.3	28.2	13.6	22.7	44.5	15.5	28.2	27.3	50.9	23.6
1996	17.3	47.3	28.2	13.6	22.7	44.5	26.4	29.1	29.1	50.9	23.6
1997	17.3	47.3	28.2	13.6	22.7	44.5	26.4	29.1	29.1	50.9	23.6
1998	17.3	47.3	28.2	13.6	22.7	44.5	26.4	29.1	29.1	54.5	23.6
1999	17.3	49.1	35.5	19.1	24.5	48.2	26.4	29.1	29.1	54.5	27.3
2000	17.3	56.4	35.5	19.1	26.4	48.2	30.0	29.1	29.1	58.2	27.3
2001	17.3	56.4	35.5	19.1	28.2	48.2	30.0	29.1	30.9	58.2	30.9
2002	22.7	61.8	35.5	22.7	30.9	50.0	41.8	32.7	34.5	58.2	30.9
2003	26.4	67.3	50.0	26.4	40.0	53.6	45.5	38.2	34.5	61.8	45.5
2004	26.4	67.3	50.0	26.4	81.8	53.6	60.0	38.2	34.5	61.8	45.5
2005	30.0	68.2	53.6	26.4	86.4	75.5	60.9	42.7	35.5	75.5	51.8
2006	38.2	68.2	53.6	27.3	86.4	75.5	60.9	42.7	73.6	75.5	68.2
2007	46.4	68.2	66.4	46.4	86.4	75.5	60.9	42.7	73.6	75.5	88.2
2008	47.3	72.7	76.4	50.0	87.3	75.5	69.1	61.8	74.5	76.4	94.5
2009	50.9	78.2	76.4	50.0	89.1	75.5	69.1	61.8	74.5	76.4	94.5

Fuente: Lien Nguyen, Gunnar Rosenqvist y Markku Pekurinen (2012).

CAPÍTULO 9: CUANTIFICACIÓN DE LOS EFECTOS DERIVADOS DE LAS VARIACIONES EN LOS TIPOS IMPOSITIVOS DE LOS CIGARRILLOS

España en el año 2012 presentaba el tipo *ad valorem* aplicado a los cigarrillos más alto de la Unión Europea (55%), mientras que en el ejercicio 2013 ocupaba el tercer lugar (51%) sólo superado por Italia (53,69 %) y por Finlandia (52 %); por el contrario, en nuestro país el tipo específico era el quinto más bajo después de Italia, Luxemburgo, Bélgica y Finlandia. Lo anterior pone de manifiesto el peso desigual que tradicionalmente han presentado los dos componentes impositivos, esto es, la fuerte desproporción que existe entre el tipo específico y el tipo *ad valorem* aplicados a los cigarrillos.

El mercado único exige una imposición más o menos igualitaria en los países de la Unión Europea para evitar que la diferenciación de tipos impositivos no sea neutral con respecto a la venta de tabaco. Si esto es así se deberían estudiar las consecuencias que se producirían cuando se ajusta la estructura impositiva del Impuesto Especial sobre los Cigarrillos (la cuantía del tipo proporcional y del específico) a las existentes como promedio en los países comunitarios.

Por otra parte, entre las propuestas para compensar la pérdida de ingresos que la crisis ha generado en las economías de los países de la Unión Europea destaca la posibilidad de combatir las actividades ilegales y el fraude fiscal. Es por ello que, junto a las repercusiones económicas que provocan los cambios en los tipos impositivos, se debe profundizar en la magnitud y efectos del contrabando de cigarrillos así como realizar una estimación de la pérdida de recaudación que suponen estas actividades, aunque sea una tarea difícil de determinar con exactitud.

El objetivo que persigue este apartado de la tesis es cuantificar qué efectos se producen al ajustar los tipos proporcional y específico sobre los cigarrillos existentes en España a los valores promedio de los países de la Unión Europea. En concreto se examinan las variaciones de los precios de los cigarrillos, del consumo, de la recaudación global y por habitante, de la presión fiscal, del esfuerzo fiscal, así como determinados indicadores con especial significación económica. El año de referencia elegido es este trabajo es 2013.

Para **realizar las predicciones sobre el comportamiento de los precios de venta al público de los cigarrillos, el consumo y la recaudación** derivados de aproximar el tipo *ad valorem* y específico de los cigarrillos a los valores promedios comunitarios se va a utilizar la siguiente **metodología**:

1. Se toma como variable independiente los tipos impositivos del Impuesto Especial sobre los Cigarrillos (específicos y proporcionales) en relación con los valores:
 - Vigentes en el año 2013, con fecha de referencia al 1 de julio.
 - Los resultantes de su ajuste a la media de la UE (15): Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Reino Unido y Suecia.
 - Los resultantes de su ajuste a la media de la UE (25): UE (15) + Chipre, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Polonia y República Checa.

- Los resultantes de su ajuste a la media de la UE (27): UE (25) + Bulgaria y Rumanía.
- Los resultantes de su ajuste a la media de la UE (28): UE (27) + Croacia.

Se consideran cuatro **escenarios distintos**:

- Escenario 0: Se toma como punto de partida la situación fiscal existente a 1 de julio de 2013.
 - Escenario 1: Se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico a los valores medios de los países de la UE (15).
 - Escenario 2: Se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico a los valores medios de los países de la UE (25).
 - Escenario 3: Se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico a los valores medios de los países de la UE (27).
 - Escenario 4: Se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico a los valores medios de los países de la UR (28).
2. Un segundo paso en la metodología aplicada consiste en **estimar los precios de venta al público** que se producirían tras la modificación de los tipos impositivos en los distintos escenarios. Para ello se parte de la **hipótesis de que los precios antes de impuestos permanecen invariables ante cambios en los tipos impositivos**, es decir, los fabricantes o comercializadores de los cigarrillos no alteran los precios antes de impuestos ante las variaciones producidas en los tipos impositivos, no asumiendo, por lo tanto, las variaciones de impuestos al consumo que recaen sobre los consumidores. Por consiguiente, se presupone que los precios antes de impuestos permanecen constantes ya que la finalidad de este estudio es analizar cómo varía la recaudación por efectos impositivos y no por otros factores como puede ser las guerras de precios que podrían emprender las tabacaleras contra la subida de impuestos.

Bajo esta hipótesis se obtienen los precios de venta al público esperados para cada escenario aplicando los tipos correspondientes a cada uno de ellos.

3. El siguiente paso consiste en **calcular los efectos que sobre la demanda tienen las alteraciones en el precio de venta de los cigarrillos**. El consumo de cigarrillos se ve afectado por el precio de los propios cigarrillos, el precio de otras labores de tabaco (productos sustitutivos), la renta disponible y otros factores como las políticas de control del tabaco: las prohibiciones y restricciones de fumar en lugares públicos y de trabajo, el aumento de la información sobre los riesgos para la salud del consumo de tabaco, la información pública en las campañas, la prohibición de la publicidad y promoción de productos, las etiquetas de advertencia en las cajetillas de cigarrillos, y el tratamiento para ayudar a los fumadores a dejar de ser dependientes del tabaco.

Además, el consumo de cigarrillos en el periodo actual puede incluso generar alteraciones en el consumo futuro al tratarse de un producto adictivo e, incluso, el propio consumo futuro también podría afectar al consumo presente.

4. Una vez estimado el consumo que se produciría modificando los tipos impositivos en los escenarios descritos, **se estudian los efectos de estas alteraciones** sobre la recaudación impositiva total y per cápita, la presión fiscal asociada al consumo de cigarrillos, el esfuerzo fiscal y sobre distintos ratios que afectan a la estructura y a la carga impositiva tales como la relación entre el impuesto especial global y el precio final de venta y la relación entre el impuesto específico y la carga fiscal.

9.1. Metodología empleada para calcular el precio de venta al público de los cigarrillos tras la modificación de los tipos impositivos

El impuesto especial que grava los cigarrillos tiene un componente específico que se calcula sobre el número de unidades y un componente proporcional que se calcula aplicando un tanto por ciento sobre el precio de venta al público. Como ya se ha mencionado en el capítulo 8 anterior, el precio de venta al público se obtiene añadiendo al precio antes de impuestos la carga fiscal (impuesto especial *ad valorem* más impuesto especial específico más IVA) y el margen comercial que aplican las expendedurías que comercializan el tabaco.

Existe una interdependencia entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y los componentes *ad valorem* y específico del impuesto especial sobre los cigarrillos, puesto que dichos componentes forman parte de la base imponible del IVA y, al mismo tiempo, al aplicarse el componente proporcional sobre el precio de venta de los cigarrillos, la cuota de IVA y los componentes del impuesto especial forman parte del componente proporcional.

Por lo tanto, la modificación del tipo específico y del tipo proporcional de los cigarrillos al ajustarse al valor medio existente en los distintos escenarios anteriormente descritos provocará una variación en el precio de venta de los cigarrillos, al cambiar tanto el impuesto especial como el IVA. La ecuación utilizada para relacionar la carga fiscal global soportada por el consumo de cigarrillos (suma del impuesto especial específico, del impuesto especial proporcional y del IVA) con su precio de venta al público ha sido elaborada por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT en los estudios relativos al tabaco y considera como variables independientes el precio antes de impuestos y las comisiones de los expendedores por sus ventas de cigarrillos (margen comercial aplicado).

Denominando:

F.- Carga fiscal global o total.

P.- Precio de venta al público.

p.- Precio antes de impuestos y comisiones.

g.- Tipo impositivo del IVA, incluido el recargo de equivalencia, en tanto por uno.

a.- Tipo proporcional del impuesto especial, en tanto por uno.

e.- Tipo específico del impuesto especial en euros por cajetilla.

La carga fiscal total sería:

$$F = e + aP + (p + e + aP)g = e + aP(1+i) + (p + e)g \quad \longrightarrow \quad \text{Ecuación (1)}$$

$$\text{Pero como } P = p + F + 0,085P = p + e + aP + gp + ge + gaP + 0,085P$$



El 0,085 del precio de venta al público es el margen comercial, es decir, el margen de los expendedores por sus ventas de cigarrillos (art. 4 Ley 13/1998).

Despejando tendremos que:

$$P = \frac{(p+e)(1+g)}{1-a(1+g)-0,085} \quad \longrightarrow \quad \text{Ecuación (2)}$$

Llevando este valor de P a la Ecuación (1):

$$\begin{aligned} F &= e + \frac{[p(1+g)+e(1+g)] a (1+g)}{1-a (1+g) - 0,085} + (p + e) g = e + \frac{a(1+g) (1+g) (p+e)}{1-a(1+g)-0,085} + (p + e) g = \\ &= \frac{(1+g) (ap - 0,915 e) + 0,915 pg}{1 - a(1+g) - 0,085} \quad \longrightarrow \quad \text{Ecuación (3)} \end{aligned}$$

Con lo que, introduciendo en las ecuaciones (2) y (3) el precio antes de impuestos y comisiones y los nuevos tipos impositivos, ajustando los tipos proporcional y específico a la media de grupos de países de la UE en los diferentes escenarios contemplados, se puede calcular tanto la carga impositiva total soportada por los cigarrillos (ecuación 3) como su precio de venta al público (ecuación 2).

9.2. Metodología empleada para estimar la demanda de cigarrillos tras la variación de precios generada por la modificación de los tipos impositivos

Una vez calculado el nuevo precio de venta que tendrían los cigarrillos tras la modificación de los tipos de gravamen y el ajuste a los valores promedios europeos de los componentes específicos y proporcionales del impuesto especial sobre los cigarrillos, se procede a estimar las alteraciones que las variaciones de precios originan en la demanda.

Para calcular el impacto de los precios de los cigarrillos sobre el consumo se utiliza la elasticidad precio de la demanda de los cigarrillos, que permite estimar los efectos que produce una alteración en el precio de los mismos sobre la demanda, y a través de ello sobre la recaudación impositiva y otras magnitudes con significación económica que van a ser tenidas en cuenta en esta investigación.

Los cigarrillos son bienes normales, adictivos y prácticamente carecen de bienes sustitutivos, por lo que son poco sensibles a los cambios en el precio, esto es, presentan una demanda rígida o inelástica. La elasticidad precio de la demanda de cigarrillos es negativa y estima la reducción porcentual que se produce en el consumo cuando aumenta su precio en un punto porcentual; por ejemplo, si la elasticidad fuese -0,3 significaría que un incremento del 1% en el precio de venta de los cigarrillos reduciría en un 0,3% su consumo.

Para calcular elasticidades precio-demanda de los cigarrillos se ha partido del trabajo realizado en 2012 por Lien Nguyen, Gunnar Rosenqvist y Markku Pekurinen y coordinado por Lucas Clancy, *Políticas Tarifarias y Control de Tabaco en Europa*

(PPACTE), recogido en el Anexo 8.1. Las elasticidades fueron calculadas con funciones de demanda estimadas utilizando tres modelos: convencional o estático, de ajuste parcial y de adicción racional.

- a) **Modelo convencional (estático):** estudia la función de demanda actual sin tener en cuenta la demanda pasada ni la futura. La cantidad demandada va a depender de:
- El precio de los cigarrillos
 - El precio de otras labores del tabaco o de productos sustitutivos
 - La renta disponible
 - Las políticas de control del tabaco: prohibiciones y restricciones de fumar en los lugares públicos y en centros de trabajo, información sobre los riesgos sanitarios, campañas de concienciación, prohibición de publicidad, etiquetas de advertencia en las cajetillas y terapias para dejar la adicción al tabaco.

A partir de estas variables la ecuación de la demanda de cigarrillos vendría dada por:

$$Q_{it} = f_i (P_{it}, P_{jt}, Y_t, Z_t)$$

Donde i y j son dos productos de tabaco individuales, t es el período analizado, Q_{it} y P_{it} representan respectivamente el consumo per cápita del producto i y su precio, P_{jt} es el precio real del producto j en el año t, Y_t es el ingreso disponible real per cápita y Z_t es un vector que integra los factores que se presume que tienen efectos sobre el consumo de las labores de los cigarrillos.

$$Q_t = \alpha_0 + \alpha_1 P_t + \alpha_2 P_{jt} + \alpha_3 Y_t + \text{Otros}_t + \varepsilon_t$$

Donde la variable dependiente Q_t es el consumo de tabaco por habitante, P_t es el precio real de los cigarrillos, P_{jt} es el precio real de otros productos de tabaco, Y_t es la renta real disponible per cápita y ε_t es el término de error. Los parámetros α_1 , α_2 , y α_3 están asociados a las variables P_t , P_{jt} , y Y_t y son coeficientes a estimar. “Others/ stands” por aquellos factores que se cree que afectarán el consumo del producto de tabaco descrito por el vector Z_t .

- b) **Modelo de ajuste parcial:** se utiliza la misma función de demanda descrita en el modelo convencional estático, pero ampliándola con el consumo pasado para tener en cuenta el efecto adictivo (Q_{t-1}).

$$Q_t = \alpha_0 + \alpha_1 P_t + \alpha_2 P_{jt} + \alpha_3 Y_t + \alpha_4 Q_{t-1} + \text{Otros}_t + \varepsilon_t$$

- c) **Modelo de adicción racional:** se utiliza la misma función de demanda que el modelo de ajuste parcial, pero se introduce además el consumo futuro. Es decir, se asume que el consumo actual no sólo depende del consumo que se produjo en el período anterior, sino también del consumo anticipado que se produciría en el período siguiente (consumo futuro). Dado que los cigarrillos son productos adictivos se espera que el consumo actual Q_t tenga una asociación positiva con el consumo pasado Q_{t-1} y con el consumo futuro de Q_{t+1} .

$$Q_t = \alpha_0 + \alpha_1 P_t + \alpha_2 P_{jt} + \alpha_3 Y_t + \alpha_4 Q_{t-1} + \alpha_5 Q_{t+1} + \text{Otros}_t + \varepsilon_t$$

Donde $0 < \alpha_5 < \alpha_4 < 1$ y $\alpha_4 + \alpha_5 < 1$, el indicador de consumo variable Q_{t+1} es el consumo per cápita de los cigarrillos en el período posterior $t+1$.

Si se utiliza una función logarítmica el coeficiente α_1 estimado es la elasticidad-precio de la demanda de cigarrillos a corto plazo mientras que la elasticidad-precio de la demanda a largo plazo es igual a $\{\alpha_1 / [1 - (\alpha_4 + \alpha_5)]\}$ donde $[1 - (\alpha_4 + \alpha_5)]$ es el factor de ajuste parcial.

Aplicando los modelos anteriores¹¹¹ se han obtenido los valores estimados de la elasticidad de la demanda de cigarrillos en España en el período 1960-2009 que aparecen recogidos en el Cuadro 9.1.

CUADRO 9.1.
ELASTICIDAD DE LA DEMANDA DE CIGARRILLOS EN ESPAÑA.
AÑOS 1960-2009

	Elasticidad precio de la demanda	
	Corto plazo	Largo plazo
Modelo convencional	-0,214	No estimado
Modelo de ajuste parcial	-0,385	-0,232
Modelo de adicción racional	-0,344	-0,232

Fuente: Lien Nguyen, Gunnar Rosenqvist y Markku Pekurinen (2012).

9.3. Estimaciones realizadas y resultados

El objetivo que persigue esta investigación es cuantificar los efectos que se producen al ajustar el tipo proporcional o *ad valorem* y el tipo específico de los cigarrillos a los promedios europeos. En concreto, se persigue cuantificar cómo y cuánto se modifica el consumo, la recaudación global y por habitante, la presión fiscal, el esfuerzo fiscal y otros indicadores con significación económica tras el ajuste de los tipos impositivos que gravan los cigarrillos.

A tal fin, se toma como punto de partida el escenario 0, que representa la situación existente en el momento de partida y, posteriormente, se realizan las predicciones para el resto de los escenarios considerados en el análisis.

- **Escenario 0:** situación fiscal existente a 1 de julio de 2013¹¹². Se describen y analizan los tipos impositivos proporcionales y específicos en los distintos Estados miembros y los valores promedio correspondientes a las agrupaciones denominadas EU (15), EU(25), EU(27) y EU(28). También se analiza la recaudación global existente, la recaudación por habitante, la presión fiscal, el esfuerzo fiscal y los ratios de la relación entre el impuesto especial global y el precio final de venta, así como la relación existente entre el impuesto específico y la carga fiscal.

¹¹¹ La elasticidad también fue estimada en un cuarto modelo llamado *método de corrección de errores* que no se ha citado por no considerarse relevante a efectos de este estudio.

¹¹² Se elige esta fecha por ser la que se toma como referencia en las publicaciones de Eurostat.

- **Escenario 1:** Se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico del impuesto especial sobre los cigarrillos a los valores promedios de los países que integran la Europa de los Quince (UE 15). Se analizan los efectos que estos ajustes producen sobre las variables descritas en el escenario 0.
- **Escenario 2:** Se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico del impuesto especial sobre los cigarrillos a los valores promedios medios de los Estados miembros que integran la Europa de los Veinticinco (UE 25). Se analizan los efectos que estos ajustes producen sobre las variables descritas en el escenario 0.
- **Escenario 3:** Se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico del impuesto especial sobre los cigarrillos a los valores promedio de los países que forman la Europa de los Veintisiete (EU 27). Se analizan los efectos que estos ajustes producen sobre las variables descritas en el escenario 0.
- **Escenario 4:** Se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico del impuesto especial sobre los cigarrillos a los valores promedio de los países que forman la Europa de los Veintiocho (EU 28). Se analizan los efectos que estos ajustes producen sobre las variables descritas en el escenario 0.

9.3.1. Escenario 0: situación del impuesto especial sobre los cigarrillos a 1 de julio de 2013.

Los tipos impositivos específicos y proporcionales (*ad valorem*) del impuesto especial que grava los cigarrillos así como los tipos del IVA vigentes en los Estados miembros a fecha 1 de julio de 2013 son los que se muestran en el Cuadro 9.2., que refleja la situación del **escenario 0**. Estos datos han sido extraídos del Informe del año 2013 *Impuestos Especiales. Labores del Tabaco* que realiza el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, a partir de las estadísticas que sobre la fiscalidad del tabaco elabora la Comisión Europea tomando referencia los valores correspondientes a la clase de cigarrillos más vendida.

Los datos del Cuadro 9.2. corresponden a la clase de cigarrillos más vendida en cada Estado miembro. En el caso de España se ha tomado los del precio medio ponderado de venta de una cajetilla, determinado en 4,35 euros en el año 2013.

CUADRO 9.2.
TIPOS IMPOSITIVOS APLICADOS A LOS CIGARRILLOS EN
LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2003.

ESTADO MIEMBRO	IMPUESTO ESPECIAL		IVA (sin recargo de equivalencia)
	Específico (euros/cajetilla)	Ad valorem (%)	% PVP
Alemania	1,888	21,80	15,97
Austria	0,700	42,00	16,67
Bélgica	0,440	50,41	17,36
Bulgaria	1,033	23,00	16,67
Chipre	1,100	34,00	15,25
Croacia	0,531	37,00	20,00
Dinamarca	3,129	1,00	20,00
Eslovaquia	1,190	23,00	16,67
Eslovenia	1,216	24,55	18,03
España	0,482	51,00	17,36
Estonia	0,900	33,00	16,67
Finlandia	0,450	52,00	19,35
Francia	0,915	49,70	16,39
Grecia	1,600	20,00	18,70
Hungría	0,877	31,00	21,26
Irlanda	4,754	8,83	18,72
Italia	0,207	53,69	17,36
Letonia	0,718	34,00	17,36
Lituania	0,857	25,00	17,36
Luxemburgo	0,351	48,11	15,00
Malta	1,540	25,00	15,25
Países Bajos	3,397	2,36	17,36
Polonia	0,916	31,41	18,70
Portugal	1,588	20,00	18,70
Reino Unido	4,415	16,50	16,67
República Checa	0,925	27,00	17,36
Rumanía	1,134	19,00	19,35
Suecia	3,328	1,00	20,00

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *TAXUD*, situación a 1 julio de 2013 y AEAT: *Informe sobre las Labores del Tabaco*, 2013.

El tipo de gravamen del impuesto especial específico se expresa en euros corrientes por cajetilla de 20 cigarrillos. A 1 de julio de 2013 en España el tipo específico de los cigarrillos *a tipo normal* (sin aplicación de mínimos) se situó en 24,1 euros por cada 1.000 cigarrillos, lo que equivale a 0,482 euros por cajetilla de 20 cigarrillos. Los tipos del IVA se expresan en porcentajes sobre precio de venta al público, incluidos todos los impuestos, y sin considerar el recargo de equivalencia.

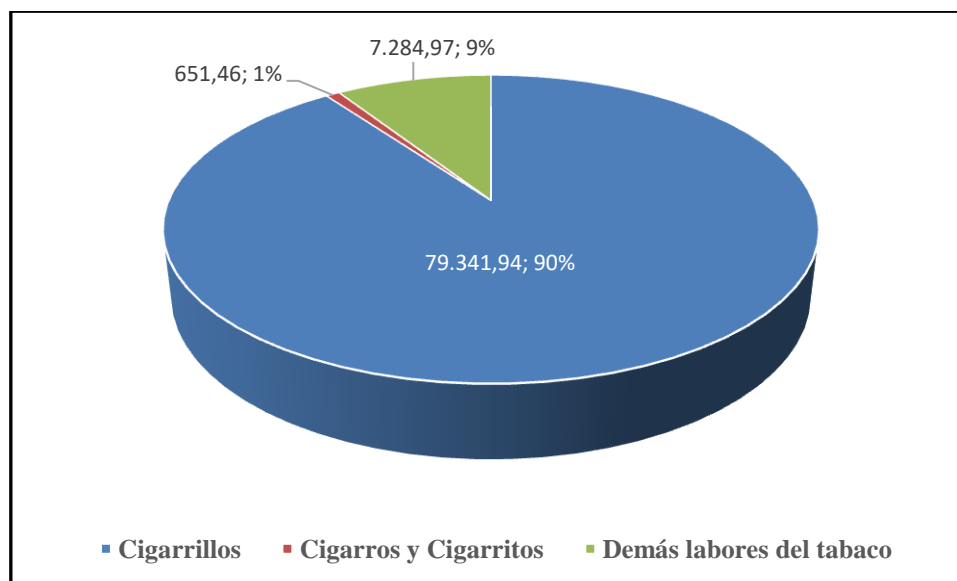
Del Cuadro 9.2. se desprenden cuatro conclusiones:

1. Todos los Estados miembros establecen tipos mixtos para gravar los cigarrillos, que combinan tipos específicos y proporcionales conjuntamente por establecerlo así las normas comunitarias (Directiva 2011/64/UE).
2. El tipo específico aplicado es muy alto en Irlanda y Reino Unido donde superan los 4 euros por cajetilla, así como en Holanda, Suecia y Dinamarca (más de 3 euros por cajetilla); estos países son los que comercializan fundamentalmente marcas de cigarrillos caras. Por el contrario el tipo especial específico sobre los cigarrillos es muy bajo en países como Italia, Luxemburgo, Bélgica, Finlandia y España.
3. El tipo especial proporcional o *ad valorem* más elevado corresponde a Italia, que aplica el 53,69 %, seguida de Finlandia (52,00 %) y de España (51,00%).
4. En el año 2013 España presenta el tercer tipo *ad valorem* más alto y aplicaba el quinto tipo específico más bajo, lo que pone de manifiesto el desigual peso que tienen los dos componentes en la fiscalidad de los cigarrillos en nuestro país: el tipo proporcional es muy alto mientras que el tipo específico es bajo en comparación con los promedios europeos.

La recaudación de los Estados miembros por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco se recoge en el Cuadro 9.3. En el caso de España, los importes recaudados publicados por la Agencia Tributaria en el análisis sobre el Impuesto de las Labores de Tabaco en 2013 y por la Comisión Europea no coinciden exactamente con los publicados en los informes de recaudación tributaria que elabora la Agencia Tributaria. Debido a que el 30 de junio del ejercicio 2013 existió un cambio de tipos impositivos en los cigarrillos y que los tipos medios de gravamen anuales para los cigarrillos a tipo medio y tipo mínimo se muestran en los informes de recaudación, **esta investigación, a efectos de comparar la recaudación estimada para España en los escenarios 1, 2, 3 y 4 con la recaudación efectiva existente en 2013 , no ha tomado la recaudación para España que aparece en el cuadro 9.3, sino que ha tomado como situación inicial la recaudación calculada al aplicar los tipos impositivos medios existentes en 2013 a las cajetillas vendidas ese año que aparecen reflejadas en el Informe de Recaudación Tributaria publicado en 2015, en el que los datos recaudatorios del ejercicio 2013 ya son definitivos.**

En el año 2013 la recaudación total obtenida en Europa por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco ascendió a 79.341,94 millones de euros (ver apartado 7.2. de esta investigación), de los que el 90,00% procedían de la imposición sobre los cigarrillos, el 0,82% de los cigarros y cigarrillos y el 9,18% restante de otras labores del tabaco, integradas básicamente por picadura para liar y para pipa, tal y como se representa en el Gráfico 9.1.

GRÁFICO 9.1.
DISTRIBUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR TIPOS DE
LABORES DEL TABACO EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013
(millones de euros y porcentajes respecto del total recaudado)



Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2013.

Si bien el peso recaudatorio relativo de las distintas labores del tabaco difiere entre los Estados miembros, existe una pauta común que es la importancia que representa la imposición sobre los cigarrillos. Representa al menos el 73% de la recaudación total en todos los Estados miembros y, en promedio, nueve de cada diez euros que se recaudan en Europa por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco provienen del consumo de cigarrillos. Respecto del resto de las labores del tabaco, Finlandia es el país que mayor porcentaje recauda en cigarros y cigarrillos (2,14% de la recaudación total) y los Países Bajos los que presentan una mayor recaudación por tabaco para liar y picadura (26,76% del total).

El Cuadro 9.3. también muestra la fiscalidad de los cigarrillos por habitante en el año 2013 que se obtiene dividiendo la recaudación total¹¹³ obtenida por el impuesto especial sobre los cigarrillos de cada Estado miembro entre el número de habitantes del mismo. Cada residente en la Unión Europea paga al fisco alrededor de 141 euros por consumir tabaco (153 euros como promedio en la Unión Europea de los Quince), sin embargo existen fuertes oscilaciones entre países: en Luxemburgo, Irlanda, Grecia y Croacia la recaudación por habitante es superior a 200 euros mientras que en Lituania, Letonia, Hungría y Suecia no alcanzan los 100 euros per cápita. Concretamente, la recaudación del impuesto especial sobre cigarrillos por habitante es ocho veces superior en Luxemburgo frente a Lituania.

¹¹³ En el caso de España, a efectos de comparar la recaudación estimada en los escenarios 1, 2, 3 y 4 con la recaudación efectiva existente en 2013, esta investigación no ha tomado la recaudación que aparece en el cuadro, sino la recaudación calculada al aplicar los tipos impositivos medios existentes en 2013 a las cajetillas vendidas ese año que aparecen reflejadas en el Informe de Recaudación Tributaria publicado por la AEAT en 2015, en el que los datos recaudatorios del ejercicio 2013 ya son definitivos (ver explicación en página 285).

CUADRO 9.3.
RECAUDACIÓN OBTENIDA POR IMPUESTOS ESPECIALES
APLICADOS SOBRE LOS CIGARRILLOS EN EUROPA. AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	RECAUDACIÓN POR CIGARRILLOS (millones de euros)	POBLACIÓN (miles de habitantes)	RECAUDACIÓN POR HABITANTE (euros)
Alemania	12.213,84	80.523,75	151,68
Austria	1.662,10 *(1)	8.451,86	196,65
Bélgica	1.661,26	11.161,64	148,84
Bulgaria	908,45 *(3)	7.284,55	124,71
Chipre	178,67	865,88	206,35
Croacia	474,16 *(1)	4.262,14	111,25
Dinamarca	1.055,81	5.602,63	188,45
Eslovaquia	636,35	5.410,84	117,61
Eslovenia	410,99	2.058,82	199,62
España	6.351,37	46.727,89	135,92
Estonia	161,29	1.320,17	122,17
Finlandia	746,75	5.426,67	137,61
Francia	9.783,56	65.578,82	149,19
Grecia	2.503,16 *(1)	11.062,51	226,27
Hungría	838,66	9.908,80	84,64
Irlanda	1.052,86	4.591,09	229,33
Italia	9.889,80	59.685,23	165,7
Letonia	146,39	2.023,83	72,33
Lituania	207,66	2.971,91	69,87
Luxemburgo	394,83	537,04	735,2
Malta	69,35 *(2)	421,36	164,58
Países Bajos	1.750,00	16.779,58	104,29
Polonia	4.370,25 *(1)	38.533,30	113,41
Portugal	1.193,26	10.487,29	113,78
Reino Unido	10.255,53	63.905,30	160,48
República Checa	1.611,71	10.516,13	153,26
Rumanía	n.d.	20.020,07	n.d.
Suecia	877,46	9.555,89	91,82
UE (15)	61.392	400.077,17	153,45
UE (25)	70.023	494.128,27	141,71
UE (27)	70.931	501.412,83	141,46
UE (28)	71.406	505.674,97	141,21

(1) Incluye también la recaudación de cigarrillos y demás labores del tabaco.

(2) Incluye también la recaudación incluida de cigarrillos.

(3) Incluye también la recaudación de las demás labores del tabaco.

Fuente: Comisión Europea: *Excise Duty Tables*, situación a 1 julio de 2013.

Sin embargo, tal y como se ha expuesto en los capítulos anteriores, las comparaciones internacionales requieren tener en cuenta no solo la recaudación por habitante sino también cuál es la carga fiscal que soporta cada país por el impuesto especial sobre los cigarrillos. El indicador carga fiscal se obtiene dividiendo la recaudación impositiva¹¹⁴ entre el producto interior bruto a precios de mercado (Cuadro 9.4.)

Si lo que se pretende es comparar el esfuerzo fiscal que hacen los ciudadanos de cada Estado miembro por consumir cigarrillos hay que dividir la presión fiscal entre la renta per cápita, lo que puede hacerse dividiendo el producto interior bruto entre el número de habitantes. Sin embargo, en este trabajo se ha optado por ponderar la renta per cápita en función del poder adquisitivo, por lo que se ha tomado en el denominador el PIB por habitante expresado en tanto por uno de unidades de poder adquisitivo, y posteriormente, a efectos de realizar comparaciones internacionales, se han ajustado los resultados obtenidos tomando como base la Europa de los Veintiocho (UE 28 = 100).

Del Cuadro 9.4. se desprende que Bulgaria y Grecia son los países que mayor presión fiscal soportan y son también los que someten a un mayor esfuerzo fiscal a sus ciudadanos por el consumo de cigarrillos. En general, los nuevos socios comunitarios (los países del Este) gravan a sus ciudadanos por el consumo de tabaco con mayor fiscalidad en términos de producto interior bruto y por habitante en paridad de poder de compra en comparación con la fiscalidad soportada por los socios más antiguos.

Por países Suecia es el Estado miembro con menor presión fiscal (0,21%) y a la vez donde el esfuerzo fiscal de sus ciudadanos es también menor (0,1642%). Países Bajos, Finlandia, Dinamarca y Bélgica también presentan niveles de presión bajos (inferiores al 0,45%) y porcentajes muy bajos de esfuerzo fiscal. Grecia es el país de la Europa de los Quince con mayor presión fiscal (1,37%) seguida por Luxemburgo (0,87%). Sin embargo, mientras que Grecia también es el país de los socios más antiguos con mayor esfuerzo fiscal (1,83%), Luxemburgo es el tercer país de la Europa de los Quince que presenta un menor esfuerzo fiscal (0,33%). En definitiva, son los nuevos países adheridos a la Unión Europea los que soportan una mayor presión fiscal, superior a la media comunitaria y, a la vez, un mayor esfuerzo fiscal; de hecho, la brecha es mayor en el caso del esfuerzo fiscal que en el de la presión fiscal.

España se encuentra en una posición intermedia tanto en presión fiscal (0,62%) como en el esfuerzo fiscal soportado (0,65%), ocupando el puesto decimoséptimo en presión fiscal y decimoquinto en esfuerzo fiscal soportado. Cuando se considera la Europa de los Quince España ocupa el tercer lugar con mayores cargas de presión fiscal y esfuerzo fiscal asociadas al consumo de cigarrillos (0,51% y 0,47% respectivamente), sólo superados por Grecia y Portugal, y presenta valores que triplican y cuadruplican a los obtenidos en Suecia.

¹¹⁴ En el caso de España, a efectos de comparar la recaudación estimada en los escenarios 1, 2, 3 y 4 con la recaudación efectiva existente en 2013, esta investigación como punto de partida no ha tomado la recaudación que aparece en el cuadro, sino la recaudación calculada al aplicar los tipos impositivos medios existentes en 2013 a las cajetillas vendidas ese año que aparecen reflejadas en el Informe de Recaudación Tributaria publicado por la AEAT en 2015, en el que los datos recaudatorios del ejercicio 2013 ya son definitivos (ver explicación en página 285).

CUADRO 9.4.
PRESIÓN FISCAL Y ESFUERZO FISCAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE
CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013
(millones de euros y porcentajes)

ESTADO MIEMBRO	RECAUDACIÓN CIGARRILLOS	PIBpm	PRESIÓN FISCAL	PIB PER CÁPITA (unidades de poder adquisitivo) (100 = EU 28)	ESFUERZO FISCAL
Bulgaria	908,45	39,94	2,27%	47	4,84%
Grecia	2.503,16	182,05	1,37%	75	1,83%
Eslovenia	410,99	35,27	1,17%	83	1,40%
Polonia	4.370,25	389,7	1,12%	68	1,65%
Croacia	474,16	43,13	1,10%	61	1,80%
Chipre	178,67	16,5	1,08%	86	1,26%
República Checa	1.611,71	149,49	1,08%	80	1,35%
Malta	69,35	7,26	0,95%	87	1,10%
Eslovaquia	636,35	72,13	0,88%	76	1,16%
Estonia	161,29	18,43	0,87%	72	1,22%
Luxemburgo	394,83	45,48	0,87%	264	0,33%
Hungría	838,66	97,95	0,86%	67	1,28%
Portugal	1.193,26	165,69	0,72%	75	0,96%
Irlanda	1.052,86	164,05	0,64%	126	0,51%
Italia	9.889,80	1.560,02	0,63%	98	0,65%
Letonia	146,39	23,37	0,63%	67	0,93%
España	6.351,37	1.022,99	0,62%	95	0,65%
Lituania	207,66	34,63	0,60%	74	0,81%
Reino Unido	10.255,53	1.899,10	0,54%	106	0,51%
Austria	1.662,10	313,07	0,53%	129	0,41%
Francia	9.783,56	2.059,85	0,47%	108	0,44%
Alemania	12.213,84	2.737,60	0,45%	124	0,36%
Bélgica	1.661,26	382,69	0,43%	119	0,36%
Dinamarca	1.055,81	248,97	0,42%	125	0,34%
Finlandia	746,75	193,44	0,39%	112	0,34%
Países Bajos	1.750,00	602,66	0,29%	127	0,23%
Suecia	877,46	420,85	0,21%	127	0,16%
Rumanía	n.d.	142,25	n.d.	54	n.d.
UE (15)	61.392,00	11.998,52	0,51%	110	0,47%
UE (25)	70.023	12.985,51	0,54%	103	0,52%
UE (27)	70.931	13.025,45	0,54%	100	0,54%
UE (28)	71.406	13.068,58	0,55%	100	0,55%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Además de la presión fiscal y el esfuerzo fiscal, existen una serie de ratios o cocientes con significación económica, cuyo análisis es preciso acometer dada la existencia de normas comunitarias que los regulan limitando sus valores. Concretamente son los ratios que miden la relación existente entre el impuesto específico y la carga fiscal, por una parte, y la relación entre el impuesto especial global y el precio ponderado de venta, por otra.

La relación existente entre impuesto especial global y el precio ponderado de venta es la expresada en el Cuadro 9.5., en el que también se ha recogido el cociente entre la carga impositiva total (impuesto especial específico y proporcional más IVA) y el precio medio ponderado de venta.

En aquellos Estados miembros que producen o importan cigarrillos con precios caros el tipo específico es elevado mientras que el tipo proporcional es bajo, con la finalidad de que no existan diferencias importantes de imposición en función del precio; es el caso de Alemania, Dinamarca, Irlanda, Países Bajos y Reino Unido. Al contrario sucede en los Estados miembros en que se producen o importan cigarrillos con precios baratos, en los que prevalece el tipo especial *ad valorem* sobre el componente específico, lo que facilita que la recaudación se incremente con los aumentos de precio; caso, por ejemplo, de Austria, Bélgica, España, Finlandia, Italia o Luxemburgo.

Grecia es el Estado miembro con mayor fiscalidad sobre el consumo de los cigarrillos: un 87,45% del precio medio ponderado de venta, seguido de Reino Unido (87,31%), Polonia (84,61%) y Estonia (84,02%); mientras que los países que menos impuestos aplican a los cigarrillos son Luxemburgo (72,01 %) e Italia (75,59 %).

Cuando se considera la incidencia de los impuestos especiales sobre el precio de venta se constata que Luxemburgo es el Estado miembro que menos grava con accisas a los cigarrillos, a pesar de que el impuesto específico y el proporcional representan más de la mitad del precio de venta (57,01 %). Por su parte, en el Reino Unido más de dos de cada tres euros del precio de venta corresponden a impuestos especiales (70,64%), al igual que ocurre con Grecia (68,75%).

CUADRO 9.5.
RELACIÓN ENTRE EL IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL,
LA CARGA FISCAL Y EL PRECIO PONDERADO DE VENTA DE
LOS CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	AD VALOREM (% precio venta)	PRECIO DE VENTA (euros)	IMPUESTO AD VALOREM (euros por cajetilla)	IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (euros por 1.000 cigarrillos)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (% precio medio ponderado de venta)	CARGA FISCAL (% precio medio ponderado de venta)
Alemania	1,89	21,80	4,93	1,07	1,89	148,14	60,10	76,07
Austria	0,70	42,00	4,04	1,70	0,70	119,88	59,32	75,99
Bélgica	0,44	50,41	4,77	2,41	0,44	142,30	59,62	76,98
Bulgaria	1,03	23,00	2,36	0,54	1,03	78,75	66,82	83,49
Chipre	1,10	34,00	3,91	1,33	1,10	121,47	62,13	77,38
Croacia	0,53	37,00	2,53	0,94	0,53	73,35	57,97	77,97
Dinamarca	3,13	1,00	5,33	0,05	3,13	159,13	59,67	79,67
Eslovaquia	1,19	23,00	2,87	0,66	1,19	92,52	64,44	81,11
Eslovenia	1,22	24,55	2,95	0,72	1,22	97,00	65,76	83,79
España	0,48	51,00	4,35	2,22	0,48	135,03	62,08	79,44
Estonia	0,90	33,00	2,62	0,86	0,90	88,23	67,35	84,02
Finlandia	0,45	52,00	4,50	2,34	0,45	139,55	62,00	81,35
Francia	0,92	49,70	6,10	3,03	0,92	197,34	64,70	81,09
Grecia	1,60	20,00	3,28	0,66	1,60	112,82	68,75	87,45
Hungría	0,88	31,00	2,93	0,91	0,88	89,33	60,88	82,14

Nota: Los datos están calculados para la clase de cigarrillos más vendida en cada Estado miembro a fecha 1 de julio de 2013. En el caso de España se han tomado 4,35 euros como precio medio ponderado de venta de una cajetilla (sin incluir en el IVA el Recargo de Equivalencia).

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

CUADRO 9.5. (continuación)
RELACIÓN ENTRE EL IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL,
LA CARGA FISCAL Y EL PRECIO PONDERADO DE VENTA DE
LOS CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (por cajetilla)	AD VALOREM (% precio venta)	PRECIO DE VENTA (euros)	IMPUESTO AD VALOREM (por cajetilla)	IMPUESTO ESPECÍFICO (por cajetilla)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (euros por 1.000 cigarrillos)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (% precio medio ponderado de venta)	CARGA FISCAL (% precio medio ponderado de venta)
Irlanda	4,75	8,83	8,92	0,79	4,75	277,07	62,12	80,84
Italia	0,21	53,69	4,56	2,45	0,21	132,76	58,23	75,59
Letonia	0,72	34,00	2,57	0,87	0,72	79,55	61,98	79,34
Lituania	0,86	25,00	2,38	0,60	0,86	72,62	61,01	78,37
Luxemburgo	0,35	48,11	3,95	1,90	0,35	112,46	57,01	72,01
Malta	1,54	25,00	4,14	1,03	1,54	128,70	62,23	77,48
Países Bajos	3,40	2,36	5,29	0,12	3,40	176,11	66,55	83,91
Polonia	0,92	31,41	2,65	0,83	0,92	87,48	65,91	84,61
Portugal	1,59	20,00	3,85	0,77	1,59	117,87	61,26	79,96
Reino Unido	4,42	16,50	8,15	1,35	4,41	288,02	70,64	87,31
República Checa	0,93	27,00	2,76	0,75	0,93	83,51	60,51	77,87
Rumanía	1,13	19,00	2,64	0,50	1,13	81,78	61,98	81,33
Suecia	3,33	1,00	5,91	0,06	3,33	169,37	57,27	77,27
EU (15)	1,84	29,23	5,27	1,54	1,84	161,86	64,20	81,55
EU (25)	1,52	29,05	4,53	1,32	1,52	134,73	62,51	79,86
EU (27)	1,48	28,46	4,40	1,25	1,48	130,70	62,16	79,51
EU (28)	1,45	28,76	4,36	1,25	1,45	128,65	62,03	79,39

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

De acuerdo con las directivas comunitarias armonizadoras en todos los Estados miembros el impuesto especial global debe ser como mínimo el 57% y alcanzar como mínimo una cuantía de 64 euros por cada 1.000 unidades, salvo excepciones (ver capítulo 6 de esta investigación). En el Cuadro 9.5. anterior se constata que todos los Estados miembros cumplen los dos requisitos anteriores.

El Cuadro 9.6. informa de la relación existente entre el impuesto especial específico y la carga fiscal total soportada por los cigarrillos correspondiente al año 2013 en los países que integran la Unión Europea. De él se desprende que existe una gran disparidad entre los Estados miembros en cuanto al valor que alcanza la ratio tipo específico entre carga fiscal, con un amplio intervalo de variación entre países. Así, el país que mayor tipo especial específico presenta en relación con la carga fiscal soportada por el consumo de cigarrillos es Holanda (76,498%), seguido por Dinamarca (73,64%) y Suecia (72,82%); en el lado opuesto se sitúan Italia (6,00%), Bélgica (11,97%) y Finlandia (12,29%), que son países en los que el componente específico es bajo respecto de la carga fiscal. En España la ratio entre el Impuesto Especial Específico y la carga fiscal se sitúa en el 14,25% en el escenario 0.

No obstante, y de acuerdo con las directivas comunitarias armonizadoras, todos los Estados miembros cumplen el mandato que exige que la ratio que relaciona el impuesto específico con la carga fiscal total (impuesto especial específico, impuesto especial proporcional más el IVA) debe situarse ente el 5% y el 76,5% hasta el 31 de diciembre de 2013.

CUADRO 9.6.
IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO Y CARGA FISCAL SOPORTADOS POR
LOS CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013

ESTADOS MIEMBROS	IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO (euros cajetilla)	CARGA FISCAL (euros cajetilla)	RELACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO CON LA CARGA FISCAL (%)
Alemania	1,8880	3,7501	50,35
Austria	0,7000	3,0714	22,79
Bélgica	0,4398	3,6747	11,97
Bulgaria	1,0328	1,9678	52,48
Chipre	1,1000	3,0257	36,36
Croacia	0,5306	1,9732	26,89
Dinamarca	3,1292	4,2492	73,64
Eslovaquia	1,1900	2,3292	51,09
Eslovenia	1,2158	2,4719	49,18
España	0,4820	3,3821	14,25
Estonia	0,9000	2,2014	40,88
Finlandia	0,4500	3,6620	12,29
Francia	0,9150	4,9464	18,50
Grecia	1,6000	2,8701	55,75
Hungría	0,8768	2,4105	36,37
Irlanda	4,7538	7,2113	65,92
Italia	0,2069	3,4468	6,00
Letonia	0,7182	2,0366	35,26
Lituania	0,8572	1,8656	45,95
Luxemburgo	0,3512	2,8410	12,36
Malta	1,5400	3,2047	48,05
Países Bajos	3,3972	4,4409	76,50
Polonia	0,9158	2,2461	40,77
Portugal	1,5878	3,0771	51,60
Reino Unido	4,4148	7,1197	62,01
República Checa	0,9250	2,1493	43,04
Rumanía	1,1342	2,1463	52,85
Suecia	3,3282	4,5702	72,82
EU (15)	1,8429	4,2979	42,88
EU (25)	1,5153	3,6174	41,89
EU (27)	1,4833	3,4997	42,38
EU (28)	1,4493	3,4584	41,91

Nota: Los datos están calculados para la clase de cigarrillos más vendida en cada Estado miembro a fecha 1 de julio de 2013. En el caso de España se han tomado 4,35 euros como precio medio ponderado de venta de una cajetilla (sin incluir en el IVA el Recargo de Equivalencia).

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

9.3.2. Predicciones relativas a la modificación de los componentes impositivos del impuesto especial sobre los cigarrillos en el escenario 1

Como punto de partida para el análisis empírico del **escenario 1** se toman los valores medios de los tipos impositivos (*ad valorem* o proporcional y específico) del impuesto especial sobre los cigarrillos en la **Unión Europea de los Quince (UE-15)** en el año 2013 (Cuadro 9.7.).

CUADRO 9.7.
TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO ESPECIAL
SOBRE CIGARRILLOS EN UE-15.
(a 1 de julio de 2013)

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (euros cajetilla)	AD VALOREM (% s/ PVP)
Alemania	1,888	21,800
Austria	0,700	42,000
Bélgica	0,440	50,410
Dinamarca	3,129	1,000
España	0,482	51,000
Finlandia	0,450	52,000
Francia	0,915	49,700
Grecia	1,600	20,000
Irlanda	4,754	8,830
Italia	0,207	53,690
Luxemburgo	0,351	48,110
Países Bajos	3,397	2,360
Portugal	1,588	20,000
Reino Unido	4,415	16,500
Suecia	3,328	1,000
EU(15)	1,843	29,227

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Una vez conocidos los tipos de gravamen del impuesto especial que grava los cigarrillos, se **ajustan** a los valores medios obtenidos para los países que integran la Unión Europea de los Quince que son: 1,843 euros de impuesto específico por cajetilla, y 29,227 de impuesto proporcional en tanto por ciento sobre el precio de venta. El nuevo precio de venta se determina conforme a la Ecuación 2 descrita en el apartado 9.1. de este capítulo:

$$P = p + F + 0,085P = p + e + aP + ip + ie + iaP + 0,085P$$

Además, tal y como se ha expuesto en la metodología aplicada, se parte de la hipótesis de que los precios antes de impuestos permanecen invariables ante los cambios en los tipos impositivos, es decir, los fabricantes o comercializadores de los cigarrillos no

alteran los precios antes de impuestos ante las variaciones producidas en los impuestos y, por tanto, no asumen las variaciones de impuestos que recaen sobre los cigarrillos; es decir, no existe traslación vía precios ya que la demanda de tabaco es bastante inelástica o rígida. Por tanto, se presupone que los precios antes de impuestos permanecen constantes ya que la finalidad de este estudio es analizar cómo varía la recaudación por efectos impositivos, no por otros factores como el incremento de competencia entre las compañías comercializadoras de los cigarrillos a consecuencia de las subidas de impuestos o la existencia de pactos entre ellas para mantener precios de venta.

Efectuando los cálculos del ajuste para el caso de cigarrillos vendidos en España al tipo normal se obtienen los resultados del Cuadro 9.8.

CUADRO 9.8.
IMPOSICIÓN SOBRE CIGARRILLOS EN ESPAÑA
AJUSTADA AL PROMEDIO UE-15. AÑO 2013

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-15
Precio antes de impuestos (euros cajetilla)	0,545	0,545
Tipo especial específico (euros cajetilla)	0,432	1,843
Tipo especial <i>Ad valorem</i> (% s/precio de venta)	52,04%	29,23%
Tipo impositivo IVA (tanto por uno s/ precio de venta: 21% más 1,75% por recargo de equivalencia)	22,75%	22,75%
Margen comercial (tanto por uno)	0,085	0,085
PVP (euros)	4,3416	5,2702

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

En el Cuadro 9.9. se expresan los datos anteriores por cajetilla de 20 cigarrillos al ser esta la unidad de referencia.

CUADRO 9.9.
GRAVAMEN SOPORTADO POR CAJETILLA DE TABACO
EN ESPAÑA AJUSTADA AL PROMEDIO UE-15. AÑO 2013
(euros por cajetilla)

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-15
PRECIO ANTES IMPUESTOS	0,545	0,5450
Impuesto especial:	2,691	3,3835
* Específico	0,432	1,8430
* <i>Ad valorem</i>	2,259	1,5405
IVA	0,736	0,8937
CARGA FISCAL	3,427	4,2772
MARGEN COMERCIAL	0,369	0,4480
PVP	4,341	5,2702
Variación precio de venta tras ajuste		21,4042%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Tras calcular el nuevo precio de venta al público (5,2702 euros por cajetilla) se procede a estimar la nueva demanda de cigarrillos, que es función de: el precio de los propios cigarrillos, el precio de otras labores de tabaco o productos sustitutivos, la renta disponible y las políticas de control del tabaquismo emprendidas. Para su estimación se han utilizado los modelos citados en el apartado 9.1. siguiendo la metodología de Lien Nguyen, Gunnar Rosenqvist y Markku Pekurinen (2012).

En esta investigación se ha elegido como valor de la elasticidad -0,232, que corresponde a la elasticidad estimada a largo plazo en los modelos de ajuste parcial y adición racional. Esto significa que un aumento del uno por ciento en el precio de los cigarrillos origina una reducción del consumo de 0,232 euros.

A partir del valor estimado de la elasticidad (-0,232) y conociendo que el nuevo precio estimado de venta de los cigarrillos se incrementa en un 21,4042% al ajustar los tipos de gravamen sobre el consumo de cigarrillos en España a los de la UE 15 (pasa 4,3410 euros a 5,2702 euros), se estima que la nueva demanda de cigarrillos para el ejercicio 2013 desciende en un 4,9658% (resultado de multiplicar 21,4042% por -0,232).

El descenso de la demanda de tabaco solo afecta a los cigarrillos gravados al tipo normal, puesto que los cigarrillos sometidos a tipos de gravamen mínimos no experimentarán variación alguna en su demanda. Con los tipos impositivos ajustados a los valores promedio de la Unión Europea de los Quince el importe del nuevo impuesto especial ascendería a 3,3835 euros por cajetilla de 20 cigarrillos, lo que es equivalente a 169,175 euros (3,3835 euros por 1.000/20) por cada 1.000 cigarrillos. Este importe supera, por una parte, el límite correspondiente al tipo mínimo de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos y, por otra, su precio de venta equivale a 263,51 euros por cada 1.000 cigarrillos (5,2702 por 50 cajetillas de 20 cigarrillos cada una), importe que es superior a 196,00 euros por cada 1.000 cigarrillos; cantidades que determinarían la aplicación del

tipo mínimo incrementado según el artículo 60 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales para 2013:

El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.

De esta forma, se obtiene que la nueva demanda de cigarrillos a tipo normal en España, que procede de ajustar los tipos de gravamen a los valores promedios europeos, se situaría en 1.874.849,490 miles de cajetillas, manteniéndose la demanda de cigarrillos a tipos mínimos en 178.845 miles de cajetillas, tal y como se recoge en el Cuadro 9.10.

CUADRO 9.10.
ESTIMACIÓN DE LA DEMANDA DE CIGARRILLOS
EN ESPAÑA AJUSTADA AL PROMEDIO UE-15. AÑO 2013.
(miles de cajetillas)

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE 15
Demanda de cajetillas a tipo normal	1.972.815	1.874.849,49
Demanda de cajetillas a tipo mínimo	178.845	178.845
Demanda total de cajetillas	2.151.660	2.053.694,49
Variación en la demanda tras el ajuste		-4,55%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Una vez comprobada que la modificación de los precios de los cigarrillos, producida por el ajuste de los tipos impositivos del impuesto especial español al promedio de los tipos especiales específicos y *ad valorem* de la Europa de los Quince, origina una disminución de la demanda de los cigarrillos del 4,55%, se pueden calcular los efectos que dicha variación ocasiona en la recaudación impositiva.

El efecto sobre la recaudación tributaria provocado por el aumento del precio de venta al público de los cigarrillos, como consecuencia del incremento de la carga fiscal que soportan los mismos, se calcula comparando la recaudación tributaria existente antes de la subida (tipo de gravamen anterior por las ventas previas a la subida) con la recaudación tributaria después de la subida (tipo de gravamen posterior a la subida por la demanda estimada posterior a la subida). Realizando estos cálculos se obtienen los datos de recaudación reflejados en el Cuadro 9.11.

CUADRO 9.11.
VARIACIÓN EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE
CIGARRILLOS AJUSTADA AL PROMEDIO UE-15. ESPAÑA AÑO 2013.
(miles de cajetillas y miles de euros)

RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS SOBRE CIGARRILLOS A TIPO NORMAL. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE 15
Demanda de cajetillas a tipo normal	1.972.815	1.874.849,49
Recaudación por impuesto especial	5.308.845,17	6.343.490,64
Recaudación por IVA	1.451.991,84	1.675.602,02
Carga fiscal sobre cigarrillos	6.760.837,01	8.019.092,66
Variación de la recaudación tras el ajuste		18,61%
RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS SOBRE CIGARRILLOS A TIPO MÍNIMO. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE 15
Demanda de cajetillas a tipo mínimo	178.845	178.845
Recaudación por impuesto especial	454.266,30	454.266,30
Recaudación por IVA	118.395,39	118.395,39
Carga fiscal sobre cigarrillos	572.661,69	572.661,69
Variación de la recaudación tras el ajuste		0,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Como consecuencia del incremento del precio de la cajetilla a tipo normal de 0,929 céntimos (pasa de 4,341 a 5,270 euros –ver Cuadro 9.9. anterior-), la nueva demanda estimada de los cigarrillos a tipo normal se reduce en 97.965,51 miles de cajetillas (pasan de 1.972.815 miles de cajetillas a 1.874.849,49) y, en consecuencia, la demanda total de cigarrillos (suma de cigarrillos a tipo normal más cigarrillos a tipos mínimos) pasa de 2.151.660 miles de cajetillas a 2.053.694,49 miles de cajetillas, experimentando un descenso del 4,55%. La **recaudación total de cigarrillos a tipo normal** (por impuesto especial e IVA) pasaría de 6.760.837,01 miles de euros a 8.019.092,66 miles de euros, lo que supone **un aumento de los ingresos impositivos del 18,61%**.

La demanda de los cigarrillos a tipos mínimos no experimenta variaciones, por las razones anteriormente expuestas, permaneciendo en 178.845,00 miles de cajetillas. En consecuencia, la **carga fiscal total sobre los cigarrillos a tipos mínimos** (impuesto especial *ad valorem*, impuesto especial específico e IVA) **no experimentaría modificación alguna**, manteniendo la recaudación en 572.661,69 miles de euros.

En términos totales la recaudación por la imposición especial sobre cigarrillos se incrementaría un 17,95%, al pasar de 5.763.111,465 miles de euros a 6.797.756,936 miles de euros, mientras que la carga fiscal total (suma de la recaudación por impuesto específico, impuesto *ad valorem* e IVA) aumentaría un 17,16%, al pasar de

7.333.498,695 miles de euros a 8.591.754,347 miles de euros, tal y como muestra el Cuadro 9.12.

CUADRO 9.12.
CARGA FISCAL DE LOS CIGARRILLOS AJUSTADA
AL PROMEDIO UE-15. ESPAÑA AÑO 2013.
(miles de euros)

RECAUDACIÓN TOTAL POR IMPUESTOS SOBRE LOS CIGARRILLOS ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE 15
Recaudación sobre cigarrillos por II.EE.	5.763.111,465	6.797.756,94
Recaudación sobre cigarrillos por IVA	1.570.387,23	1.793.997,41
Variación de la recaudación por II.EE.		17,95%
Variación de la recaudación por IVA		14,24%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Al calcular la recaudación per cápita después de realizar al ajuste al promedio de tipos impositivos de la Unión Europea de los Quince, puede observarse que la recaudación derivada del impuesto especial sobre los cigarrillos aumenta un 17,95%, pasando de 123,33 euros a 145,48 euros, mientras que la carga fiscal per cápita total asociada a los mismos, obtenida como la suma de la recaudación por impuesto especial específico y proporcional más el IVA, aumenta un 17,16% al pasar de 156,94 euros a 183,87 euros (Cuadro 9.13.).

**CUADRO 9.13.
RECAUDACIÓN PER CÁPITA DE LOS CIGARRILLOS
AJUSTADA AL PROMEDIO UE-15. ESPAÑA AÑO 2013.**

RECAUDACIÓN PER CÁPITA POR IMPUESTOS SOBRE LOS CIGARRILLOS ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE 15	TASA DE INCREMENTO
Recaudación por II.EE. (miles de euros)	5.763.111,465	6.797.756,936	17,95%
Carga fiscal (II.EE. más IVA) (miles de euros)	7.333.498,695	8.591.754,347	17,16%
Población (miles de habitantes)	46.727,89	46.727,89	---
Recaudación de II.EE. por habitante (euros)	123,33	145,48	17,95%
Carga fiscal por habitante (euros)	156,94	183,87	17,16%

Nota: La carga fiscal de los cigarrillos incluye la recaudación por impuesto especial sobre cigarrillos, la recaudación por impuesto especial proporcional y la recaudación por IVA sin incluir el Recargo de Equivalencia.

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Si en el caso de España se divide la recaudación estimada del impuesto especial sobre cigarrillos, tras el ajuste de los tipos impositivos españoles del impuesto especial sobre los cigarrillos a los valores promedios específicos y proporcionales vigentes en la Unión Europea de los Quince, entre el producto interior bruto español se obtendría la presión fiscal que soportaría el consumo de cigarrillos en nuestro país. Los resultados obtenidos muestran un incremento en la presión fiscal del 17,95%, al pasar del 0,56336% al 0,66450%, tal y como refleja el Cuadro 9.14.

**CUADRO 9.14.
PRESIÓN FISCAL Y ESFUERZO FISCAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE
CIGARRILLOS AJUSTADA AL PROMEDIO UE-15. ESPAÑA AÑO 2013.**

PRESIÓN Y ESFUERZO FISCAL ASOCIADOS A LOS CIGARRILLOS. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE 15
Recaudación por I.I.E.E. (miles de euros)	5.763.111,465	6.797.756,936
PIB (miles de millones de euros)	1.022,988	1.022,988
Presión fiscal	0,56336%	0,66450%
Renta per cápita ponderada en función del poder adquisitivo ajustada a la proporción EU (15) = 100	95	95
Esfuerzo fiscal	0,59301%	0,69947%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

A la hora de calcular el esfuerzo fiscal se ha optado por ponderar la renta per cápita en función del poder adquisitivo, por lo que se ha tomado en el denominador el PIB por habitante expresado en tanto por uno de unidades de poder adquisitivo y, posteriormente, a efectos de hacer comparaciones, se han ajustado los resultados a la proporción UE-15 = 100. De esta manera el esfuerzo fiscal representa el sacrificio que hacen los ciudadanos españoles por el consumo de cigarrillos sujeto a los tipos impositivos promedio europeos en la nueva situación estimada. El resultado obtenido es que España soporta un incremento del esfuerzo fiscal del 17,95%, al pasar del 0,59301% con los tipos vigentes en el año 2013 al 0,69947% que resultaría si se aplicasen como tipos de gravamen los correspondientes al promedio de la Europa de los Quince.

Además de la presión fiscal y el esfuerzo fiscal, existen otros ratios o cocientes con significación económica que son tenidos en cuenta en esta predicción al existir normas comunitarias regulatorias que limitan sus valores. Estas ratios miden la relación existente entre el impuesto especial específico y la carga fiscal, y la relación entre el impuesto especial global (suma del componente específico y *ad valorem*) y el precio ponderado de venta.

La relación existente entre el impuesto especial global (suma del impuesto especial proporcional y el impuesto especial específico) y el precio ponderado de venta, en la nueva situación estimada con tipos impositivos promedio de la Unión Europea de los

Quince, da como resultado que España pasa de una ratio del 61,99%¹¹⁵ al 64,20%, no alterando significativamente la posición de nuestro país en el conjunto de países de la Unión Europea de los Quince. Como ya ha sido expuesto en capítulos anteriores de esta investigación, esta ratio de acuerdo con las directivas comunitarias armonizadoras debe ser como mínimo el 57% hasta el 1 de enero de 2014, salvo para aquellos Estados miembros que alcancen un impuesto especial de 101,00 euros por cada 1.000 cigarrillos y, además, debe alcanzar un impuesto mínimo de 64,00 euros por cada 1.000 cigarrillos.

Por consiguiente, España en la nueva situación correspondiente a este escenario 1 cumpliría con los dos requisitos exigidos por normativa comunitaria: el impuesto especial por 1.000 cigarrillos sería de 169,16 euros (superior a 64 euros) y el porcentaje entre impuesto especial global y el precio ponderado de venta se situaría en 64,20% (por encima del mínimo de 57%), tal y como se aprecia en el Cuadro 9.15.

CUADRO 9.15.
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE CIGARRILLOS COMO PORCENTAJE
DEL PRECIO MEDIO PONDERADO DE VENTA AJUSTADO
AL PROMEDIO UE-15. ESPAÑA AÑO 2013.

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	AD VALOREM (% precio de venta)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (euros por 1.000 cigarrillos)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (% del precio medio ponderado de venta)
Alemania	1,888	21,80	148,14	60,10
Austria	0,700	42,00	119,88	59,32
Bélgica	0,440	50,41	142,30	59,62
Dinamarca	3,129	1,00	159,13	59,67
España	1,843	29,23	169,16	64,20
Finlandia	0,450	52,00	139,55	62,00
Francia	0,915	49,70	197,34	64,70
Grecia	1,600	20,00	112,82	68,75
Irlanda	4,754	8,83	277,07	62,12
Italia	0,207	53,69	132,76	58,23
Luxemburgo	0,351	48,11	112,46	57,01
Países Bajos	3,397	2,36	176,11	66,55
Portugal	1,588	20,00	117,87	61,26
Reino Unido	4,415	16,50	288,02	70,64
Suecia	3,328	1,00	169,37	57,27

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Comparando la relación entre el impuesto específico y la carga fiscal total soportada en la situación estimada (considerando la aplicación de los tipos impositivos promedio de la UE-15), se obtendría que España pasaría de tener una ratio de 12,815%¹¹⁶ a una ratio del 43,79%, lo que supone un considerable incremento del peso del componente

¹¹⁵ Que se obtiene sumando 2,259 euros por cajetilla correspondientes al Impuesto Especial *ad valorem* (proporcional) más 0,432 euros por cajetilla del Impuesto Especial Específico, y dividiendo el resultado entre 4,341 correspondiente al PVP por cajetilla (ver Cuadro 9.9).

¹¹⁶ Que se obtiene dividiendo 0,432 euros por cajetilla del Impuesto Especial Específico antes del ajuste entre 3,3709 euros por cajetilla que es la carga fiscal incluyendo el IVA sin recargo de equivalencia.

específico sobre el precio de los cigarrillos. De acuerdo con las directivas comunitarias esta ratio debe situarse ente el 5% y el 76,5% hasta el 31 de diciembre de 2013, por lo que España seguiría cumpliendo este requisito, tal y como se aprecia en el Cuadro 9.16.

CUADRO 9.16.
PRINCIPALES RESULTADOS DERIVADOS DEL ESCENARIO 1: TIPOS
IMPOSITIVOS AJUSTADOS AL PROMEDIO DE LA UE-15. AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	CARGA FISCAL (euros por cajetilla)	RELACIÓN IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO CON CARGA FISCAL (%)
Alemania	1,89	3,75	50,35
Austria	0,70	3,07	22,79
Bélgica	0,44	3,67	11,97
Dinamarca	3,13	4,25	73,64
España	1,84	4,21	43,79
Finlandia	0,45	3,66	12,29
Francia	0,92	4,95	18,50
Grecia	1,60	2,87	55,75
Holanda	3,40	4,44	76,50
Irlanda	4,75	7,21	65,92
Italia	0,21	3,45	6,00
Luxemburgo	0,35	2,84	12,36
Portugal	1,59	3,08	51,60
Reino Unido	4,41	7,12	62,01
Suecia	3,33	4,57	72,82

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

9.3.3. Predicciones relativas a la modificación de los componentes impositivos del impuesto especial sobre los cigarrillos en el escenario 2

Como punto de partida para el análisis empírico del **escenario 2** se toman los valores medios de los tipos impositivos (*ad valorem* o proporcional y específico) del impuesto especial sobre los cigarrillos en la **Unión Europea de los Veinticinco (UE-25)** en 2013 (Cuadro 9.17.).

CUADRO 9.17.
TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO ESPECIAL
SOBRE CIGARRILLOS EN UE-25
(a 1 de julio de 2013)

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (euros cajetilla)	AD VALOREM (% s/ PVP)
Alemania	1,888	21,80
Austria	0,700	42,00
Bélgica	0,440	50,41
Chipre	1,100	34,00
Dinamarca	3,129	1,00
Eslovaquia	1,190	23,00
Eslovenia	1,216	24,55
España	0,482	51,00
Estonia	0,900	33,00
Finlandia	0,450	52,00
Francia	0,915	49,70
Grecia	1,600	20,00
Hungría	0,877	31,00
Irlanda	4,754	8,83
Italia	0,207	53,69
Letonia	0,718	34,00
Lituania	0,857	25,00
Luxemburgo	0,351	48,11
Malta	1,540	25,00
Países Bajos	3,397	2,360
Polonia	0,916	31,41
Portugal	1,588	20,00
Reino Unido	4,415	16,50
República Checa	0,925	27,00
Suecia	3,328	1,00
UE (25)	1,515	29,054

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Una vez conocidos los tipos de gravamen del impuesto especial que grava los cigarrillos, se **ajustan** a los valores medios obtenidos para los países que integran la Unión Europea de los Veinticinco que son: 1,515 euros de impuesto específico por cajetilla y 29,054 euros por impuesto proporcional en tanto por ciento sobre el precio de venta. El nuevo precio de venta se determina conforme a la Ecuación 2 descrita en el apartado 9.1. de este capítulo:

$$P = p + F + 0,085P = p + e + aP + ip + ie + iaP + 0,085P$$

Además, tal y como se ha expuesto en la metodología aplicada, se parte de la hipótesis de que los precios antes de impuestos permanecen invariables ante los cambios en los tipos impositivos, es decir, los fabricantes o comercializadores de los cigarrillos no alteran los precios antes de impuestos ante las variaciones producidas en los impuestos y, por tanto, no asumen las variaciones de impuestos que recaen sobre los cigarrillos; es decir, no existe traslación vía precios ya que la demanda de tabaco es bastante inelástica o rígida. Por tanto, se presupone que los precios antes de impuestos permanecen constantes ya que la finalidad de este estudio es analizar cómo varía la recaudación por efectos impositivos, y no por otros factores como el incremento de competencia entre las compañías comercializadoras de los cigarrillos a consecuencia de las subidas de impuestos o la existencia de pactos entre ellas para mantener precios de venta.

Efectuando los cálculos del ajuste para el caso de cigarrillos vendidos en España al tipo normal se obtienen los resultados del Cuadro 9.18.

CUADRO 9.18.
IMPOSICIÓN SOBRE CIGARRILLOS EN ESPAÑA
AJUSTADA AL PROMEDIO UE-25. AÑO 2013

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-25
Precio antes de impuestos (euros cajetilla)	0,545	0,545
Tipo especial específico (euros cajetilla)	0,432	1,515
Tipo especial <i>Ad valorem</i> (% s/precio de venta)	52,04%	29,05%
Tipo impositivo IVA (tanto por uno s/ precio de venta: 21% más 1,75% por recargo de equivalencia)	22,75%	22,75%
Margen comercial (tanto por uno)	0,085	0,085
PVP (euros)	4,3416	4,5294

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

En el Cuadro 9.19. se expresan los datos anteriores por cajetilla de 20 cigarrillos al ser esta la unidad de referencia.

CUADRO 9.19.
GRAVAMEN SOPORTADO POR CAJETILLA DE TABACO
EN ESPAÑA AJUSTADA AL PROMEDIO UE-25. AÑO 2013
(euros por cajetilla)

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-25
PRECIO ANTES IMPUESTOS	0,545	0,5450
Impuesto especial:	2,691	2,8313
* Específico	0,432	1,5153
* <i>Ad valorem</i>	2,259	1,3160
IVA	0,736	0,7681
CARGA FISCAL	3,427	3,5994
MARGEN COMERCIAL	0,369	0,3850
PVP	4,341	4,5294
Variación precio de venta tras ajuste		4,3402%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Tras calcular el nuevo precio de venta al público (4,5294 euros por cajetilla) se procede a estimar la nueva demanda de cigarrillos, que es función de: el precio de los propios cigarrillos, el precio de otras labores de tabaco o productos sustitutivos, la renta disponible y las políticas de control del tabaquismo emprendidas. Para su estimación se han utilizado los modelos citados en el apartado 9.1. de este capítulo, siguiendo la metodología de Lien Nguyen, Gunnar Rosenqvist y Markku Pekurinen (2012).

En esta investigación se ha elegido como valor de la elasticidad -0,232, que corresponde a la elasticidad estimada a largo plazo en los modelos de ajuste parcial y adición racional. Esto significa que un aumento del uno por ciento en el precio de los cigarrillos origina una reducción del consumo de 0,232 euros.

A partir del valor estimado de la elasticidad (-0,232) y conociendo que el nuevo precio estimado de venta de los cigarrillos se incrementa en un 4,3402% al ajustar los tipos de gravamen sobre el consumo de cigarrillos en España a los de la UE-25 (pasa 4,341 euros a 4,5294 euros), se estima que la nueva demanda de cigarrillos para el ejercicio 2013 desciende en un 1,0069% (resultado de multiplicar 4,3402% por -0,232).

El descenso de la demanda de tabaco solo afecta a los cigarrillos gravados al tipo normal, puesto que los cigarrillos sometidos a tipos de gravamen mínimos no experimentarán variación alguna en su demanda. Con los tipos impositivos ajustados a los valores promedio de la Unión Europea de los Veinticinco el importe del nuevo impuesto especial ascendería a 2,8313 euros por cajetilla de 20 cigarrillos, lo que es equivalente a 141,57 euros (2,8313 euros por 1.000/20) por cada 1.000 cigarrillos. Esta cantidad supera, por una parte, el límite del tipo mínimo de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos y, por otra, su precio de venta equivale a 226,47 euros por cada 1.000 cigarrillos, que es superior a 196,00 euros por cada 1.000 cigarrillos; cantidades que

determinarían la aplicación del tipo mínimo incrementado según el artículo 60 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales para 2013:

El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.

De esta forma, se obtiene que la nueva demanda de cigarrillos a tipo normal en España, que procede de ajustar los tipos de gravamen a los valores promedios de la Unión Europea de los Veinticinco, se situaría en 1.952.950,116 miles de cajetillas, manteniéndose la demanda de 178.845 miles de cajetillas a tipos de gravámenes mínimos, tal y como se recoge en el Cuadro 9.20.

CUADRO 9.20.
ESTIMACIÓN DE LA DEMANDA DE CIGARRILLOS
EN ESPAÑA AJUSTADA AL PROMEDIO UE-25. AÑO 2013
(miles de cajetillas)

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-25
Demanda de cajetillas a tipo normal	1.972.815	1.952.950,116
Demanda de cajetillas a tipo mínimo	178.845	178.845
Demanda total de cajetillas	2.151.660	2.131.795,116
Variación en la demanda tras el ajuste		-0,92%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Una vez comprobada que la modificación de los precios de los cigarrillos, producida por el ajuste de los tipos impositivos del impuesto especial español al promedio de los tipos especiales específicos y *ad valorem* de la Europa de los Veinticinco, origina una disminución de la demanda de los cigarrillos del 0,92%, se pueden calcular los efectos que dicha variación ocasionan en la recaudación impositiva.

El efecto sobre la recaudación tributaria provocado por el aumento del precio de venta al público de los cigarrillos, como consecuencia del incremento de la carga fiscal que soportan los mismos, se calcula comparando la recaudación tributaria existente antes de la subida (tipo de gravamen anterior por las ventas previas a la subida) con la recaudación tributaria después de la subida (tipo de gravamen posterior a la subida por la demanda estimada posterior a la subida). Realizando estos cálculos se obtienen los datos de recaudación reflejados en el Cuadro 9.21.

CUADRO 9.21.
VARIACIÓN EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE
CIGARRILLOS AJUSTADA AL PROMEDIO UE-25. ESPAÑA AÑO 2013
(miles de cajetillas y miles de euros)

RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS SOBRE CIGARRILLOS A TIPO NORMAL. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-25
Demanda de cajetillas a tipo normal	1.972.815	1.952.950,116
Recaudación por impuesto especial	5.308.845,165	5.529.389,122
Recaudación por IVA	1.451.991,84	1.500.077,43
Carga fiscal sobre cigarrillos	6.760.837,005	7.029.466,550
Variación de la recaudación tras el ajuste		3,97%
RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS SOBRE CIGARRILLOS A TIPO MÍNIMO. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-25
Demanda de cajetillas a tipo mínimo	178.845	178.845
Recaudación por impuesto especial	454.266,300	454.266,300
Recaudación por IVA	118.395,390	118.395,390
Carga fiscal sobre cigarrillos	572.661,690	572.661,690
Variación de la recaudación tras el ajuste		0,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Como consecuencia del incremento del precio de la cajetilla a tipo normal, (pasa de 4,3416 a 4,529408925), la nueva demanda estimada de los cigarrillos a tipo normal pasa de 1.972.815 miles de cajetillas a 1.952.950,116 miles, y la demanda total de cigarrillos (suma de cigarrillos a tipo normal más cigarrillos a tipo mínimo) pasa de 2.151.660 a 2.131.795,116 experimentando un descenso del 0,92%. La demanda de los cigarrillos a tipos mínimos no experimenta variaciones, por las razones anteriormente expuestas, permaneciendo en 178.845 miles de cajetillas. **La recaudación total de cigarrillos a tipo normal** (por impuesto especial e IVA) pasaría de 6.760.837,005 miles de euros a 7.029.466,550 miles, lo que supone **un aumento de los ingresos impositivos del 3,97%**.

La demanda de los cigarrillos a tipos mínimos no experimenta variaciones, por las razones anteriormente expuestas, permaneciendo en 178.845 miles de cajetillas. En consecuencia, la **carga fiscal total sobre los cigarrillos a tipos mínimos** (impuesto especial *ad valorem*, impuesto especial específico e IVA) **no experimentaría modificación alguna**, manteniendo la recaudación en 572.661,690 miles de euros.

En términos totales la recaudación por la imposición especial sobre cigarrillos se incrementaría un 3,83%, al pasar de 5.763.111,465 miles de euros a 5.983.655,422 miles de euros, mientras que la carga fiscal total (suma de la recaudación por impuesto específico, impuesto *ad valorem* e IVA) aumentaría un 3,66%, al pasar de 7.333.498,695 miles de euros a 7.602.128,240 miles de euros, tal y como muestra el Cuadro 9.22.

CUADRO 9.22.
CARGA FISCAL DE LOS CIGARRILLOS AJUSTADA
AL PROMEDIO UE-25. ESPAÑA AÑO 2013
(miles de euros)

RECAUDACIÓN TOTAL POR IMPUESTOS SOBRE LOS CIGARRILLOS ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-25
Recaudación sobre cigarrillos por II.EE.	5.763.111,465	5.983.655,422
Recaudación sobre cigarrillos por IVA	1.570.387,23	1.618.472,82
Variación de la recaudación por II.EE.		3,83%
Variación de la recaudación por IVA		3,06 %

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Al calcular la recaudación per cápita después de realizar al ajuste al promedio de tipos impositivos de la Unión Europea de los Veinticinco, puede observarse que la recaudación derivada del impuesto especial sobre los cigarrillos aumenta un 3,83%, pasando de 123,33 euros a 128,05 euros, mientras que la carga fiscal per cápita total asociada a los mismos, obtenida como la suma de la recaudación por impuesto especial específico y proporcional más el IVA, aumenta un 3,66% al pasar de 156,94 euros a 162,69 euros (Cuadro 9.23.).

**CUADRO 9.23.
RECAUDACIÓN PER CÁPITA DE LOS CIGARRILLOS
AJUSTADA AL PROMEDIO UE-25. ESPAÑA AÑO 2013**

RECAUDACIÓN PER CÁPITA POR IMPUESTOS SOBRE LOS CIGARRILLOS ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-25	TASA DE INCREMENTO
Recaudación por II.EE. (miles de euros)	5.763.111,465	5.983.655,422	3,83%
Carga fiscal (II.EE. más IVA) (miles de euros)	7.333.498,695	7.602.128,240	3,66%
Población (miles de habitantes)	46.727,89	46.727,89	---
Recaudación de II.EE. por habitante (euros)	123,33	128,05	3,83%
Carga fiscal por habitante (euros)	156,94	162,69	3,66%

Nota: La carga fiscal de los cigarrillos incluye la recaudación por impuesto especial sobre cigarrillos, la recaudación por impuesto especial proporcional y la recaudación por IVA sin incluir el Recargo de Equivalencia.

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Si en el caso de España se divide la recaudación estimada del impuesto especial sobre cigarrillos, tras el ajuste de los tipos impositivos españoles del impuesto especial sobre los cigarrillos a los valores promedios específicos y proporcionales vigentes en la Unión Europea de los Veinticinco, entre el producto interior bruto español se obtendría la presión fiscal que soportaría el consumo de cigarrillos en nuestro país. Los resultados obtenidos muestran que un incremento de la presión fiscal del 3,83%, al pasar del 0,56336% al 0,58492%, tal y como refleja el Cuadro 9.24.

CUADRO 9.24.
PRESIÓN FISCAL Y ESFUERZO FISCAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE CIGARRILLOS AJUSTADA AL PROMEDIO UE-25. ESPAÑA AÑO 2013

PRESIÓN Y ESFUERZO FISCAL ASOCIADOS A LOS CIGARRILLOS. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-25
Recaudación por I.I.EE. (miles de euros)	5.763.111,465	5.983.655,422
PIB (miles de millones de euros)	1.022,988	1.022,988
Presión fiscal	0,56336%	0,58492%
Renta per cápita ponderada en función del poder adquisitivo ajustada a la proporción EU (25) = 100	95	95
Esfuerzo fiscal	0,59301%	0,61570%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

A la hora de calcular el esfuerzo fiscal se ha optado por ponderar la renta per cápita en función del poder adquisitivo, por lo que se ha tomado en el denominador el PIB por habitante expresado en tanto por uno de unidades de poder adquisitivo y, posteriormente, a efectos de hacer comparaciones, se han ajustado los resultados a la proporción EU (25) = 100. De esta manera el esfuerzo fiscal representa el sacrificio que hacen los ciudadanos españoles por el consumo de cigarrillos sujeto a los tipos impositivos promedio europeos en la nueva situación estimada. El resultado obtenido es que España soporta un incremento del esfuerzo fiscal del 3,83%, al pasar del 0,59301% con los tipos vigentes en el año 2013 al 0,61570% que resultaría si se aplicasen como tipos de gravamen los correspondientes al promedio de la Europa de los Veinticinco.

Además de la presión fiscal y el esfuerzo fiscal, existen otros ratios o cocientes con significación económica que son tenidos en cuenta en esta predicción al existir normas comunitarias regulatorias que limitan sus valores. Estas ratios miden la relación existente entre el impuesto especial específico y la carga fiscal, y la relación entre el impuesto especial global (suma del componente específico y *ad valorem*) y el precio ponderado de venta.

La relación existente entre el impuesto especial global (suma del impuesto especial proporcional y específico) y el precio ponderado de venta, en la nueva situación estimada con tipos impositivos promedio de la Unión Europea de los Veinticinco, da

como resultado que España pasa de una ratio del 61,99%¹¹⁷ al 62,51%, no alterando significativamente la posición de nuestro país en el conjunto de países de la Unión Europea de los Veinticinco (Cuadro 9.25). Como ya ha sido expuesto en capítulos anteriores, esta ratio de acuerdo con las directivas comunitarias armonizadoras debe ser como mínimo el 57% hasta el 1 de enero de 2014, salvo para aquellos Estados miembros que alcancen un impuesto especial de 101,00 euros por cada 1.000 cigarrillos y, además, debe alcanzar un impuesto mínimo de 64,00 euros por cada 1.000 cigarrillos.

CUADRO 9.25.
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE CIGARRILLOS COMO PORCENTAJE
DEL PRECIO MEDIO PONDERADO DE VENTA AJUSTADO
AL PROMEDIO UE-25. ESPAÑA AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	AD VALOREM (% precio de venta)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (euros por 1.000 cigarrillos)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (% del precio medio ponderado de venta)
Alemania	1,888	21,80	148,140	60,10
Austria	0,700	42,00	119,880	59,32
Bélgica	0,440	50,41	142,300	59,62
Chipre	1,100	34,00	121,470	62,13
Dinamarca	3,129	1,00	159,130	59,67
Eslovaquia	1,190	23,00	92,520	64,44
Eslovenia	1,216	24,55	97,000	65,76
España	1,515	29,05	141,570	62,51
Estonia	0,900	33,00	88,230	67,35
Finlandia	0,450	52,00	139,550	62,00
Francia	0,915	49,70	197,340	64,70
Grecia	1,600	20,00	112,820	68,75
Hungría	0,877	31,00	89,330	60,88
Irlanda	4,754	8,83	277,070	62,12
Italia	0,207	53,69	132,760	58,23
Letonia	0,718	34,00	79,550	61,98
Lituania	0,857	25,00	72,620	61,01
Luxemburgo	0,351	48,11	112,460	57,01
Malta	1,540	25,00	128,700	62,23
Países Bajos	3,397	2,36	176,110	66,55
Polonia	0,916	31,41	87,480	65,91
Portugal	1,588	20,00	117,870	61,26
Reino Unido	4,415	16,50	288,020	70,64
República Checa	0,925	27,00	83,510	60,51
Suecia	3,328	1,00	169,370	57,27

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

¹¹⁷ Que se obtiene sumando 2,259 euros por cajetilla correspondientes al Impuesto Especial *ad valorem* (proporcional) más 0,432 euros por cajetilla del Impuesto Especial Específico, y dividiendo el resultado entre 4,341 correspondiente al PVP por cajetilla (ver Cuadro 9.19).

Por consiguiente, España en la nueva situación correspondiente a este escenario 2 cumpliría con los dos requisitos exigidos por normativa comunitaria: el impuesto especial por 1.000 cigarrillos sería de 141,57 euros (superior a 64 euros) y el porcentaje entre impuesto especial global y el precio ponderado de venta se situaría en 62,51% (por encima del mínimo de 57%), tal y como se aprecia en el Cuadro 9.25.

Comparando la relación entre el impuesto específico y la carga fiscal total soportada en la situación estimada (considerando la aplicación de los tipos impositivos promedio de la UE-25), se obtendría que España pasaría de tener una ratio de 12,815%¹¹⁸ a una ratio del 42,80%, lo que supone un considerable incremento del peso del componente específico sobre el precio de los cigarrillos (Cuadro 9.26.). De acuerdo con las directivas comunitarias esta ratio debe situarse ente el 5% y el 76,5% hasta el 31 de diciembre de 2013, por lo que España seguiría cumpliendo este requisito, como se refleja en el cuadro 9.26.

¹¹⁸ Que se obtiene dividiendo 0,432 euros por cajetilla del Impuesto Especial Específico antes del ajuste entre 3,3709 euros por cajetilla, que es la carga fiscal incluyendo el IVA sin recargo de equivalencia.

CUADRO 9.26.
PRINCIPALES RESULTADOS DERIVADOS DEL ESCENARIO 2: TIPOS
IMPOSITIVOS AJUSTADOS AL PROMEDIO DE LA UE-25. AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	CARGA FISCAL (euros por cajetilla)	RELACIÓN IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO CON CARGA FISCAL (%)
Alemania	1,888	3,750	50,35
Austria	0,700	3,071	22,79
Bélgica	0,440	3,675	11,97
Chipre	1,100	3,026	36,36
Dinamarca	3,129	4,249	73,64
Eslovaquia	1,190	2,329	51,09
Eslovenia	1,216	2,472	49,18
España	1,515	3,540	42,80
Estonia	0,900	2,201	40,88
Finlandia	0,450	3,662	12,29
Francia	0,915	4,946	18,50
Grecia	1,600	2,870	55,75
Hungría	0,877	2,411	36,37
Irlanda	4,754	7,211	65,92
Italia	0,207	3,447	6,00
Letonia	0,718	2,037	35,26
Lituania	0,857	1,866	45,95
Luxemburgo	0,351	2,841	12,36
Malta	1,540	3,205	48,05
Países Bajos	3,397	4,441	76,50
Polonia	0,916	2,246	40,77
Portugal	1,588	3,077	51,60
Reino Unido	4,415	7,120	62,01
República Checa	0,925	2,149	43,04
Suecia	3,328	4,570	72,82

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

9.3.4. Predicciones relativas a la modificación de los componentes impositivos del impuesto especial sobre los cigarrillos en el escenario 3

Como punto de partida para el análisis empírico del **escenario 3** se toman los valores medios de los tipos impositivos (*ad valorem* o proporcional y específico) del impuesto especial sobre los cigarrillos en la **Unión Europea de los Veintisiete (UE-27)** en 2013 (Cuadro 9.28.).

CUADRO 9.27.
TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO ESPECIAL
SOBRE CIGARRILLOS EN UE-27
(a 1 de julio de 2013)

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (euros cajetilla)	AD VALOREM (% s/ PVP)
Alemania	1,888	21,80
Austria	0,700	42,00
Bélgica	0,440	50,41
Bulgaria	1,033	23,00
Chipre	1,100	34,00
Dinamarca	3,129	1,00
Eslovaquia	1,190	23,00
Eslovenia	1,216	24,55
España	0,482	51,00
Estonia	0,900	33,00
Finlandia	0,450	52,00
Francia	0,915	49,70
Grecia	1,600	20,00
Hungría	0,877	31,00
Irlanda	4,754	8,83
Italia	0,207	53,69
Letonia	0,718	34,00
Lituania	0,857	25,00
Luxemburgo	0,351	48,11
Malta	1,540	25,00
Países Bajos	3,397	2,360
Polonia	0,916	31,41
Portugal	1,588	20,00
Reino Unido	4,415	16,50
República Checa	0,925	27,00
Rumanía	1,134	19,00
Suecia	3,328	1,00
UE (27)	1,483	28,46

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Una vez conocidos los tipos de gravamen del impuesto especial que grava los cigarrillos, se **ajustan** a los valores medios obtenidos para los países que integran la Unión Europea de los Veintisiete que son: 1,483 euros por cajetilla de impuesto específico por cajetilla, y 28,46 euros por impuesto proporcional en tanto por ciento sobre el precio de venta. El nuevo precio de venta se determina conforme a la Ecuación 2 descrita en el apartado 9.1. de este capítulo:

$$P = p + F + 0,085P = p + e + aP + ip + ie + iaP + 0,085P$$

Además, tal y como se ha expuesto en la metodología aplicada, se parte de la hipótesis de que los precios antes de impuestos permanecen invariables ante los cambios en los tipos impositivos, es decir, los fabricantes o comercializadores de los cigarrillos no alteran los precios antes de impuestos ante las variaciones producidas en los impuestos y, por tanto, no asumen las variaciones de impuestos que recaen sobre los cigarrillos; es decir, no existe traslación vía precios ya que la demanda de tabaco es bastante inelástica o rígida. Por tanto, se presupone que los precios antes de impuestos permanecen constantes ya que la finalidad de este estudio es analizar cómo varía la recaudación por efectos impositivos, y no por otros factores como el incremento de competencia entre las compañías comercializadoras de los cigarrillos a consecuencia de las subidas de impuestos o la existencia de pactos entre ellas para mantener precios de venta.

Efectuando los cálculos del ajuste para el caso de cigarrillos vendidos en España al tipo normal se obtienen los resultados del Cuadro 9.28.

CUADRO 9.28.
IMPOSICIÓN SOBRE CIGARRILLOS EN ESPAÑA
AJUSTADA AL PROMEDIO UE-27. AÑO 2013

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-27
Precio antes de impuestos (euros cajetilla)	0,545	0,5450
Tipo especial específico (euros cajetilla)	0,432	1,4833
Tipo especial <i>Ad valorem</i> (% s/precio de venta)	52,04%	28,46%
Tipo impositivo IVA (tanto por uno s/ precio de venta: 21% más 1,75% por recargo de equivalencia)	22,75%	22,75%
Margen comercial (tanto por uno)	0,085	0,085
PVP (euros)	4,3416	4,4014

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

En el Cuadro 9.29. se expresan los datos anteriores por cajetilla de 20 cigarrillos al ser esta la unidad de referencia.

CUADRO 9.29.
GRAVAMEN SOPORTADO POR CAJETILLA DE TABACO
EN ESPAÑA AJUSTADA AL PROMEDIO UE-27. AÑO 2013
(euros por cajetilla)

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-27
PRECIO ANTES IMPUESTOS	0,545	0,5450
Impuesto especial:	2,691	2,7359
* Específico	0,432	1,4833
* <i>Ad valorem</i>	2,259	1,2525
IVA	0,736	0,7464
CARGA FISCAL	3,427	3,4822
MARGEN COMERCIAL	0,369	0,3741
PVP	4,341	4,4014
Variación precio de venta tras ajuste		1,39%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Tras calcular el nuevo precio de venta al público (4,4014 euros por cajetilla) se procede a estimar la nueva demanda de cigarrillos, que es función de: el precio de los propios cigarrillos, el precio de otras labores de tabaco o productos sustitutivos, la renta disponible y las políticas de control del tabaquismo emprendidas. Para su estimación se han utilizado los modelos citados en el apartado 9.1. de este capítulo, siguiendo la metodología de Lien Nguyen, Gunnar Rosenqvist y Markku Pekurinen (2012).

En esta investigación se ha elegido como valor de la elasticidad -0,232, que corresponde a la elasticidad estimada a largo plazo en los modelos de ajuste parcial y adición racional. Esto significa que un aumento del uno por ciento en el precio de los cigarrillos origina una reducción del consumo de 0,232 euros.

A partir del valor estimado de la elasticidad (-0,232) y conociendo que el nuevo precio estimado de venta de los cigarrillos se incrementa en un 1,3905% al ajustar los tipos de gravamen sobre el consumo de cigarrillos en España a los de la UE-27 (pasa 4,341 euros a 4,4014 euros), se estima que la nueva demanda de cigarrillos para el ejercicio 2013 desciende en un 0,3226% (resultado de multiplicar 1,3905% por -0,232).

El descenso de la demanda de tabaco solo afecta a los cigarrillos gravados al tipo normal, puesto que los cigarrillos sometidos a tipos de gravamen mínimos no experimentarán variación alguna en su demanda. Con los tipos impositivos ajustados a los valores promedio de la Unión Europea de los Veintisiete el importe del nuevo impuesto especial ascendería a 2,7359 euros por cajetilla de 20 cigarrillos, lo que es equivalente a 136,793 euros (2,7359 euros por 1.000/20) por cada 1.000 cigarrillos. Esta

cantidad supera, por una parte, el límite del tipo mínimo de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos y, por otra, su precio de venta equivale a 220,07 euros por cada 1.000 cigarrillos, que es superior a 196,00 euros por cada 1.000 cigarrillos; cantidades que determinarían la aplicación del tipo mínimo incrementado según el artículo 60 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales para 2013:

El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.

De esta forma, se obtiene que la nueva demanda de cigarrillos a tipo normal en España, que procede de ajustar los tipos de gravamen a los valores promedios de la Unión Europea de los Veintisiete, se situaría en 1.966.450,768 miles de cajetillas, manteniéndose la demanda de cigarrillos a tipos mínimos en 178.845 miles de cajetillas, tal y como se recoge en el Cuadro 9.30.

CUADRO 9.30.
ESTIMACIÓN DE LA DEMANDA DE CIGARRILLOS
EN ESPAÑA AJUSTADA AL PROMEDIO UE-27. AÑO 2013
(miles de cajetillas)

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-27
Demanda de cajetillas a tipo normal	1.972.815	1.966.450,77
Demanda de cajetillas a tipo mínimo	178.845	178.845
Demanda total de cajetillas	2.151.660	2.145.295,77
Variación en la demanda tras el ajuste		-0,30%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Una vez comprobada que la modificación de los precios de los cigarrillos, producida por el ajuste de los tipos impositivos del impuesto especial español al promedio de los tipos especiales específicos y *ad valorem* de la Europa de los Veintisiete, origina una disminución de la demanda de los cigarrillos del 0,30%, se pueden calcular los efectos que dicha variación ocasionan en la recaudación impositiva.

El efecto sobre la recaudación tributaria provocado por el aumento del precio de venta al público de los cigarrillos, como consecuencia del incremento de la carga fiscal que soportan los mismos, se calcula comparando la recaudación tributaria existente antes de la subida (tipo de gravamen anterior por las ventas previas a la subida) con la recaudación tributaria después de la subida (tipo de gravamen posterior a la subida ajustado por la demanda estimada posterior a la subida). Realizando estos cálculos se obtienen los datos de recaudación reflejados en el Cuadro 9.31.

CUADRO 9.31.
VARIACIÓN EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE
CIGARRILLOS AJUSTADA AL PROMEDIO UE-27. ESPAÑA AÑO 2013
(miles de cajetillas y miles de euros)

RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS SOBRE CIGARRILLOS A TIPO NORMAL. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-27
Demanda de cajetillas a tipo normal	1.972.815	1.966.450,77
Recaudación por impuesto especial	5.308.845,17	5.379.918,47
Recaudación por IVA	1.451.991,84	1.467.746,762
Carga fiscal sobre cigarrillos	6.760.837,01	6.847.665,232
Variación de la recaudación tras el ajuste		1,28%
RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS SOBRE CIGARRILLOS A TIPO MÍNIMO. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE 25
Demanda de cajetillas a tipo mínimo	178.845	178.845
Recaudación por impuesto especial	454.266,30	454.266,30
Recaudación por IVA	118.395,39	118.395,39
Carga fiscal sobre cigarrillos	572.661,69	572.661,69
Variación de la recaudación tras el ajuste		0,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Como consecuencia del incremento del precio de la cajetilla a tipo normal de 0,0598 céntimos (pasa de 4,3416 a 4,4014 euros), la nueva demanda estimada de los cigarrillos a tipo normal se reduce en 6.364,23 miles de cajetillas (pasa de 1.972.815 miles de cajetillas a 1.966.450,77 miles de cajetillas) y, en consecuencia, la demanda total de cigarrillos (suma de cigarrillos a tipo normal más cigarrillos a tipos mínimos) pasa de 2.151.660 miles de cajetillas a 2.145.295,768 miles de cajetillas, experimentando un descenso del 0,30%. La **recaudación total de cigarrillos a tipo normal** (por impuesto especial e IVA) pasaría de 6.760.837,005 miles de euros a 6.847.665,232 miles de euros, lo que supone **un aumento de los ingresos impositivos del 1,28%**.

La demanda de los cigarrillos a tipos mínimos no experimenta variaciones, por las razones anteriormente expuestas, permaneciendo en 178.845 miles de cajetillas. En consecuencia, la **carga fiscal total sobre los cigarrillos a tipos mínimos** (impuesto especial *ad valorem*, impuesto especial específico e IVA) **no experimentaría modificación alguna**, manteniendo la recaudación en 572.661,690 miles de euros.

En términos totales la recaudación por la imposición especial sobre cigarrillos se incrementaría un 1,23%, al pasar de 5.763.111,465 miles de euros a 5.834.184,767 miles de euros, mientras que la carga fiscal total (suma de la recaudación por impuesto específico, impuesto *ad valorem* e IVA) aumentaría un 1,18%, al pasar de 7.333.498,695 miles de euros a 7.420.326,922 miles de euros, tal y como muestra el Cuadro 9.32.

CUADRO 9.32.
CARGA FISCAL DE LOS CIGARRILLOS AJUSTADA
AL PROMEDIO UE-27. ESPAÑA AÑO 2013
(miles de euros)

RECAUDACIÓN TOTAL POR IMPUESTOS SOBRE LOS CIGARRILLOS ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-27
Recaudación sobre cigarrillos por II.EE.	5.763.111,465	5.834.184,767
Recaudación sobre cigarrillos por IVA	1.570.387,23	1.586.142,152
Variación de la recaudación por II.EE.		1,23%
Variación de la recaudación por IVA		1,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Al calcular la recaudación per cápita después de realizar al ajuste al promedio de tipos impositivos de la Unión Europea de los Veinticinco, puede observarse que la recaudación derivada del impuesto especial sobre los cigarrillos aumenta un 1,23%, pasando de 123,33 euros a 124,85 euros, mientras que la carga fiscal per cápita total asociada a los mismos, obtenida como la suma de la recaudación por impuesto especial específico y proporcional más el IVA, aumenta un 1,18% al pasar de 156,94 euros a 158,80 euros (Cuadro 9.33.).

**CUADRO 9.33.
RECAUDACIÓN PER CÁPITA DE LOS CIGARRILLOS
AJUSTADA AL PROMEDIO UE-27. ESPAÑA AÑO 2013**

RECAUDACIÓN PER CÁPITA POR IMPUESTOS SOBRE LOS CIGARRILLOS ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-27	TASA DE INCREMENTO
Recaudación por II.EE. (miles de euros)	5.763.111,465	5.834.184,767	1,23%
Carga fiscal (II.EE. más IVA) (miles de euros)	7.333.498,695	7.420.326,922	1,18%
Población (miles de habitantes)	46.727,89	46.727,89	---
Recaudación de II.EE. por habitante (euros)	123,33	124,85	1,23%
Carga fiscal por habitante (euros)	156,94	158,80	1,18%

Nota: La carga fiscal de los cigarrillos incluye la recaudación por impuesto especial sobre cigarrillos, la recaudación por impuesto especial proporcional y la recaudación por IVA sin incluir el Recargo de Equivalencia.

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Si en el caso de España se divide la recaudación estimada del impuesto especial sobre cigarrillos, tras el ajuste de los tipos impositivos españoles del impuesto especial sobre los cigarrillos a los valores promedios específicos y proporcionales vigentes en la Unión Europea de los Veintisiete, entre el producto interior bruto español se obtendría la presión fiscal que soportaría el consumo de cigarrillos en nuestro país. Los resultados obtenidos muestran un incremento de la presión fiscal del 1,23%, al pasar del 0,56336% al 0,57031%, tal y como refleja el Cuadro 9.34.

CUADRO 9.34.
PRESIÓN FISCAL Y ESFUERZO FISCAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE CIGARRILLOS AJUSTADA AL PROMEDIO UE-27. ESPAÑA AÑO 2013

PRESIÓN Y ESFUERZO FISCAL ASOCIADOS A LOS CIGARRILLOS. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-27
Recaudación por I.I.EE. (miles de euros)	5.763.111,465	5.834.184,767
PIB (miles de millones de euros)	1.022,988	1.022,988
Presión fiscal	0,56336%	0,57031%
Renta per cápita ponderada en función del poder adquisitivo ajustada a la proporción EU (25) = 100	95	95
Esfuerzo fiscal	0,59301%	0,60032%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

A la hora de calcular el esfuerzo fiscal se ha optado por ponderar la renta per cápita en función del poder adquisitivo, por lo que se ha tomado en el denominador el PIB por habitante expresado en tanto por uno de unidades de poder adquisitivo y, posteriormente, a efectos de hacer comparaciones, se han ajustado los resultados a la proporción EU (28) = 100. De esta manera el esfuerzo fiscal representa el sacrificio que hacen los ciudadanos españoles por el consumo de cigarrillos sujeto a los tipos impositivos promedio europeos en la nueva situación estimada. El resultado obtenido es que España soporta un incremento del esfuerzo fiscal del 1,23%, al pasar del 0,59301% con los tipos vigentes en el año 2013 al 0,60032% que resultaría si se aplicasen como tipos de gravamen los correspondientes al promedio de la Europa de los Veintisiete.

Además de la presión fiscal y el esfuerzo fiscal, existen otros ratios o cocientes con significación económica que son tenidos en cuenta en esta predicción al existir normas comunitarias regulatorias que limitan sus valores. Estas ratios miden la relación existente entre el impuesto especial específico y la carga fiscal, y la relación entre el impuesto especial global (suma del componente específico y *ad valorem*) y el precio ponderado de venta.

La relación existente entre el impuesto especial global (suma del impuesto especial proporcional y el impuesto especial específico) y el precio ponderado de venta, en la nueva situación estimada con tipos impositivos promedio de la Unión Europea de los

Veintisiete, da como resultado que España pasa de una ratio del 61,99%¹¹⁹ al 62,16%, no alterando significativamente la posición de nuestro país en el conjunto de países de la Unión Europea de los Veinticinco. Como ya ha sido expuesto en capítulos anteriores de esta investigación, esta ratio de acuerdo con las directivas comunitarias armonizadoras debe ser como mínimo el 57% hasta el 1 de enero de 2014, salvo para aquellos Estados miembros que alcancen un impuesto especial de 101,00 euros por cada 1.000 cigarrillos y, además, debe alcanzar un impuesto mínimo de 64,00 euros por cada 1.000 cigarrillos. Por consiguiente, España en la nueva situación correspondiente a este escenario 3 cumpliría con el requisito exigido por normativa comunitaria: el impuesto especial por 1.000 cigarrillos sería de 136,79 euros (superior a 64 euros) y el porcentaje entre impuesto especial global y el precio ponderado de venta se situaría en 62,16% (por encima del mínimo de 57%), tal y como se aprecia en el Cuadro 9.35.

Comparando la relación entre el impuesto específico y la carga fiscal total soportada en la situación estimada (considerando la aplicación de los tipos impositivos promedio de la UE-25), se obtendría que España pasaría de tener una ratio de 12,82%¹²⁰ a una ratio del 43,31%, lo que supone un considerable incremento del peso del componente específico sobre el precio de los cigarrillos (Cuadro 9.36.). De acuerdo con las directivas comunitarias esta ratio debe situarse ente el 5% y el 76,5% hasta el 31 de diciembre de 2013, por lo que España seguiría cumpliendo este requisito.

¹¹⁹ Que se obtiene sumando 2,259 euros por cajetilla correspondientes al Impuesto Especial *ad valorem* (proporcional) más 0,432 euros por cajetilla del Impuesto Especial Específico, y dividiendo el resultado entre 4,341 correspondiente al PVP por cajetilla (ver Cuadro 9.29).

¹²⁰ Que se obtiene dividiendo 0,432 euros por cajetilla del Impuesto Especial Específico antes del ajuste entre 3,3709 euros por cajetilla, que es la carga fiscal incluyendo el IVA sin recargo de equivalencia.

CUADRO 9.35.
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE CIGARRILLOS COMO PORCENTAJE
DEL PRECIO MEDIO PONDERADO DE VENTA AJUSTADO
AL PROMEDIO UE-27. ESPAÑA AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	AD VALOREM (% precio de venta)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (euros por 1.000 cigarrillos)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (% del precio medio ponderado de venta)
Alemania	1,888	21,80	148,14	60,10
Austria	0,700	42,00	119,88	59,32
Bélgica	0,440	50,41	142,30	59,62
Bulgaria	1,033	23,00	78,75	66,82
Chipre	1,100	34,00	121,47	62,13
Dinamarca	3,129	1,00	159,13	59,67
Eslovaquia	1,190	23,00	92,52	64,44
Eslovenia	1,216	24,55	97,00	65,76
España	1,483	28,46	136,79	62,16
Estonia	0,900	33,00	88,23	67,35
Finlandia	0,450	52,00	139,55	62,00
Francia	0,915	49,70	197,34	64,70
Grecia	1,600	20,00	112,82	68,75
Hungría	0,877	31,00	89,33	60,88
Irlanda	4,754	8,83	277,07	62,12
Italia	0,207	53,69	132,76	58,23
Letonia	0,718	34,00	79,55	61,98
Lituania	0,857	25,00	72,62	61,01
Luxemburgo	0,351	48,11	112,46	57,01
Malta	1,540	25,00	128,70	62,23
Países Bajos	3,397	2,36	176,11	66,55
Polonia	0,916	31,41	87,48	65,91
Portugal	1,588	20,00	117,87	61,26
Reino Unido	4,415	16,50	288,02	70,64
República Checa	0,925	27,00	83,51	60,51
Rumanía	1,134	19,00	81,78	61,98
Suecia	3,328	1,00	169,37	57,27

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

CUADRO 9.36.
PRINCIPALES RESULTADOS DERIVADOS DEL ESCENARIO 1: TIPOS
IMPOSITIVOS AJUSTADOS AL PROMEDIO DE LA UE-27. AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	CARGA FISCAL (euros por cajetilla)	RELACIÓN IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO CON CARGA FISCAL (%)
Alemania	1,89	3,75	50,35
Austria	0,70	3,07	22,79
Bélgica	0,44	3,67	11,97
Bulgaria	1,03	1,97	52,48
Chipre	1,10	3,03	36,36
Dinamarca	3,13	4,25	73,64
Eslovaquia	1,19	2,33	51,09
Eslovenia	1,22	2,47	49,18
España	1,483	3,42	43,31
Estonia	0,90	2,20	40,88
Finlandia	0,45	3,66	12,29
Francia	0,92	4,95	18,50
Grecia	1,60	2,87	55,75
Hungría	0,88	2,41	36,37
Irlanda	4,75	7,21	65,92
Italia	0,21	3,45	6,00
Letonia	0,72	2,04	35,26
Lituania	0,86	1,87	45,95
Luxemburgo	0,35	2,84	12,36
Malta	1,54	3,20	48,05
Países Bajos	3,40	4,44	76,50
Polonia	0,92	2,25	40,77
Portugal	1,59	3,08	51,60
Reino Unido	4,41	7,12	62,01
República Checa	0,93	2,15	43,04
Rumanía	1,13	2,15	52,85
Suecia	3,33	4,57	72,82

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

9.3.5. Predicciones relativas a la modificación de los componentes impositivos del impuesto especial sobre los cigarrillos en el escenario 4

Como punto de partida para el análisis empírico del **escenario 4** se toman los valores medios de los tipos impositivos (*ad valorem* y específico) del impuesto especial sobre los cigarrillos en la **Unión Europea de los Veintiocho (UE-28)** en 2013 (Cuadro 9.37.).

CUADRO 9.37.
TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO ESPECIAL
SOBRE CIGARRILLOS EN UE-28
(a 1 de julio de 2013)

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (euros cajetilla)	AD VALOREM (% s/ PVP)
Alemania	1,888	21,80
Austria	0,700	42,00
Bélgica	0,440	50,41
Bulgaria	1,033	23,00
Chipre	1,100	34,00
Croacia	0,531	37,00
Dinamarca	3,129	1,00
Eslovaquia	1,190	23,00
Eslovenia	1,216	24,55
España	0,482	51,00
Estonia	0,900	33,00
Finlandia	0,450	52,00
Francia	0,915	49,70
Grecia	1,600	20,00
Hungría	0,877	31,00
Irlanda	4,754	8,83
Italia	0,207	53,69
Letonia	0,718	34,00
Lituania	0,857	25,00
Luxemburgo	0,351	48,11
Malta	1,540	25,00
Países Bajos	3,397	2,360
Polonia	0,916	31,41
Portugal	1,588	20,00
Reino Unido	4,415	16,50
República Checa	0,925	27,00
Rumanía	1,134	19,00
Suecia	3,328	1,00
UE (28)	1,4493	28,76

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Una vez conocidos los tipos de gravamen del impuesto especial que grava los cigarrillos, se **ajustan** a los valores medios obtenidos para los países que integran la Unión Europea de los Veintisiete que son: 1,483 euros por cajetilla de impuesto específico por cajetilla, y 28,46 euros por impuesto proporcional en tanto por ciento sobre el precio de venta. El nuevo precio de venta se determina conforme a la Ecuación 2 descrita en el apartado 9.1. de este capítulo:

$$P = p + F + 0,085P = p + e + aP + ip + ie + iaP + 0,085P$$

Además, tal y como se ha expuesto en la metodología aplicada, se parte de la hipótesis de que los precios antes de impuestos permanecen invariables ante los cambios en los tipos impositivos, es decir, los fabricantes o comercializadores de los cigarrillos no alteran los precios antes de impuestos ante las variaciones producidas en los impuestos y, por tanto, no asumen las variaciones de impuestos que recaen sobre los cigarrillos; es decir, no existe traslación vía precios ya que la demanda de tabaco es bastante inelástica o rígida. Por tanto, se presupone que los precios antes de impuestos permanecen constantes ya que la finalidad de este estudio es analizar cómo varía la recaudación por efectos impositivos, y no por otros factores como el incremento de competencia entre las compañías comercializadoras de los cigarrillos a consecuencia de las subidas de impuestos o la existencia de pactos entre ellas para mantener precios de venta.

Efectuando los cálculos del ajuste para el caso de cigarrillos vendidos en España al tipo normal se obtienen los resultados del Cuadro 9.38.

CUADRO 9.38.
IMPOSICIÓN SOBRE CIGARRILLOS EN ESPAÑA
AJUSTADA AL PROMEDIO UE-28. AÑO 2013

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-28
Precio antes de impuestos (euros cajetilla)	0,545	0,5450
Tipo especial específico (euros cajetilla)	0,432	1,4493
Tipo especial <i>Ad valorem</i> (% s/precio de venta)	52,04%	28,76%
Tipo impositivo IVA (tanto por uno s/ precio de venta: 21% más 1,75% por recargo de equivalencia)	22,75%	22,75%
Margen comercial (tanto por uno)	0,085	0,085
PVP (euros)	4,3416	4,3564

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

En el Cuadro 9.39. se expresan los datos anteriores por cajetilla de 20 cigarrillos al ser esta la unidad de referencia.

CUADRO 9.39.
GRAVAMEN SOPORTADO POR CAJETILLA DE TABACO
EN ESPAÑA AJUSTADA AL PROMEDIO UE-28. AÑO 2013
 (euros por cajetilla)

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-28
PRECIO ANTES IMPUESTOS	0,545	0,5450
Impuesto especial:	2,691	2,7023
* Específico	0,432	1,4493
* <i>Ad valorem</i>	2,259	1,2530
IVA	0,736	0,7388
CARGA FISCAL	3,427	3,4411
MARGEN COMERCIAL	0,369	0,3703
PVP	4,341	4,3564
Variación precio de venta tras ajuste		0,3540%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Tras calcular el nuevo precio de venta al público (4,3564 euros por cajetilla) se procede a estimar la nueva demanda de cigarrillos, que es función de: el precio de los propios cigarrillos, el precio de otras labores de tabaco o productos sustitutivos, la renta disponible y las políticas de control del tabaquismo emprendidas. Para su estimación se han utilizado los modelos citados en el apartado 9.1. de este capítulo, siguiendo la metodología de Lien Nguyen, Gunnar Rosenqvist y Markku Pekurinen (2012).

En esta investigación se ha elegido como valor de la elasticidad -0,232, que corresponde a la elasticidad estimada a largo plazo en los modelos de ajuste parcial y adición racional. Esto significa que un aumento del uno por ciento en el precio de los cigarrillos origina una reducción del consumo de 0,232 euros.

A partir del valor estimado de la elasticidad (-0,232) y conociendo que el nuevo precio estimado de venta de los cigarrillos se incrementa en un 0,3540% al ajustar los tipos de gravamen sobre el consumo de cigarrillos en España a los de la UE-28 (pasa 4,3410 euros a 4,3564 euros), se estima que la nueva demanda de cigarrillos para el ejercicio 2013 desciende en un 0,0821% (resultado de multiplicar 0,3540% por -0,232).

El descenso de la demanda de tabaco solo afecta a los cigarrillos gravados al tipo normal, puesto que los cigarrillos sometidos a tipos de gravamen mínimos no experimentarán variación alguna en su demanda. Con los tipos impositivos ajustados a los valores promedio de la Unión Europea de los Veintiocho el importe del nuevo impuesto especial ascendería a 2,7023 euros por cajetilla de 20 cigarrillos, lo que es equivalente a 135,116 euros (2,7023 euros por 1.000/20) por cada 1.000 cigarrillos. Esta

cantidad supera, por una parte, el límite del tipo mínimo de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos y, por otra, su precio de venta equivale a 217,818 euros por cada 1.000 cigarrillos, que es superior a 196,00 euros por cada 1.000 cigarrillos; cantidades que determinarían la aplicación del tipo mínimo incrementado según el artículo 60 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales para 2013:

El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.

De esta forma, se obtiene que la nueva demanda de cigarrillos a tipo normal en España, que procede de ajustar los tipos de gravamen a los valores promedios de la Unión Europea de los Veintiocho, se situaría en 1.971.194,799 miles de cajetillas, manteniéndose la demanda de cigarrillos a tipos mínimos en 178.845 miles de cajetillas, tal y como se recoge en el Cuadro 9.40.

CUADRO 9.40.
ESTIMACIÓN DE LA DEMANDA DE CIGARRILLOS
EN ESPAÑA AJUSTADA AL PROMEDIO UE-28. AÑO 2013
(miles de cajetillas)

ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-28
Demanda de cajetillas a tipo normal	1.972.815	1.971.194,799
Demanda de cajetillas a tipo mínimo	178.845	178.845
Demanda total de cajetillas	2.151.660	2.150.039,799
Variación en la demanda tras el ajuste		-0,08%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Una vez comprobada que la modificación de los precios de los cigarrillos, producida por el ajuste de los tipos impositivos del impuesto especial español al promedio de los tipos especiales específicos y *ad valorem* de la Europa de los Veintiocho, origina una disminución de la demanda de los cigarrillos del 0,08%, se pueden calcular los efectos que dicha variación ocasionan en la recaudación impositiva.

El efecto sobre la recaudación tributaria provocado por el aumento del precio de venta al público de los cigarrillos, como consecuencia del incremento de la carga fiscal que soportan los mismos, se calcula comparando la recaudación tributaria existente antes de la subida (tipo de gravamen anterior por las ventas previas a la subida) con la recaudación tributaria después de la subida (tipo de gravamen posterior a la subida ajustado por la demanda estimada posterior a la subida). Realizando estos cálculos se obtienen los datos de recaudación reflejados en el Cuadro 9.41.

CUADRO 9.41.
VARIACIÓN EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE
CIGARRILLOS AJUSTADA AL PROMEDIO UE-28. ESPAÑA AÑO 2013
(miles de cajetillas y miles de euros)

RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS SOBRE CIGARRILLOS A TIPO NORMAL. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-28
Demanda de cajetillas a tipo normal	1.972.815	1.971.194,799
Recaudación por impuesto especial	5.308.845,165	5.326.783,636
Recaudación por IVA	1.451.991,84	1.456.246,792
Carga fiscal sobre cigarrillos	6.760.837,005	6.783.030,428
Variación de la recaudación tras el ajuste		0,33%
RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS SOBRE CIGARRILLOS A TIPO MÍNIMO. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE 25
Demanda de cajetillas a tipo mínimo	178.845	178.845
Recaudación por impuesto especial	454.266,300	454.266,300
Recaudación por IVA	118.395,39	118.395,39
Carga fiscal sobre cigarrillos	572.661,690	572.661,690
Variación de la recaudación tras el ajuste		0,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Como consecuencia del incremento del precio de la cajetilla a tipo normal de 0,0148 céntimos (pasa de 4,3416 a 4,3564 euros), la nueva demanda estimada de los cigarrillos a tipo normal se reduce en 1.620,201 miles de cajetillas (pasa de 1.972.815 miles de cajetillas a 1.971.194,799 miles de cajetillas) y, en consecuencia, la demanda total de cigarrillos (suma de cigarrillos a tipo normal más cigarrillos a tipos mínimos) pasa de 2.151.660 miles de cajetillas a 2.150.039,799 miles de cajetillas, experimentando un descenso del 0,08%. La **recaudación total de cigarrillos a tipo normal** (por impuesto especial e IVA) pasaría de 6.760.837,005 miles de euros a 6.783.030,428 miles de euros, lo que supone **un aumento de los ingresos impositivos del 0,33%**.

La demanda de los cigarrillos a tipos mínimos no experimenta variaciones, por las razones anteriormente expuestas, permaneciendo en 178.845 miles de cajetillas. En consecuencia, la **carga fiscal total sobre los cigarrillos a tipos mínimos** (impuesto especial *ad valorem*, impuesto especial específico e IVA) **no experimentaría modificación alguna**, manteniendo la recaudación en 572.661,690 miles de euros.

En términos totales la recaudación por la imposición especial sobre cigarrillos se incrementaría un 0,31%, al pasar de 5.763.111,465 miles de euros a 5.781.049,936 miles de euros, mientras que la carga fiscal total (suma de la recaudación por impuesto específico, impuesto *ad valorem* e IVA) aumentaría un 0,30%, al pasar de 7.333.498,695 miles de euros a 7.355.692,118 miles de euros, tal y como muestra el Cuadro 9.42.

CUADRO 9.42.
CARGA FISCAL DE LOS CIGARRILLOS AJUSTADA
AL PROMEDIO UE-28. ESPAÑA AÑO 2013
(miles de euros)

RECAUDACIÓN TOTAL POR IMPUESTOS SOBRE LOS CIGARRILLOS ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-28
Recaudación sobre cigarrillos por II.EE.	5.763.111,465	5.781.049,936
Recaudación sobre cigarrillos por IVA	1.570.387,23	1.574.642,182
Variación de la recaudación por II.EE.		0,31%
Variación de la recaudación por IVA		0,27%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Al calcular la recaudación per cápita después de realizar al ajuste al promedio de tipos impositivos de la Unión Europea de los Veintiocho, puede observarse que la recaudación derivada del impuesto especial sobre los cigarrillos aumenta un 0,31%, pasando de 123,33 euros a 123,72 euros, mientras que la carga fiscal per cápita total asociada a los mismos, obtenida como la suma de la recaudación por impuesto especial específico y proporcional más el IVA, aumenta un 0,30% al pasar de 156,94 euros a 157,42 euros (Cuadro 9.43.).

**CUADRO 9.43.
RECAUDACIÓN PER CÁPITA DE LOS CIGARRILLOS
AJUSTADA AL PROMEDIO UE-28. ESPAÑA AÑO 2013**

RECAUDACIÓN PER CÁPITA POR IMPUESTOS SOBRE LOS CIGARRILLOS ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-28	TASA DE INCREMENTO
Recaudación por II.EE. (miles de euros)	5.763.111,465	5.781.049,936	0,31%
Carga fiscal (II.EE. más IVA) (miles de euros)	7.333.498,695	7.355.692,118	0,30%
Población (miles de habitantes)	46.727,89	46.727,89	---
Recaudación de II.EE. por habitante (euros)	123,33	126,72	0,31%
Carga fiscal por habitante (euros)	156,94	157,42	0,30%

Nota: La carga fiscal de los cigarrillos incluye la recaudación por impuesto especial sobre cigarrillos, la recaudación por impuesto especial proporcional y la recaudación por IVA sin incluir el Recargo de Equivalencia.

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Si en el caso de España se divide la recaudación estimada del impuesto especial sobre cigarrillos, tras el ajuste de los tipos impositivos españoles del impuesto especial sobre los cigarrillos a los valores promedios específicos y proporcionales vigentes en la Unión Europea de los Veintiocho, entre el producto interior bruto español se obtendría la presión fiscal que soportaría el consumo de cigarrillos en nuestro país. Los resultados obtenidos muestran que un incremento de la presión fiscal del 0,31%, al pasar del 0,56336% al 0,56511%, tal y como refleja el Cuadro 9.44.

CUADRO 9.44.
PRESIÓN FISCAL Y ESFUERZO FISCAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE CIGARRILLOS AJUSTADA AL PROMEDIO UE-28. ESPAÑA AÑO 2013

PRESIÓN Y ESFUERZO FISCAL ASOCIADOS A LOS CIGARRILLOS. ESPAÑA AÑO 2013	VALORES EFECTIVOS	VALORES AJUSTADOS A TIPOS IMPOSITIVOS PROMEDIO UE-28
Recaudación por I.I.EE. (miles de euros)	5.763.111,465	5.781.049,936
PIB (miles de millones de euros)	1.022,988	1.022,988
Presión fiscal	0,56336%	0,56511%
Renta per cápita ponderada en función del poder adquisitivo ajustada a la proporción EU (25) = 100	95	95
Esfuerzo fiscal	0,59301%	0,59486%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

A la hora de calcular el esfuerzo fiscal se ha optado por ponderar la renta per cápita en función del poder adquisitivo, por lo que se ha tomado en el denominador el PIB por habitante expresado en tanto por uno de unidades de poder adquisitivo y, posteriormente, a efectos de hacer comparaciones, se han ajustado los resultados a la proporción EU (28) = 100. De esta manera el esfuerzo fiscal representa el sacrificio que hacen los ciudadanos españoles por el consumo de cigarrillos sujeto a los tipos impositivos promedio europeos en la nueva situación estimada. El resultado obtenido es que España soporta un incremento del esfuerzo fiscal del 0,31%, al pasar del 0,59301% con los tipos vigentes en el año 2013 al 0,59486% que resultaría si se aplicasen como tipos de gravamen los correspondientes al promedio de la Europa de los Veintiocho.

Además de la presión fiscal y el esfuerzo fiscal, existen otros ratios o cocientes con significación económica que son tenidos en cuenta en esta predicción al existir normas comunitarias regulatorias que limitan sus valores. Estas ratios miden la relación existente entre el impuesto especial específico y la carga fiscal, y la relación entre el impuesto especial global (suma del componente específico y *ad valorem*) y el precio ponderado de venta.

La relación existente entre el impuesto especial global (suma del impuesto especial proporcional y el impuesto especial específico) y el precio ponderado de venta, en la nueva situación estimada con tipos impositivos promedio de la Unión Europea de los

Veintiocho, da como resultado que España pasa de una ratio del 61,99%¹²¹ al 62,03%, no alterando significativamente la posición de nuestro país en el conjunto de países de la Unión Europea de los Veintiocho. Como ya ha sido expuesto en capítulos anteriores de esta investigación, esta ratio de acuerdo con las directivas comunitarias armonizadoras debe ser como mínimo el 57% hasta el 1 de enero de 2014, salvo para aquellos Estados miembros que alcancen un impuesto especial de 101,00 euros por cada 1.000 cigarrillos y, además, debe alcanzar un impuesto mínimo de 64,00 euros por cada 1.000 cigarrillos.

Por consiguiente, España en la nueva situación correspondiente a este escenario 4 cumpliría con los dos requisitos exigidos por normativa comunitaria: el impuesto especial por 1.000 cigarrillos sería de 135,12 euros (superior a 64 euros) y el porcentaje entre impuesto especial global y el precio ponderado de venta se situaría en 62,03% (por encima del mínimo de 57%), tal y como se aprecia en el Cuadro 9.45.

Comparando la relación entre el impuesto específico y la carga fiscal total soportada en la situación estimada (considerando la aplicación de los tipos impositivos promedio de la UE-28), se obtendría que España pasaría de tener una ratio de 12,82%¹²² a una ratio del 42,82%, lo que supone un considerable incremento del peso del componente específico sobre el precio de los cigarrillos (Cuadro 9.46.). De acuerdo con las directivas comunitarias esta ratio debe situarse entre el 5% y el 76,5% hasta el 31 de diciembre de 2013, por lo que España seguiría cumpliendo este requisito.

¹²¹ Que se obtiene sumando 2,259 euros por cajetilla correspondientes al Impuesto Especial *ad valorem* (proporcional) más 0,432 euros por cajetilla del Impuesto Especial Específico, y dividiendo el resultado entre 4,341 correspondiente al PVP por cajetilla (ver Cuadro 9.39).

¹²² Que se obtiene dividiendo 0,432 euros por cajetilla del Impuesto Especial Específico antes del ajuste entre 3,3709 euros por cajetilla, que es la carga fiscal incluyendo el IVA sin recargo de equivalencia.

CUADRO 9.45.
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE CIGARRILLOS COMO PORCENTAJE
DEL PRECIO MEDIO PONDERADO DE VENTA AJUSTADO
AL PROMEDIO UE-28. ESPAÑA AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	AD VALOREM (% precio de venta)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (euros por 1.000 cigarrillos)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (% del precio medio ponderado de venta)
Alemania	1,888	21,80	148,14	60,10
Austria	0,700	42,00	119,88	59,32
Bélgica	0,440	50,41	142,30	59,62
Bulgaria	1,033	23,00	78,75	66,82
Chipre	1,100	34,00	121,47	62,13
Croacia	0,531	37,00	73,35	57,97
Dinamarca	3,129	1,00	159,13	59,67
Eslovaquia	1,190	23,00	92,52	64,44
Eslovenia	1,216	24,55	97,00	65,76
España	1,45	28,76	135,12	62,03
Estonia	0,900	33,00	88,23	67,35
Finlandia	0,450	52,00	139,55	62,00
Francia	0,915	49,70	197,34	64,70
Grecia	1,600	20,00	112,82	68,75
Hungría	0,877	31,00	89,33	60,88
Irlanda	4,754	8,83	277,07	62,12
Italia	0,207	53,69	132,76	58,23
Letonia	0,718	34,00	79,55	61,98
Lituania	0,857	25,00	72,62	61,01
Luxemburgo	0,351	48,11	112,46	57,01
Malta	1,540	25,00	128,70	62,23
Países Bajos	3,397	2,36	176,11	66,55
Polonia	0,916	31,41	87,48	65,91
Portugal	1,588	20,00	117,87	61,26
Reino Unido	4,415	16,50	288,02	70,64
República Checa	0,925	27,00	83,51	60,51
Rumanía	1,134	19,00	81,78	61,98
Suecia	3,328	1,00	169,37	57,27

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

CUADRO 9.46.
PRINCIPALES RESULTADOS DERIVADOS DEL ESCENARIO 4: TIPOS
IMPOSITIVOS AJUSTADOS AL PROMEDIO DE LA UE-28. AÑO 2013

ESTADO MIEMBRO	IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	CARGA FISCAL (euros por cajetilla)	RELACIÓN IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO CON CARGA FISCAL (%)
Alemania	1,89	3,75	50,35
Austria	0,70	3,07	22,79
Bélgica	0,44	3,67	11,97
Bulgaria	1,03	1,97	52,48
Chipre	1,10	3,03	36,36
Croacia	0,53	1,97	26,89
Dinamarca	3,13	4,25	73,64
Eslovaquia	1,19	2,33	51,09
Eslovenia	1,22	2,47	49,18
España	1,45	3,38	42,82
Estonia	0,90	2,20	40,88
Finlandia	0,45	3,66	12,29
Francia	0,92	4,95	18,50
Grecia	1,60	2,87	55,75
Hungría	0,88	2,41	36,37
Irlanda	4,75	7,21	65,92
Italia	0,21	3,45	6,00
Letonia	0,72	2,04	35,26
Lituania	0,86	1,87	45,95
Luxemburgo	0,35	2,84	12,36
Malta	1,54	3,20	48,05
Países Bajos	3,40	4,44	76,50
Polonia	0,92	2,25	40,77
Portugal	1,59	3,08	51,60
Reino Unido	4,41	7,12	62,01
República Checa	0,93	2,15	43,04
Rumanía	1,13	2,15	52,85
Suecia	3,33	4,57	72,82

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: TAXUD (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

9.4 Análisis comparativo de las predicciones obtenidas en los distintos escenarios

El objetivo del capítulo 9 de esta investigación ha sido cuantificar los efectos que producirían las variaciones en los componentes proporcional y específico del Impuesto Especial sobre los Cigarrillos si se ajustasen a los valores medios existentes en las distintas agrupaciones de los Estados miembros que integran la Unión Europea. Para ello, se han realizado predicciones tomando como variable independiente los tipos impositivos de dicho impuesto a partir de la situación existente el 1 de julio de 2013, por disponer en esta fecha de estadísticas definitivas a nivel comunitario (publicadas por EUROSTAT) y por ser las últimas estadísticas disponibles en el caso de España en el momento de elaboración de este estudio (publicadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria).

En el ejercicio 2013 España presentaba una importante descompensación en el peso de los tipos de gravamen específicos y proporcionales aplicados a los cigarrillos, ya que nuestro país soportaba el tercer tipo *ad valorem* más alto de la Unión Europea (51%), sólo superado por Italia (53,69%) y por Finlandia (52%), y aplicaba el quinto tipo específico más bajo tras Italia, Luxemburgo, Bélgica y Finlandia.

El objetivo es conseguir una imposición más uniforme en los países de la Unión Europea, que evite que la diferenciación de tipos impositivos perturbe el buen funcionamiento del comercio intracomunitario y al mismo tiempo, si es posible, se logre aumentar la recaudación tributaria para afrontar el periodo de crisis. Para ello, se han analizado las consecuencias que se producirían ajustando la estructura impositiva del Impuesto Especial sobre los Cigarrillos español (la cuantía del tipo proporcional y específico) al promedio de los tipos impositivos vigentes en los países comunitarios. A la hora de efectuar las predicciones se han considerado en cuatro escenarios diferentes:

- **Escenario 1:** se han ajustado los tipos impositivos proporcional y específico a los valores medios de los países de la UE (15).
- **Escenario 2:** se han ajustado los tipos impositivos proporcional y específico a los valores medios de los países de la UE (25).
- **Escenario 3:** se han ajustado los tipos impositivos proporcional y específico a los valores medios de los países de la UE (27).
- **Escenario 4:** se han ajustado los tipos impositivos proporcional y específico a los valores medios de los países de la UE (28).

Además, en el análisis empírico realizado se han elegido los cigarrillos como muestra de las labores de tabaco sujetas al impuesto especial dado que durante los últimos años su recaudación en España supone alrededor del 90% de los ingresos obtenidos por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco; situación similar a la del resto de los países de la Unión Europea.

Concretamente, se parte del promedio de tipos impositivos específicos y *ad valorem* vigentes para la clase de cigarrillos más vendida en cada Estado miembro a fecha 1 de julio de 2013, según el siguiente Cuadro 9.47.

CUADRO 9.47.
TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE
CIGARRILLOS EN ESPAÑA Y UE. AÑO 2013

	ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	AD VALOREM (% precio de venta)
España	0,482	51,00
UE (15)	1,843	29,23
UE (25)	1,515	29,05
UE (27)	1,483	28,46
UE (28)	1,449	28,76

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Una vez ajustados los tipos impositivos españoles a los valores promedios de las agrupaciones de países que componen cada escenario, se ha calculado el nuevo precio de venta al público de cada cajetilla, considerando la interdependencia entre la base imponible del IVA y los componentes específico y proporcional del impuesto especial sobre cigarrillos. Se ha considerado la hipótesis de que **los precios antes de impuestos permanecen invariables ante los cambios en los tipos impositivos**, es decir, que los fabricantes o comercializadores de los cigarrillos en España no alteran los precios antes de impuestos cuando se producen variaciones en los tipos impositivos, no asumiendo, por lo tanto, las variaciones de impuestos al consumo, por lo que las mismas recaerán exclusivamente sobre los consumidores.

Aplicando los tipos impositivos promedios obtenidos a cada uno de los escenarios, se han estimado los precios de venta al público esperados para cada uno de ellos, tal y como se detalla en Cuadro 9.48.

CUADRO 9.48.
COMPARACIÓN DE LA IMPOSICIÓN SOBRE CIGARRILLOS EN ESPAÑA
AJUSTADA AL PROMEDIO DE LOS DISTINTOS ESCENARIOS DE LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013

	Precio antes de impuestos (euros por cajetilla)	Tipo especial específico (euros por cajetilla)	Tipo especial <i>Ad valorem</i> (% PVP)	Tipo impositivo IVA (tanto por uno sobre PVP) (21%+ 1,75% recargo)	Margen comercial (tanto por uno)	Precio de venta al público (euros)	Incremento del PVP (%)
ESPAÑA en 2013	0,545	0,432	0,5204	0,2275	0,085	4,3416	
ESCENARIO 1 España ajustada a los tipos impositivos promedios de UE (15)	0,545	1,843	0,2923	0,2275	0,085	5,2702	21,40%
ESCENARIO 2 España ajustada a los tipos impositivos promedios de UE (25)	0,545	1,5153	0,2905	0,2275	0,085	4,5294	4,34%
ESCENARIO 3 España ajustada a los tipos impositivos promedios de UE (27)	0,545	1,4833	0,2846	0,2275	0,085	4,4014	1,39%
ESCENARIO 4 España ajustada a los tipos impositivos promedios de UE (28)	0,545	1,4493	0,2876	0,2275	0,085	4,3564	0,35%

Nota: El cuadro muestra las alteraciones en el precio de las cajetillas de cigarrillos a tipo normal, ya que los precios de los cigarrillos a tipos mínimos se mantendrían constantes puesto que los cambios de tipos impositivos ajustados a los valores promedios aumentan el precio de venta de los cigarrillos, no dando lugar, por tanto, a la aplicación de nuevos tipos mínimos.

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Una vez calculados los nuevos precios de los cigarrillos a tipo normal en los distintos escenarios, se han estimado los efectos que tendrían las alteraciones de estos precios sobre la demanda de cigarrillos, que es función del precio de los cigarrillos, del precio de otras labores de tabaco o productos sustitutivos, de la renta disponible y de las políticas de control de tabaco implantadas (Lucas Clancy: 2012). Como resultado se estima que la elasticidad precio-demanda en el corto plazo es -0,214 para el modelo convencional, -0,385 para el modelo de ajuste parcial y -0,344 en el modelo de adicción racional; mientras que en el largo plazo es -0,232 en los modelos de ajuste parcial y de adicción racional. Precisamente, se ha elegido la elasticidad de estos dos últimos modelos por dos motivos: contemplan los efectos de la adicción y sus efectos a largo plazo.

Aplicando la elasticidad de demanda estimada (-0,232) a las variaciones de precios producidas por la modificación de los tipos impositivos específicos y proporcionales ajustados a los valores promedios de las agrupaciones de los países de cada escenario, se ha determinado los valores estimados de la demanda de cigarrillos que aparecen en el Cuadro 9.49. y la recaudación correspondiente a la misma en el Cuadro 9.50.

CUADRO 9.49.
COMPARACIÓN DE LA DEMANDA DE CIGARRILLOS EN ESPAÑA
AJUSTADA AL PROMEDIO DE LOS DISTINTOS ESCENARIOS DE LA
UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013
(miles de cajetillas y porcentajes)

	Demanda de cigarrillos a tipo normal	Demanda de cigarrillos a tipo mínimo	Demanda total de cigarrillos	Variación (%)
ESPAÑA en 2013	1.972.815	178.845	2.151.660	
ESCENARIO 1: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (15)	1.874.849,49	178.845	2.053.694,49	-4,55%
ESCENARIO 2: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (25)	1.952.950,12	178.845	2.131.795,12	-0,92%
ESCENARIO 3: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE(27)	1.966.450,77	178.845	2.145.295,77	-0,30%
ESCENARIO 4: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (28)	1.971.194,80	178.845	2.150.039,80	-0,08%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

CUADRO 9.50.
COMPARACIÓN DE LA RECAUDACIÓN DERIVADA DEL CONSUMO
ESTIMADO DE CIGARRILLOS AJUSTADA AL PROMEDIO DE LOS
DISTINTOS ESCENARIOS DE LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013
(miles de euros y porcentajes)

	Recaudación por II. EE.	Recaudación por II.EE. más IVA	Variación recaudación II.EE.	Variación recaudación II.EE. más IVA
ESPAÑA en 2013	5.763.111,465	7.333.498,695		
ESCENARIO 1: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (15)	6.797.756,936	8.591.754,347	17,95%	17,16%
ESCENARIO 2: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (25)	5.983.655,422	7.602.128,240	3,83%	3,66%
ESCENARIO 3: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE(27)	5.834.184,767	7.420.326,922	1,23%	1,18%
ESCENARIO 4: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (28)	5.781.049,936	7.355.692,118	0,31%	0,30%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

En el cuadro anterior puede observarse que los incrementos en la recaudación que proviene tanto del impuesto especial como de la imposición total sobre el consumo de cigarrillos (impuesto específico, impuesto proporcional e IVA) son importantes en el escenario 1 (17,16% y 17,95%), mientras que en los escenarios 2, 3 y 4 la aproximación de los tipos españoles al promedio europeo tiene mucho menor impacto en los ingresos impositivos. Ello significa que los tipos impositivos son claramente inferiores a los existentes en nuestro entorno más próximo (EU-15) y convergen más a medida que se incorporan el resto de los Estados miembros.

Esto mismo ocurre con la recaudación por habitante: la única variación importante respecto de la situación inicial de España en el año 2013, se produce en el escenario 1 donde el impuesto especial por español se incrementa un 17,95% hasta alcanzar 145,48 euros y la carga fiscal total sobre el consumo de cigarrillos lo hace en un 17,16% pasando de 156,94 euros a 183,87 euros (Cuadro 9.51.).

CUADRO 9.51.
COMPARACIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR HABITANTE, DE LA PRESIÓN FISCAL Y DEL
ESFUERZO FISCAL DERIVADOS DEL CONSUMO ESTIMADO DE CIGARRILLOS AJUSTADOS AL
PROMEDIO DE LOS DISTINTOS ESCENARIOS DE LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013

	Recaudación por habitante I.E.E. (euros)	Recaudación por habitante I.E.E. + IVA (euros)	Variación de la recaudación por habitante I.E.E.	Variación de la recaudación por habitante I.E.E. + IVA	Presión Fiscal	Esfuerzo Fiscal
ESPAÑA en 2013	123,33	156,94	---	---	0,56336%	0,59301%
ESCENARIO 1: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (15)	145,48	183,87	17,95%	17,16%	0,66450%	0,69947%
ESCENARIO 2: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (25)	128,05	162,69	3,83%	3,66%	0,58492%	0,61570%
ESCENARIO 3: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (27)	124,85	158,80	1,23%	1,18%	0,57031%	0,60032%
ESCENARIO 4: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (28)	123,72	157,42	0,31%	0,30%	0,56511%	0,59486%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

Igualmente puede observarse como la mayor variación en la presión fiscal del tabaco se produce en el escenario 1, en que la presión fiscal española pasaría de 0,56336% a 0,66450% (incremento del 17,95%). No obstante, este cambio alteraría poco la posición relativa de España frente a los países de la Unión Europea de los Quince (sólo sería superada por Grecia, Luxemburgo y Portugal).

Para conocer cuál es el sacrificio que hacen los ciudadanos españoles derivado del consumo de cigarrillos se ha dividido, en cada uno de los escenarios, la presión fiscal entre la renta per cápita ponderada en función del poder adquisitivo ajustada a la proporción EU (28) = 100. Conforme a los datos expresados en el Cuadro 9.51. anterior se constata que el mayor sacrificio que realizarían los ciudadanos españoles por la adquisición de cigarrillos se produciría en el escenario 1, tras la adaptación de los tipos impositivos vigentes en España a 1 de julio de 2013 a los valores medios de los países de la Unión Europea de los Quince con un incremento del 17,95%. Sin embargo, al igual que ocurría con la presión fiscal, la posición relativa que ocuparía España entre los países europeos se vería poco alterada (sólo sería superada por Grecia y Portugal).

Por último, se han analizado una serie de ratios o cocientes con significación económica al existir normas comunitarias que los regulan limitando sus valores. Concretamente, son los ratios que miden la relación existente entre el impuesto específico y la carga fiscal, por una parte, y la relación entre el impuesto especial global y el precio ponderado de venta, por otra.

La relación entre el impuesto especial global (suma del impuesto especial proporcional y el impuesto especial específico) y el precio ponderado de venta, de acuerdo con las directivas comunitarias armonizadoras, debe ser como mínimo el 57% hasta el 31 de diciembre de 2013, salvo excepciones, y además debe alcanzar un impuesto mínimo de 64 euros por cada 1.000 cigarrillos. España seguiría cumpliendo este ratio en todos los escenarios, tal y como se muestra en el Cuadro 9.52.

La relación entre el impuesto específico y la carga fiscal total soportada, de acuerdo con las directivas comunitarias armonizadoras, debe situarse ente el 5% y el 76,5% hasta el 31 de diciembre de 2013. A tenor de los resultados expuestos en el Cuadro 9.52., España seguiría cumpliendo este requisito en todos los escenarios estimados.

CUADRO 9.52.
COMPARACIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR HABITANTE, DE LA PRESIÓN FISCAL Y DEL
ESFUERZO FISCAL DERIVADOS DEL CONSUMO ESTIMADO DE CIGARRILLOS AJUSTADOS AL
PROMEDIO DE LOS DISTINTOS ESCENARIOS DE LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013

	IMPUESTO ESPECÍFICO (euros por cajetilla)	IMPUESTO AD VALOREM (% PVP)	IMPUESTO ESPECIAL GLOBAL (euros por 1.000 cigarrillos)	TOTAL IMPUESTO ESPECIAL (% precio medio de venta ponderado)	RELACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL ESPECÍFICO ENTRE LA CARGA FISCAL
ESPAÑA en 2013	0,432	52,039	134,55	61,99%	12,82%
ESCENARIO 1: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (15)	1,843	29,23	169,16	64,20%	43,79%
ESCENARIO 2: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (25)	1,515	29,05	141,57	62,51%	42,80%
ESCENARIO 3: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (27)	1,483	28,458	136,79	62,16%	43,31%
ESCENARIO 4: España ajustada a los tipos impositivos promedios UE (28)	1,449	28,763	135,12	62,03%	42,82%
Directivas comunitarias (hasta 31/12/2013)			Mínimo 64	Mínimo 57%	Entre el 5,00% y el 76,50%

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea: *Excise Duty Tables* (2013) y AEAT: Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (2013).

El análisis empírico realizado en este capítulo 9 es coherente con la teoría económica al confirmar que los cigarrillos son bienes cuya demanda es inelástica, lo que explica que los aumentos en sus precios, producidos al ajustar los tipos impositivos *ad valorem* y específico a los valores promedios de los países de la Unión Europea, no han originado fuertes descensos en la cantidad demandada. Esto explica por qué la recaudación sobre el consumo de cigarrillos aumenta en todos los escenarios considerados, si bien es cierto que la intensidad de la misma no es igual en todos ellos.

Además, los cigarrillos son bienes que generan adicción, cuyo consumo se realiza de forma diversificada entre la población y puede ser nocivo para la salud. Esta adicción ha sido tenida en cuenta en los dos modelos elegidos para obtener el valor de la elasticidad precio-demanda que se ha aplicado en los cálculos.

En el año 2013 (tomado como base) la recaudación por impuestos especiales era inferior a los valores promedios de los países de nuestro entorno más próximo (Unión Europea de los Quince). La recaudación per cápita por el Impuesto Especial sobre los Cigarrillos en nuestro país también era comparativamente inferior a la media europea (únicamente superaba la de Suecia, Holanda y Portugal). Es por ello la Unión Europea, el Fondo Monetario Internacional y la OCDE recomendaron incrementar la imposición indirecta y, en especial, el peso de la imposición especial y medioambiental, estableciendo revisiones periódicas del impuesto específico y del valor mínimo de imposición.

Por esta razón, y para cuantificar los efectos de una posible convergencia, se ha ajustado el impuesto específico español a los valores promedios europeos de los tipos impositivos específico y proporcional en distintos escenarios; por el contrario no se ha considerado oportuno alterar el valor mínimo de imposición por encontrarse entre los intervalos legales permitidos.

Como conclusión puede afirmarse que los **mejores resultados se alcanzan con el escenario 1**, esto es, **cuando el Impuesto Especial sobre los Cigarrillos se grava con los tipos impositivos promedio de Unión Europea de los Quince (EU-15)**: la recaudación crecería en 1.034.645,5 miles de euros, la carga fiscal (suma del impuesto especial y del IVA) aumentaría un 17,16% y los ingresos fiscales del Impuesto Especial sobre los Cigarrillos un 17,95%. Además, se cumplirían las normas comunitarias que regulan determinadas ratios vinculadas a la estructura y a la carga impositiva de los cigarrillos en la Unión Europea, como son la relación entre el impuesto especial y el precio final de venta y la relación entre el impuesto específico y la carga fiscal.

CAPÍTULO 10: ANÁLISIS DEL FRAUDE EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO ESPAÑOL

10.1. Introducción

Toda investigación sobre la fiscalidad del tabaco estaría incompleta si no se tuviese en cuenta el *comercio ilícito de cigarrillos*, dado que este bien económico por sus **características físicas** (poco peso y relativa facilidad de transporte), **aditivas** (dependencia en el consumo generalizado a toda la población, incluso en clases con valor adquisitivo reducido) e **impositivas** (elevadas tasas fiscales) **es objeto de un importante nivel de contrabando y falsificación**, tanto en los países de la Unión Europea como en España. Por ello, este capítulo 10 va a analizar el comercio ilegal de las labores de tabaco, y en particular los cigarrillos al ser la operación más frecuente de contrabando en los países comunitarios, por cuanto eluden el pago del tributo y, además, se produce el incumplimiento de las normas jurídicas.

El comercio ilegal de cigarrillos produce consecuencias recaudatorias muy importantes en las haciendas públicas y en las compañías tabacaleras, al ver disminuidos significativamente sus ingresos. Además de estos efectos recaudatorios directos, el comercio ilícito de cigarrillos origina otros efectos indirectos negativos sobre los consumidores: la falta de control y supervisión de los cigarrillos no comercializados en circuitos legales, el acceso más fácil a menores que los adquieran en mercados clandestinos sin vigilancia y/o la aparición de mafias que surgen buscando lucros fraudulentos y que pueden ser peligrosas para la sociedad.

Estos efectos explican las campañas públicas numerosas emprendidas no solo en España sino también en el resto de los países europeos como forma de concienciación social en la lucha contra el comercio ilegal de tabaco. Por ejemplo, la compañía Altadis ha colocado carteles y distribuido folletos informativos con advertencias dirigidas a los consumidores tales como *el tabaco ilegal te puede salir más caro o no te la juegues con el tabaco ilegal*.

En el año 2013 la propia Comisión Europea comunicó al Consejo y al Parlamento Europeo en el seno de la estrategia general para la UE para intensificar la lucha para el contrabando de cigarrillos y otras formas de tráfico ilícito de productos de tabaco, que *el comercio ilícito de productos del tabaco no solo plantea una cuestión económica, pues además de los daños importantes en detrimento de los ingresos nacionales y de la Unión Europea, impulsa la economía sumergida. De hecho, son casi exclusivamente grupos delictivos organizados los que realizan operaciones transfronterizas*". Señalando también que *"en su mayor parte, los productos ilícitos del tabaco no son producidos de acuerdo con los requisitos de la legislación de la Unión Europea aplicables, en concreto en lo referente a sus ingredientes y la presencia de etiquetas obligatorias de advertencias sanitarias en sus envases*.

El comercio ilícito de las labores del tabaco no solamente se produce en los Estados miembros de la Unión Europea sino que es desarrollado a escala mundial; por ello en

noviembre de 2012 las 176 partes contratantes del Convenio Marco para el Control del Tabaco (CMCT) de la OMS, han adoptado el **Protocolo para la eliminación del comercio ilícito de productos de tabaco**.

A pesar de los avances surgidos y de la cooperación ente países en la lucha contra el comercio ilícito de tabaco, uno de los grandes retos que aún existen es poder determinar su verdadera magnitud y cuantificar sus efectos económicos y sociosanitarios. En este apartado de la investigación se pretende exponer los datos más relevantes sobre el comercio ilícito de tabaco en los países de la Unión Europea y en España, sin ánimos de ser exhaustivos; concretamente dada la complejidad de esta tarea se deja para investigaciones posteriores el desarrollo de la misma.

10.2. El comercio ilegal de tabaco en la Unión Europea: aspectos más relevantes

El tráfico ilícito de labores del tabaco provoca cada año pérdidas considerables en los presupuestos de la Unión Europea y en los de sus Estados miembros, que la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) cuantifica en más de 10.000 millones de euros anuales según estimaciones basadas en las incautaciones notificadas por los Estados miembros entre 2011 y 2015.

Los cigarrillos suponen la mayor parte del comercio ilícito de tabaco aunque recientemente empieza a desarrollarse el tráfico ilegal de picadura para liar al disminuir el poder adquisitivo de los individuos a consecuencia de la crisis económica, si bien su volumen no representa porcentajes significativos según las incautaciones notificadas por los Estados miembros a la Comisión Europea. La situación anterior queda refrendada en España con los datos de aprehensiones de labores de tabaco proporcionados por el Comisionado para el Mercado de Tabaco, tal y como se exponen en el apartado que aborda el comercio ilícito en España.

Sin embargo lo más novedoso es el cambio del procedimiento del contrabando de tabaco. Hace más de diez años el comercio ilícito de tabaco se desarrollaba principalmente a gran escala y, en la mayor parte de los casos, consistía en introducir cigarrillos de contrabando en contenedores que transportaban marcas de cigarrillos conocidas. En los últimos años esta práctica se ha sido complementada con la existencia de falsificaciones de cigarrillos, con su producción ilegal y con el contrabando de otras marcas distintas a las que habitualmente se comercializan en el mercado legal.

A este respecto, tanto la Comisión Europea como los Estados miembros han tomado medidas para frenar el comercio ilegal de tabaco y han celebrado acuerdos de cooperación jurídicamente vinculantes con los cuatro principales fabricantes de cigarrillos: Philip Morris International, Japan Tobacco International, British American Tobacco e Imperial Tobacco Limited.

Concretamente, estas cuatro marcas, a partir del año 2013 encargaron a la compañía KPMG la elaboración de informes anuales sobre el tráfico ilícito de tabaco¹²³ (*Proyecto*

¹²³ Anteriormente al año 2013, Philip Morris Internacional Management SA había encargado a KPMG LLP elaborar informes desde 2006 hasta 2012, que constituyeron los llamados *Proyectos STAR*.

SUN) que abarca la totalidad de los Estados miembros que integran la Europa de los Veintiocho. Este estudio es el más importante que se ha desarrollado en Europa y ha servido de base a la elaboración de informes, tanto públicos por parte de las Administraciones públicas como privados por parte de las compañías comercializadoras de tabaco.

El *Proyecto SUN* es una estimación anual del volumen y evolución del comercio ilícito de cigarrillos en la Unión Europea y los datos provienen de los cuatro principales fabricantes de cigarrillos (British American Tobacco plc, Imperial Tobacco Limited, JT International SA y Philip Morris Internacional Management SA) que han facilitado el acceso a sus bases estadísticas, lo que ha permitido obtener un elevado grado de precisión en los resultados y un mayor detalle en los informes emitidos.

Antes de examinar los resultados obtenidos con las estimaciones del *Proyecto SUN* se considera oportuno aclarar que **el comercio ilícito de cigarrillos comprende tanto el contrabando como la falsificación y mezcla de productos de tabaco con otros que no lo son**. Ello da lugar a varias formas de tráfico ilícito:

- **El tráfico de cigarrillos genuinos:** cigarrillos producidos legalmente por las marcas pero comercializados de manera ilegal en los países de consumo. La variante más común la constituye las marcas llamadas **marcas blancas ilícitas** (illicit whites), que están constituidas por cigarrillos fabricados legalmente en algunos países (normalmente de fuera de la Unión Europea) para ser distribuidos ilegalmente en otros países,
- **El tráfico de cigarrillos falsificados:** cigarrillos producidos sin la autorización de la marca, por lo que no pasan ningún tipo de control de calidad.
- **El tráfico de cigarrillos no declarados:** producidos de forma legal en cada país pero que al no estar declarados su posterior venta en el país es ilegal, aunque su producción sea legal.

En el mismo sentido se considera conveniente delimitar la terminología, siglas y conceptos, que son utilizados en el análisis posterior del Proyecto SUN:

- **C & C:** consumo ilegal de cigarrillos, que incluye los cigarrillos que provienen del contrabando, las falsificaciones y las marcas blancas ilícitas.
- **Contraband o contrabando (CB):** busca el beneficio económico a través de producto auténtico que ha sido comprado en un país de baja fiscalidad y sobrepasa los límites fronterizos legales, o producto adquirido sin impuestos con fines de exportación para ser revendido ilegalmente en el mercado a un precio mayor. Se suelen distinguir dos tipos de contrabando en función de su origen y consecuencias: Bootlegging o contrabando a pequeña escala y wholesale smuggling o contrabando al por mayor/crimen organizado.

A este respecto, Joossens et al (2000) señalan que *en el contrabando a gran escala se suelen manejar millones de cigarrillos que se pasan de contrabando tras recorrer largas distancias, y a menudo intervienen grandes redes de crimen organizado y sistemas complejos para distribuir los cigarrillos. Es probable que el contrabando organizado a gran escala sea responsable de la gran mayoría de los cigarrillos pasados de contrabando a nivel mundial.....el contrabando a pequeña escala incluye el transporte de cigarrillos recorriendo distancias relativamente cortas (por ejemplo, entre países limítrofes u otras jurisdicciones vecinas). Al igual que sucede con las actividades legales, las diferencias de precios significativas entre las jurisdicciones crean incentivos para dedicarse a este tipo de contrabando.*

Además, a mayor corrupción, menor es el riesgo asociado a esta modalidad de contrabando.

- **Illicit whites o marcas blancas ilícitas:** cigarrillos generalmente producidos legalmente en un país que son destinados al contrabando. Pueden ser exportados legalmente desde algunos países y después introducidos de contrabando a través de fronteras durante su tránsito a su mercado de destino final en el que se venden sin pago de impuestos.
- **Counterfeit (CF) o falsificaciones:** cigarrillos que son fabricados y vendidos ilegalmente por comerciantes que no son la marca original propietaria. Para los fines de este análisis, los datos relativos a falsificaciones no están incluidos en la definición de contrabando y, por lo tanto, los valores estimados aparecen separados.
- **Consumo global o total:** se refiere al consumo real de los cigarrillos en un mercado; incluye tanto los productos vendidos legalmente como los productos ilícitos, así como los adquiridos en el extranjero para ser fumados en los respectivos mercados.
- **País de origen:** país de donde se considera originarios los paquetes recogidos. Esto se determina por cualquiera de las etiquetas fiscales que lleven o, en el caso de que no existan éstas, por la advertencia de salud y características de embalaje.
- **Domestic whites:** son paquetes de cigarrillos existentes en el mercado interno con un precio por debajo del mínimo de producción. Son considerados como no comercializados legalmente en el país.
- **LDC:** consumo doméstico legal. Se define como ventas legales netas de flujos de salida (outflows).
- **LDS:** ventas de productos internos auténticos a través de canales legales. Se establecen tomando como base los datos de ventas en el mercado disponibles en cada país.
- **ND (Non Domestic products):** productos no nacionales, es decir, productos que se originan en un mercado diferente al que se consumen.
- **ND (L) (Non Domestic Legal):** productos procedentes de otros países que son introducidos en el mercado legalmente por los consumidores, como por ejemplo durante un viaje transfronterizo. Dado que las diferencias de precios entre países son a menudo significativas, estas adquisiciones de tabaco suponen formas de elusión tributaria legal de los impuestos sobre el tabaco.
- **Under Declaration:** se refiere a los productos de tabaco que se producen y distribuyen en el mismo país, pero en los que al menos una parte de ellos no se declara a las autoridades fiscales nacionales.
- **Unspecified:** casos en que el producto de tabaco no está especificado. Se refiere a los paquetes de cigarrillos que no lleven etiqueta fiscal específica o tienen etiqueta de Duty Free.
- **WAP:** precio medio ponderado de los cigarrillos calculado por referencia al valor total de todos los cigarrillos puestos a consumo, basado en el precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos y dividido por la cantidad total de cigarrillos despachados a consumo. Este es el precio que se utiliza en las Tablas de Accisas (Excise Duty Tables) publicadas por la Comisión de la Unión Europea.
- **Duty Free:** compras realizadas fuera del territorio fiscal de la Unión Europea que no tienen impuestos al consumo, derechos de importación o cualquier otro tipo de imposición añadida al coste del artículo comprado. Están sujetas a restricciones que limitan su volumen de compra por parte de los viajeros.
- **MPPC (Most Popular Price Category):** categoría de precio más común.

- **Tobacco taxes o carga fiscal:** suma de todos los tipos de impuestos que se aplican sobre los productos del tabaco, tanto los impuestos especiales proporcionales como los específicos, y también el impuesto sobre el valor añadido.

La principal metodología utilizada para medir el consumo de tabaco en un mercado es el modelo desarrollado por **KPMG EU Flows Model**, que tiene como propósito específico la medición del tráfico de cigarrillos (flujos y salidas) en los años comprendidos entre 2007 y 2013. Los efectos de la crisis económica repercuten en el consumo de cigarrillos, tal y como se desprende del Cuadro 10.1.: a partir del año 2007 el consumo total de cigarrillos (suma de cigarrillos legales e ilegales) disminuye en 161,60 miles de millones de euros; procediendo el 97% de la caída del consumo legal de cigarrillos comprados en el país.

CUADRO 10.1.
CONSUMO DE CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑOS 2007-2013.
(miles de millones de cigarrillos y variaciones en porcentaje)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013 ¹²⁴	2012-2013
Consumo legal de cigarrillos comprados en el país (LDC)	629,2	616,1	598,8	561,0	540,4	503,1	472,1	-7,5%
Consumo legal de cigarrillos comprados fuera del país (NDL)	30,3	29,0	25,0	23,7	23,3	24,8	27,8	-12,0%
Consumo de cigarrillos procedentes del contrabando y falsificaciones (C&C)	60,6	60,5	61,1	64,2	65,3	65,7	58,6	-10,6%
Consumo total de cigarrillos (legal e ilegal)	720,1	705,6	684,9	648,9	629,0	593,6	558,5	-7,0%

Nota: dado que Croacia se incluye por primera vez en el año 2013, la serie homogénea sin considerar este país arroja las siguientes cifras: un consumo total de 551,5 miles de millones de cigarrillos, un consumo procedente de contrabando y falsificaciones de 58,3 mil millones, un consumo no doméstico legal de 27,7 mil millones y un consumo interno legal de 465,6 miles de millones.

Fuente: Fuente: *Informe SUN* (2013), KPMG.

El consumo de cigarrillos legales comprados en el interior de los países de la Unión Europea (considerando cada país de forma individual) descendió significativamente todos los años a una tasa interanual del -0,4%; mientras que el consumo de cigarrillos legales comprados fuera de los países si bien decreció los primeros años (entre 2007 y

¹²⁴ La disponibilidad de datos ofrecidos por primera vez por todos los fabricantes en el año 2013 ha permitido perfeccionar los resultados; el efecto neto ha supuesto aumentar en 1.000 millones el consumo legal no doméstico (NDL) y rebajar en la misma cifra el consumo procedente del contrabando y falsificaciones (C & C).

2011) se incrementa los dos últimos años (2012 y 2013), por lo que el efecto total neto es una tasa de crecimiento interanual acumulativo del 1,22% en el período considerado y 2013.

En el año 2013 se produce un importante descenso en el consumo de cigarrillos de contrabando y falsificaciones acompañado de un fuerte incremento en el consumo legal de cigarrillos comprados fuera del país, por lo que parte del consumo de los cigarrillos comprados de contrabando ha sido sustituido por el consumo de cigarrillos comprados en el extranjero. En este sentido, el Proyecto SUN señala que *después de años de crecimiento, el porcentaje de contrabando y las falsificaciones de cigarrillos (C & C) en 2013 disminuyó (un 10,6%), al igual que lo hizo el consumo global (suma de legal e ilegal) de cigarrillos (un 7%), mientras que el consumo legal de cigarrillos comprado fuera de cada país (NDL) continuó creciendo.*

En el Cuadro 10.2. se comparan las cifras de contrabando y falsificaciones de cigarrillos (C & C) con las del consumo legal de cigarrillos comprados fuera de cada país, esto es, refleja los cigarrillos que se han introducido en los países de la Unión Europea.

CUADRO 10.2.
VOLUMEN DE CIGARRILLOS INTRODUCIDOS EN
LA UNIÓN EUROPEA. AÑOS 2007-2013.
(miles de millones de cigarrillos y de cajetillas de 20 cigarrillos)

AÑOS	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Consumo legal de cigarrillos comprados fuera del país ND(L)	30,3	29,0	25,0	23,7	23,3	24,8	27,8
Consumo de cigarrillos procedentes del contrabando y falsificaciones (C&C)	60,6	60,5	61,1	64,2	65,3	65,7	58,6
Cajetillas consumidas compradas legales fuera del país ND(L)	1,5	1,5	1,3	1,2	1,2	1,2	1,4
Cajetillas consumidas procedentes del contrabando y falsificaciones (C&C)	3,0	3,0	3,1	3,2	3,3	3,3	2,9

Fuente: Informe SUN (2013), KPMG.

Los valores del consumo de cigarrillos de contrabando y falsificados vienen a significar entre el doble y tres veces el consumo legal de cigarrillos comprados fuera de cada país. Entre los años 2008 y 2011 ha crecido anualmente el consumo de cigarrillos de contrabando y falsificados, mientras decrecía el consumo legal de cigarrillos comprados fuera de cada país; tras un paréntesis en el año 2012 en el que no se aprecian variaciones significativas, en el año 2013 se invierte la tendencia: disminuye notablemente el volumen consumido de cigarrillos procedentes del contrabando y falsificaciones mientras que aumenta de forma importante el volumen de cigarrillos adquiridos fuera de cada país.

En consecuencia, de los datos se desprende que existe una correlación inversa entre los valores del consumo de contrabando y falsificaciones y los valores del consumo legal de cigarrillos comprados fuera de cada país, es decir, **existe un efecto sustitutivo entre ambos**.

En el Cuadro 10.3. se recoge el consumo ilegal de cigarrillos según el origen del hecho delictivo: cigarrillos de contrabando, cigarrillos falsificados y cigarrillos producidos legalmente en un país pero destinados al contrabando. En él se aprecia que **el consumo de illicit whites ha ido incrementándose todos los años**.

CUADRO 10.3.
CONSUMO ILEGAL DE CIGARRILLOS EN LA
UNIÓN EUROPEA. AÑOS 2007-2013.
(miles de millones de cigarrillos)

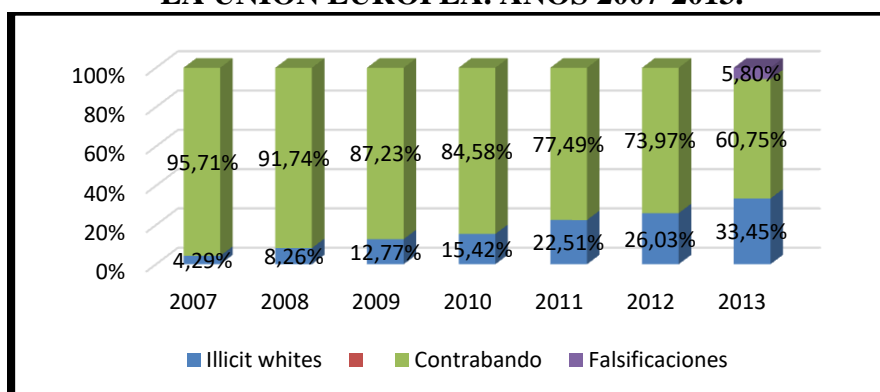
AÑOS	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<i>Illicit whites</i>	2,6	5,0	7,8	9,9	14,7	17,1	19,6
Contrabando	58,0	55,5	53,3	54,3	50,6	48,6	35,6
Falsificaciones (1)	---	---	---	---	---	---	3,4
Consumo ilegal total	60,6	60,5	61,1	64,2	65,3	65,7	58,6

(1) La realización del Proyecto SUN ha permitido la estimación del total de volúmenes falsificados por primera vez en 2013.

Fuente: *Informe SUN* (2013), KPMG.

En el Gráfico 10.1. se muestra la importancia relativa de las distintas fuentes de las que procede el tabaco ilícito consumido en los Estados miembros de la Unión Europea en el período 2007-2013. Estos datos ponen de manifiesto que el volumen de cigarrillos producidos legalmente en un país pero destinados al contrabando (*illicit whites*) ha aumentado su ratio en relación con el consumo ilícito de cigarrillos todos los años, mientras que el volumen de cigarrillos procedente de contrabando y falsificaciones pierde presencia. Esto implica que **el consumo de cigarrillos procedentes de contrabando y falsificaciones ha ido sustituyéndose por consumo de cigarrillos producidos en el país con destino al contrabando**, cuyo crecimiento es importante llegando a suponer **la tercera parte del consumo total ilícito de cigarrillos en 2013**.

GRÁFICO 10.1.
ORIGEN DEL COSUMO ILEGAL DE CIGARRILLOS EN
LA UNIÓN EUROPEA. AÑOS 2007-2013.



Fuente: Elaboración propia a partir del *Informe SUN* (2013), KPMG.

De la evolución del consumo de cigarrillos en la Unión Europea se deduce que es en el último año (ejercicio 2013) donde el comercio ilegal de cigarrillos experimenta el mayor descenso de los últimos años, alrededor de la décima parte. Las causas de este significativo descenso pueden encontrarse tanto en el mayor control de las fuerzas públicas encargadas de luchar contra estas actividades ilícitas y la intensificación de acuerdos de colaboración firmados con los fabricantes de tabaco, como en la posible sustitución de cigarrillos procedentes del comercio ilegal por consumos de cigarrillos comprados legalmente fuera de cada país para ser consumidos domésticamente (NDL).

Por su parte el Cuadro 10.4. analiza la variación del precio medio por cajetilla en los países de la Unión Europea de los Veintiocho en comparación con la evolución del comercio ilícito de cigarrillos.

En los países europeos el precio de venta de la cajetilla de veinte cigarrillos se incrementó como promedio en 0,19 céntimos de euro en el año 2013 en comparación al año 2012, aunque existen fuertes oscilaciones entre Estados miembros: en Reino Unido e Irlanda el incremento fue superior a 0,40 céntimos mientras que en Suecia disminuyó 0,11 céntimos. En términos porcentuales Hungría y Eslovaquia son los países en los que más se ha incrementado proporcionalmente el precio de las cajetillas de tabaco (por encima del 10%), mientras que en Bulgaria, Italia, Letonia y Lituania apenas si sufre modificación (0,2%) y en Malta y Suecia disminuye ligeramente el precio de venta (por encima del 1,5%). En España el precio medio de venta ponderado de las cajetillas subió 0,27 céntimos en el año 2013 hasta situarse en 4,30 euros, lo que supone un incremento del 6,70% del precio.

Sin embargo, la conclusión de mayor relevancia que aportan los datos reflejados es que **no existe una relación objetiva que establezca que el incremento de precio de las cajetillas origine un aumento en el comercio ilegal**. Eslovenia, por ejemplo, es el segundo Estado miembro que más incrementó el precio de cigarrillos y, sin embargo, el comercio ilegal de cajetillas descendió un 12%, mientras que en Malta, a pesar de bajar el precio de los cigarrillos, se incrementó el comercio ilegal de los mismos en un 12%. En España el precio de la cajetilla de veinte cigarrillos subió un 6,70% y las cajetillas consumidas procedentes del contrabando y falsificaciones también subieron en un 10%.

En este sentido Andrés Fernández Díaz (2014) afirma que *pareciendo convincente la idea de que si se deja de fumar y baja el consumo sería por causas que tienen que ver exclusivamente con la salud, y no con los precios. En realidad el consumo de tabaco no se altera, y lo que sucede es que un aumento de los impuestos supondría un incremento en el comercio ilícito de tabaco al aumentar la diferencia de precios entre los cigarrillos que se adquieren en el mercado legal y los procedentes de las distintas modalidades del contrabando, con la consiguiente pérdida de recaudación y de renta*. Sin embargo, los datos obtenidos en los países de la Unión Europea parecen evidenciar que, al menos en varios países, **un aumento en el precio de las cajetillas no ha supuesto un incremento en el comercio ilícito de cigarrillos**.

CUADRO 10.4.
VARIACIÓN DEL PRECIO MEDIO COMPARADO DE LAS CAJETILLAS Y
DEL COMERCIO ILEGAL DE CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA.
AÑO 2013.

ESTADO MIEMBRO	Precio Medio Ponderado por cajetilla en 2012 (euros)	Precio Medio Ponderado por cajetilla en 2013 (euros)	Variación del Precio Medio Ponderado	Variación del comercio ilegal de cigarrillos (C&C)
Alemania	4,88	5,02	2,87%	-1,00%
Austria	3,95	4,18	5,82%	-37,00%
Bélgica	4,77	4,88	2,31%	-10,00%
Bulgaria	2,36	2,38	0,85%	21,00%
Chipre	3,91	4,08	4,35%	100,00%
Croacia	2,46	2,70	9,76%	n.d.
Dinamarca	5,26	5,33	1,33%	37,00%
Eslovaquia	2,72	2,87	5,51%	96,00%
Eslovenia	2,95	3,27	10,85%	-12,00%
España	4,03	4,30	6,70%	10,00%
Estonia	2,62	2,82	7,63%	-10,00%
Finlandia	4,50	4,89	8,67%	-13,00%
Francia	6,10	6,50	6,56%	-7,00%
Grecia	3,28	3,50	6,71%	26,00%
Holanda	5,03	5,29	5,17%	-20,00%
Hungría	2,66	3,00	12,78%	73,00%
Irlanda	8,47	8,92	5,31%	0,00%
Italia	4,56	4,58	0,44%	-50,00%
Letonia	2,40	2,60	8,33%	-7,00%
Lituania	2,25	2,38	5,78%	8,00%
Luxemburgo	3,84	3,95	2,86%	-13,00%
Malta	4,14	4,07	-1,69%	12,00%
Polonia	2,65	2,80	5,66%	-2,00%
Portugal	3,85	3,90	1,30%	-31,00%
Reino Unido	7,52	8,15	8,38%	-48,00%
República	2,76	2,88	4,35%	25,00%
Rumanía	2,64	2,81	6,44%	15,00%
Suecia	6,02	5,91	-1,83%	-15,00%

Fuente: Elaboración propia a partir del *Informe SUN* (2013), KPMG.

No obstante, la asociación Smoke Free Partnership en su guía Making Tobacco Tax Trendy (2012) en su apartado **Falsos mitos sobre los impuestos del tabaco** sostiene que *la industria tabacalera argumenta que el hecho de que existan importantes diferencias en la carga impositiva favorece el contrabando de productos en el mercado negro. Aunque no les falta cierta razón, este tipo de contrabando está detrás de una pequeña parte del tabaco ilegal que circula por la UE. La inmensa mayoría del tabaco de contrabando se debe a operaciones a mayor escala en las que se introducen*

contenedores llenos de millones de cigarrillos por los que no se ha pagado impuesto alguno. Dado que no se pagan impuestos en ningún país, la reducción de los impuestos no afectaría a este tipo de contrabando. Las tabacaleras sostienen que deberían bajarse los tipos de gravamen para evitar el contrabando...el contrabando a gran escala es más un problema de suministro que de demanda.

CUADRO 10.5.
VARIACIÓN DEL CONSUMO DE CIGARRILLOS ILEGALES
EN LA UNIÓN EUROPEA

ESTADO MIEMBRO	Consumo de cigarrillos ilegales entre cigarrillos consumidos (porcentaje)	Cigarrillos ilegales (C&C) consumidos (miles de millones de euros)	Variación del consumo de cigarrillos ilegales ente 2012 y 2013 sobre el total de cigarrillos consumidos
Alemania	11,30%	11,3	0,20%
Austria	6,40%	0,9	-3,40%
Bélgica	7,60%	0,8	0,00%
Bulgaria	18,20%	2,5	2,70%
Chipre	4,50%	0,1	2,40%
Croacia	3,70%	0,3	n.d.
Dinamarca	3,70%	0,2	1,30%
Eslovaquia	1,70%	0,1	0,90%
Eslovenia	7,10%	0,2	0,50%
España	8,80%	4,4	1,20%
Estonia	18,60%	0,3	-1,20%
Finlandia	15,40%	0,9	-1,50%
Francia	15,40%	9,6	-0,40%
Grecia	17,80%	3,9	4,40%
Hungría	8,00%	0,7	3,90%
Irlanda	21,10%	1,0	2,00%
Italia	4,70%	3,7	-3,80%
Letonia	28,80%	0,7	-1,80%
Lituania	27,10%	1,0	-0,40%
Luxemburgo	2,40%	0,0	0,50%
Malta	14,40%	0,1	2,30%
Países Bajos	10,30%	1,3	-0,70%
Polonia	13,90%	6,1	0,90%
Portugal	1,90%	0,2	-0,90%
Reino Unido	10,20%	4,2	-6,20%
República Checa	3,10%	0,4	0,90%
Rumanía	10,90%	2,9	1,60%
Suecia	10,70%	0,7	-1,70%

Fuente: Elaboración propia a partir del *Informe SUN* (2013), KPMG.

En el Cuadro 10.5. se compara el aumento del consumo de cigarrillos ilegales en 2013 respecto del consumo de cigarrillos totales y su incremento anual. Alemania alcanzó la cantidad más elevada de introducción de cigarrillos ilegales en Europa, debido al contrabando que vino de Polonia y de la República Checa, así como al volumen de cigarrillos producidos legalmente en Bielorrusia pero destinados al contrabando en Alemania (*illicits whites*); sólo el flujo desde Polonia hacia Alemania alcanzó 2,5 miles de millones de cigarrillos. Otro flujo importante de tráfico de cigarrillos ilegales se desarrolló entre Argelia y Francia, llegando a duplicar su volumen en el año 2013.

Por ello, el Informe SUN afirma que de los veintiocho Estados miembros de la Unión Europea, once de ellos (Letonia, Lituania, Estonia, Finlandia, Francia, Suecia, Holanda, Reino Unido, Austria, Italia y Portugal) disminuyeron el consumo ilegal de cigarrillos medido como porcentaje del consumo total, en particular Reino Unido (un 6,2%) seguido por Italia (3,8%). En 2013 en España se consumieron 4,4 miles de millones de cigarrillos ilegales, cantidad que supuso el 8,8% del consumo total de cigarrillos, incrementándose un 1,2% con respecto al año anterior 2012.

Por su parte, el consumo legal no doméstico (NDL) de cigarrillos en la Unión Europea, definido como las ventas legales procedentes de otros países que son introducidas por los propios consumidores para su consumo doméstico, aumentó en el año 2013. Los mayores flujos dentro de los Estados miembros de la Unión Europea tuvieron lugar desde la República Checa a Alemania (salieron 3,9 miles de millones de cigarrillos) y desde Polonia a Alemania (salieron 3,4 miles de millones). En el caso de nuestro país, de España salieron 1,5 miles de millones de cigarrillos a Francia y 0,5 miles de millones a Reino Unido.

Otra parte del comercio ilícito se refiere a cigarrillos producidos legalmente en su país de origen e introducidos de contrabando en otros países de la Unión Europea (*illicit whites*), que se mueven por mafias en circuitos internacionales de distribución desde países donde su precio es bajo hacia países con precios más elevados. El Informe SUN constata que los precios medios por cajetilla de cigarrillos se situaron en 0,64 euros en Bielorrusia, 0,88 euros en Ucrania y 1,31 en Rusia, frente a 6,50 euros en Francia, 5,02 en Alemania, 4,58 en Italia y 4,30 en España. Aunque las diferencias de precios entre los Estados miembros de la Unión Europea se redujeron en el año 2013, los precios de los países del Este fronterizos con países de la Unión Europea siguieron siendo hasta trece veces menores que los de los países de la Unión Europea; el precio más bajo corresponde a Bielorrusia con 0,64 euros por cajetilla, país que es precisamente el que mayor incremento tuvo de envíos de comercio ilegal. Por tanto, Bielorrusia se convirtió en el año 2013 en el país de origen con mayor volumen de cigarrillos ilegales, con importantes volúmenes también de cigarrillos producidos legalmente con destino a otros países europeos.

Las *illicit whites* o marcas blancas ilícitas merecen una especial atención por su relevancia dentro del comercio ilegal de cigarrillos (33,5%) y por las tasas de incremento de su consumo (aumentó un 15% durante el año 2013). En términos relativos las marcas blancas ilícitas pasan de representar el 0,2% de los cigarrillos ilegales consumidos en la Unión Europea a situarse en el 33,5% del comercio europeo ilegal de cigarrillos (más de la tercera parte de los cigarrillos ilegales consumidos).

En el Cuadro 10.6. se observa que más de la mitad del consumo ilegal de cigarrillos está en manos de diez marcas tabaqueras (56,69%), destacando Fest con 2,1 mil millones de cigarrillos consumidos en el año 2013, Jin Ling con 1,7 miles de millones de cigarrillos y American Legend con 1,5 miles de millones de cigarrillos. Además se constata la competencia que existe en el mercado ilegal de cigarrillos: RGD aumenta considerablemente su cuota de mercado al incrementar sus ventas en un 541%, al igual que Ducal (un 81% de aumento) y Fest (un 44% de aumento), mientras que Minsk, Premier y Raquel ven reducidas sus ventas en un porcentaje superior al 10%.

**CUADRO 10.6.
PRINCIPALES MARCAS BLANCAS ILÍCITAS Y EMPRESAS
PROPIETARIAS DE CIGARRILLOS EN LA UNIÓN EUROPEA. AÑO 2013**

Marcas blancas ilícitas (<i>illicit whites</i>)	Consumo de <i>illicit whites</i> (miles de millones de cigarrillos)	Variación anual
Fest	2,1	44%
Jin Ling	1,7	8%
American Legend	1,5	-5%
Ducal	1,0	81%
Gold Mount	0,9	5%
NZ	0,9	32%
Raquel	0,8	-11%
RGD	0,7	541%
Minsk	0,8	-21%
Premier	0,7	-17%
Total marcas blancas ilícitas	19,6	
Empresas propietarias de marcas blancas ilícitas	Volumen de <i>illicit whites</i> (miles de millones de cigarrillos)	Variación anual
Grodno Tobacco	5,0	9%
Baltic Tobacco Factory	2,4	19%
Karelia Tobacco	1,7	-9%
H. Van Landewyck GMBH	1,5	27%
Exposal Ltd.	1,3	12%
China National	0,9	161%
Kaane American International Tobacco	0,9	5%
Otras marcas	6,1	
Total	19,6	

Fuente: Elaboración propia a partir del *Informe SUN* (2013), KPMG.

De estos datos se desprende que la compañía bielorrusa Grodno Tobacco siguió siendo el mayor fabricante de *illicit whites* en el año 2013. No obstante, el consumo de los cigarrillos producidos por Baltic Tobacco aumentó en un 19%, el de H. Van Landewyck GMBH en un 27% y el de China National en un 161%.

CUADRO 10.7.
CONSUMO DE MARCAS BLANCAS ILÍCITAS O ILLICIT WHITES EN
LOS ESTADOS MIEMBROS. AÑOS 2012 Y 2013
(miles de millones de cigarrillos y porcentajes)

Estado miembro	Cigarrillos de marcas blancas ilícitas consumidos en 2012	Cigarrillos de marcas blancas ilícitas consumidos en 2013	Variación del consumo de marcas blancas ilícitas 2012-2013	Consumo de marcas blancas ilícitas entre cigarrillos consumidos (legales e ilegales)
Alemania	0,93	1,39	49%	1,40%
Austria	0,09	0,04	-59%	0,30%
Bélgica	0,05	0,06	3%	0,50%
Bulgaria	1,10	1,64	50%	11,90%
Chipre	0,01	0,01	18%	0,60%
Croacia	n/a	0,17	n/a	2,50%
Dinamarca	0,02	0,02	19%	0,40%
Eslovaquia	0,04	0,10	>100%	1,50%
Eslovenia	0,02	0,05	>100%	1,50%
España	1,83	2,45	34%	4,90%
Estonia	0,12	0,19	64%	10,30%
Finlandia	0,01	0,03	>100%	0,60%
Francia	1,08	1,03	-5%	1,60%
Grecia	2,63	2,76	5%	12,20%
Hungría	0,12	0,52	>100%	5,80%
Irlanda	0,15	0,23	57%	5,00%
Italia	1,84	1,30	-30%	1,70%
Letonia	0,40	0,50	24%	21,10%
Lituania	0,67	0,76	13%	21,20%
Luxemburgo	0,01	0,00	-100%	0,00%
Malta	0,04	0,04	-5%	7,70%
Países Bajos	0,12	0,06	-48%	0,50%
Polonia	3,87	3,99	3%	9,10%
Portugal	0,13	0,05	-60%	0,50%
Reino Unido	1,06	1,06	-1%	2,50%
República	0,09	0,15	70%	1,10%
Rumania	0,60	0,93	54%	3,50%
Suecia	0,07	0,09	40%	1,50%
UE (28)	17,11	19,61	15%	

Fuente: Elaboración propia a partir del *Informe SUN* (2013), KPMG.

La importancia de las marcas blancas ilícitas o *illicit whites* en los distintos Estados miembros de la Unión Europea se recoge en el Cuadro 10.7. En él se constata que Polonia presenta el nivel más alto nivel de consumo de marcas blancas ilícitas en 2013, con casi 4 mil millones de cigarrillos, seguida de Grecia con 2,76 miles de millones de cigarrillos y España con casi 2,45 miles de millones de cigarrillos.

En quince de los veintiocho Estados miembros de la Unión Europea aumentó el consumo de *illicit whites* en el año 2013. De ellos España presentó el mayor crecimiento en volumen (no en términos relativos), con 0,6 miles de millones más de cigarrillos (34% de crecimiento), seguida por Alemania y Bulgaria con alrededor de 0,5 miles de millones. Por su parte, son los países europeos del Este y los países escandinavos los que tuvieron el mayor crecimiento porcentual de marcas blancas ilícitas.

Bielorrusia siguió siendo el país de origen de la mayor parte de las marcas blancas ilícitas que circularon por la Unión Europea, siendo las *illicit whites* fabricadas principalmente por la compañía Grodno Tobacco. En el año 2009 sólo se encontraron marcas de tabaco producidas por Grodno Tobacco en cuatro países de la Unión Europea, sin embargo en el año 2013 llegaron a ser frecuentes en quince Estados miembros, extendiéndose su grado de penetración en los mercados del oeste de la Unión Europea.

Como resumen se pueden extraer seis conclusiones del comercio ilícito de cigarrillos en la Unión Europea, las cuatro primeras son mencionadas por KPMG en el Informe SUN y las dos últimas son aportadas por esta investigación tras analizar e interrelacionar los datos de ese informe.

1. **Los volúmenes de falsificación y contrabando de cigarrillos disminuyen en el año 2013.** Concretamente se reducen un 10,6% al pasar de 65,6 miles de millones de cigarrillos consumidos a 58,6 miles de millones, por lo que la cuota de comercio de cigarrillos ilegal se redujo en un punto (del 11,1% al 10,5%). El coste recaudatorio de este comercio ilícito asciende a 10,9 mil millones de euros, según estimaciones de KPMG.
2. **El consumo de marcas blancas ilícitas (*illicit whites*) creció un 14,62% en el año 2013** (pasa de 17,1 mil millones a 19.6 mil millones de cigarrillos), cifra que representa la tercera parte del consumo de cigarrillos ilegales (C & C). En todos los países de la Unión Europea se identificaron marcas blancas ilícitas, excepto en Luxemburgo; la mayor parte de ellas fueron fabricadas por seis fabricantes y distribuidas en toda Europa a través de sofisticadas cadenas de tráfico ilegal organizado, siendo Bielorrusia el país más importante de procedencia y la Compañía de Tabacos de Grodno el principal fabricante.
3. **El consumo global de los cigarrillos fabricados legalmente en la Unión Europea (LDC) disminuyó un 7,5% en el año 2013.** Esta caída obedece tanto al contexto de la crisis económica que existía en Europa como al incremento de los precios de los cigarrillos de venta legal (más del 5%). Las dos circunstancias anteriores provocan que en algunos países europeos se sustituya el consumo de cigarrillos por picadura para liar.

4. **Los niveles de consumo de cigarrillos ilícitos en la Unión Europea, con exclusión de las marcas blancas ilícitas, se redujeron significativamente.** Posiblemente han sido reemplazados por consumos de cigarrillos comprados legalmente fuera de cada país (NDL), lo que explica el incremento del 12% en las ventas fronterizas entre mercados de cigarrillos baratos y mercados más caros; en las zonas europeas con altos volúmenes de ventas fronterizas los precios de los cigarrillos en los mercados más baratos aumentaron a un nivel mayor que en los mercados más caros, lo que originó una diferencia de precios menor entre mercados. Los países transfronterizos con núcleos de población grande (Países Bajos, Austria, Francia y Alemania) presentan el mayor volumen de consumo legal de cigarrillos no comprados en el mercado nacional.
5. **Existe una correlación inversa entre el consumo de cigarrillos de contrabando y falsificaciones y el consumo legal de cigarrillos comprados fuera de cada país:** parte de los cigarrillos que se consumen procedentes del contrabando son sustituidos por el consumo de cigarrillos comprados en el extranjero. Concretamente, el consumo de cigarrillos de contrabando y falsificados anual viene a significar entre el doble y el triple del consumo legal de cigarrillos comprados en el extranjero.
6. **No existe una relación objetiva que establezca que el incremento de precio de las cajetillas de cigarrillos origine un aumento en el comercio ilegal.** Parece confirmarse que el contrabando a gran escala se realiza a través de redes organizadas con antelación, que no se mueven por variaciones temporales de los tipos impositivos que producen incrementos en los precios de las cajetillas; no obstante, el contrabando a pequeña escala sí puede estar influenciado por la variación de impuestos sobre las cajetillas de cigarrillos.

En el año 2013 la Comisión Europea llevó a cabo un estudio sobre el tráfico ilícito del tabaco a partir de los informes sobre incautaciones de cigarrillos (procedencia, tipo y marcas) facilitada por los Estados miembros a la OLAF (submódulo CIGINFO), de la información facilitada por los cuatro fabricantes de tabaco con los que la UE tiene acuerdos de cooperación jurídicamente vinculantes, el informe KMPG Star Project, los informes sobre el tabaco de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), así como los análisis de amenazas y riesgos realizados por Europol y Frontex.

El informe de la Comisión Europea puso de manifiesto que los principales países de procedencia del tabaco de contrabando en orden de importancia fueron: China (sobre todo desde los puertos de Shekou, Xiamen, Guang, Zho, Huang Pou, Ningbo y Yantian), los Emiratos Árabes Unidos (desde los puertos de Jebel Ali y Dubai), Vietnam, Malasia, la Federación de Rusia, Singapur, Bielorrusia y Ucrania. La mayoría de los cigarrillos incautados procedieron de China y la mayor parte de ellos estaban falsificados, siendo Grecia el país principal por donde entraba la mercancía, que muchas veces había sido transbordada antes en puertos del mediterráneo oriental (Egipto y Turquía).

La Comisión Europa también señaló que, además de la procedencia de China y Emiratos Árabes, los países del Báltico constituyeron otro punto de partida de expediciones de cigarrillos de contrabando, cuya procedencia fue principalmente Bielorrusia, Rusia y Ucrania. En estos casos, la mayor parte de cigarrillos incautados, a diferencia de las falsificaciones de China, fueron verdaderos, esto es producidos

legalmente en sus países de origen pero en cantidades que superaban significativamente la demanda legal de esos países.

10.3. El comercio ilegal de tabaco en España: aspectos más relevantes

Antes de abordar el estudio económico sobre el comercio ilegal de cigarrillos en España se ha considerado oportuno hacer una breve referencia al contexto legal, institucional y social en que este tráfico ilícito se desarrolla.

10.3.1. Contexto legal, social e institucional

En España las infracciones y delitos de contrabando de tabaco están reguladas por la Ley Orgánica 12/1995, de represión contra el contrabando, que establecía el umbral de 6.000 euros para determinar si la acción constituía una infracción o un delito, dependiendo de si el valor del tabaco fuera menor a 6.000 euros o igual o superior a esta cantidad; no obstante, cuando el contrabando se realizase a través de una organización se estaría ante un delito con independencia de su valor. Se toma como valor el precio máximo de venta al público en expendedorías de tabaco y, si la labor de tabaco no es comercializada en España y, por lo tanto, no se conoce su precio de venta al público, será valorada según el valor que tuviera la clase más similar.

La Ley Orgánica 6/2011 modifica la Ley Orgánica 12/1995 aumentando a 15.000 euros el umbral que separa el delito de la infracción de contrabando de tabaco, esto es, lo eleva en dos veces y media respecto a la cuantía anterior. Esta medida ha sido muy cuestionada por las compañías tabacaleras, que son partidarias de elevar las penas a los contrabandistas en vez de aumentar considerablemente las cantidades legales requeridas para que el contrabando sea considerado delito.

Con respecto al aspecto moral, la encuesta que realizó el Instituto de Pensamiento Estratégico adscrito a la Universidad Complutense durante el mes de julio de 2013 con el fin de tratar de cuantificar el consumo de tabaco procedente del contrabando, reflejó que un 40% de los encuestados no condena ni considera una práctica incorrecta la existencia del mercado negro de tabaco en España, siendo considerablemente mayor este porcentaje si se contempla únicamente la opinión de los fumadores (Informe Fernández Díaz: 2013).

En el aspecto institucional, la lucha de los Estados contra el contrabando debe contar con una base operativa coordinada, que en el caso de España está cubierta por las fuerzas de seguridad del Estado (Policía Nacional y la Guardia Civil), el Servicio de Vigilancia Aduanera como organismo adscrito a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y por los funcionarios de esta agencia tributaria que desarrollan sus funciones en las dependencias de aduanas. Este personal aduanero y tributario, con pertenencia al Ministerio del Interior (policía y guardia civil) y al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (servicio de vigilancia aduanera y funcionarios de las dependencias de aduanas) tiene a su disposición sistemas informáticos, procedimientos de control y equipamientos específicos para contrarrestar el tráfico ilegal de productos procedentes del tabaco. Además, dado que España forma parte de una unión aduanera, se dispone de una base jurídica común y de una

infraestructura informática que permite el intercambio de información y la cooperación entre los Estados miembros de la Unión Europea (cooperación aduanera y asistencia mutua).

Una política eficaz de lucha contra el comercio ilícito de tabaco necesita también un marco institucional de cooperación entre los servicios de control y los organismos de investigación, con la creación de grupos de trabajo en los que participen personal aduanero y tributario así como policía y organismos de control supranacionales que luchen contra el fraude y la delincuencia organizada (como la OLAF, Eropol, y Fontex¹²⁵). En esta línea, la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC) ha constatado que existen evidencias entre el comercio ilegal de cigarrillos y mafias y organizaciones terroristas que utilizan las redes de comercio ilícito como fuentes de financiación¹²⁶.

Existen motivos que estimulan el comercio ilícito de cigarrillos y, a la vez, en sentido opuesto, recomendaciones formuladas para combatir este fraude. A este respecto, la Comisión Europea señaló que el tráfico ilícito de cigarrillos se ve beneficiado por varios factores como son: los grandes incentivos que supone que los productos del tabaco estén fuertemente gravados por impuestos, las importantes diferencias de precios existentes entre países (sobre todo entre los de la Unión Europea y sus países fronterizos del Este), la complejidad de la normativa aplicable, las medidas no adecuadas de control de la cadena de suministro y las leves sanciones impuestas por los Estados miembros.

Por su parte, siguiendo el informe que realizó EY abogados en 2014, en estudio encargado por Philip Morris Spain, pueden desprenderse tres razones que incentivan el fraude que supone el contrabando de tabaco: la escasa sensibilidad social, la ausencia de un plan unificado de persecución de las mafias y la no optimización de la cooperación aduanera y de los sistemas de control. Ante esta situación se formulan ocho bloques de recomendaciones para luchar contra el comercio ilícito de tabaco:

- A. La aprobación de un plan de lucha integral contra el contrabando, adoptando una estrategia pública completa, integrada y sistemática, similar a las estrategias existentes para la lucha contra otras actividades ilícitas como la economía sumergida, el blanqueo de capitales o el tráfico de estupefacientes. Este plan se desarrollaría con la colaboración de la Agencia Tributaria, la Guardia Civil y las distintas policías, el Ministerio de Sanidad y la propia industria tabacalera, y debería contar con una dotación presupuestaria concreta.
- B. El impulso de campañas de concienciación social, dotadas de recursos suficientes y con formación específica entre las policías locales, que son los cuerpos de seguridad que por su cercanía al punto de venta, podrían luchar más eficazmente contra la comercialización de los productos ilícitos. El informe plantea incluso la realización de alguna campaña educativa entre los jóvenes que acaban de alcanzar la mayoría de edad.

¹²⁵ Agencia Europea para la gestión de la cooperación operativa en las fronteras exteriores de los Estados miembros de la Unión Europea, creada por Reglamento (CE) n° 2007/2004 del Consejo, de 26 de octubre de 2004.

¹²⁶ Como se cita en el informe emitido por la Mesa del Tabaco (2015): *la importancia del sector tabaco en la economía española*.

- C. Atenuar las medidas reguladoras orientadas a la estandarización del etiquetado, evaluando la conveniencia de suavizar la Ley 13/1998 y la Ley 28/2005, de Ordenación del Mercado de Tabacos, que prohíbe la publicidad y las actividades promocionales, incluso en los estancos salvo mínimas excepciones. Sin promoción, lanzar nuevas marcas en el mercado lícito, según este informe, sería muy difícil, lo que puede llegar a favorecer la aparición de canales de distribución indirectos tales como el contrabando de productos genuinos procedentes de zonas fronterizas.
- D. Mantener un sistema adecuado de control sobre los distribuidores y la venta minorista, incrementando los requisitos de acceso a la actividad.
- E. Facilitar la oferta legal de tabaco en eventos de especial concentración de venta ilícita, puesto que se detectó un foco de producto ilícito en ferias, fiestas populares y otras concentraciones públicas alejadas de centros urbanos. En estos casos, la oferta legal de tabaco suele ser insuficiente, por lo que el informe recomienda establecer medidas concretas para agilizar, simplificar y promover la extensión transitoria de expendedorías de tabaco.
- F. Reforzar la colaboración de las Administraciones Públicas con los fabricantes y generalizar sistemas de trazabilidad¹²⁷ de los productos del tabaco. El informe recomienda constituir una Mesa Sectorial de lucha contra el comercio ilícito, formada, al menos, por la Agencia Tributaria, el Comisionado para el Mercado de Tabacos, los Ministerios de Interior y Sanidad, la Federación de Municipios y las compañías tabaqueras principales.
- G. Extremar el control transfronterizo, y dado que existen franquicias aduaneras y fiscales, que permiten a los viajeros introducir en España pequeñas cantidades de tabaco sin obligación de pago de impuestos, se sugiere denegar la condición de viajero a quienes entren y salgan del territorio comunitario con demasiada frecuencia, o a quienes no permanezcan allí un tiempo mínimo.
- H. Elevar las penas a los contrabandistas, dado que el escaso riesgo penal y administrativo del contrabando en España puede favorecer su práctica. A este respecto, el informe señala que el último cambio normativo por el que se elevó el umbral del delito de contrabando desde 6.000 euros hasta 15.000 euros, ha originado que la mayoría de tráfico fraudulento con origen en Gibraltar, Andorra o Canarias sólo puedan ser sancionados por vía administrativa y no por vía penal.

10.3.2. Estudios realizados e informes emitidos

El tema del comercio ilícito del tabaco tiene una amplia repercusión mediática pero, sin embargo, son escasos los estudios realizados sobre del comercio ilegal de cigarrillos en España.

¹²⁷ La trazabilidad del tabaco se refiere a que las unidades de envasado de los productos del tabaco se etiqueten, registrándose sus movimientos a fin de facilitar su movimiento y rastreo. La Directiva Europea 2014/40/UE de Productos del Tabaco y el Protocolo de Comercio Ilícito de la Organización Mundial de la Salud regulan el seguimiento y la trazabilidad de los productos del tabaco.

El estudio más importante sobre el contrabando de tabaco, tanto por su extensión como por profundidad, es el informe que anualmente publica KPMG (proyectos STAR hasta el año 2012 y SUN a partir del año 2013) en el que se analiza el comercio ilícito en la Unión Europea y en cada uno de sus Estados miembros. Este informe se complementa con el estudio realizado por Andrés Fernández (catedrático de la Universidad Complutense de Madrid), en el que a través de encuestas se estimó el consumo de cigarrillos de contrabando y la valoración de ese fraude fiscal en el año 2013.

Por otra parte, en septiembre de 2014 se obligó a los Estados miembros de la Unión Europea a incluir en el PIB la valoración de tres tipos de actividades ilícitas: a) drogas, b) prostitución y c) contrabando de tabaco y juego ilegal, referidas al año 2010 por cuanto se tomaba como año base de la nueva metodología europea. En el caso de España se estimó que estas actividades representan el 0,87% del PIB, del cual el 0,02% correspondió al contrabando de tabaco y al juego ilegal, aunque éste último apenas si tiene importancia significativa; por consiguiente puede afirmarse que la estimación del contrabando de tabaco estaría próxima al 0,02% de la producción nacional española.

Las fuentes de información utilizadas por el INE para estimar el contrabando de tabaco fueron las encuestas EDADES (Encuesta Domiciliaria sobre Alcohol y Drogas en España, llevada a cabo por el Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad con la colaboración de las comunidades autónomas), ESTUDES (Encuesta Estatal sobre Uso de Drogas en Enseñanzas Secundarias del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad en colaboración con las comunidades autónomas), la Encuesta de Presupuestos Familiares, del INE, la información procedente del Comisionado para el Mercado de Tabacos, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, así como estudios sobre el tema financiados por la Comisión Europea y otros organismos.

A. Estudio realizado por IPSOS MARKETING

Este estudio se realiza para diversos años y sus conclusiones completan la información de los informes que publica KPMG, formando parte de sus apéndices¹²⁸. El estudio es denominado *EMPTY PACK SURVEY* y se centra en el estudio de las cajetillas vacías recuperadas en papeleras y contenedores de basura, que sirven para determinar la marca y su procedencia, así como si se han pagado o no impuestos por su comercialización.

El universo de la muestra está constituido por 30.000 paquetes de cigarrillos vacíos recogidos de la calle en cincuenta y nueve ciudades españolas; el número de paquetes recogidos en cada ciudad fue ponderado por la población de la misma; la recogida de muestras se llevó a cabo en dos momentos: abril y mayo para el segundo trimestre y octubre para el cuarto trimestre.

El objetivo de este estudio es establecer la incidencia que tiene el tabaco de procedencia extranjera en nuestro país, es decir, analizar las cajetillas que por su precinta fiscal o idioma de las advertencias sanitarias se entiende que no han pagado sus impuestos en

¹²⁸ Las empresas que encargan el estudio, a partir de 2013, son las mismas que se lo encargan a KPMG, es decir: British American Tobacco, Imperial Tobacco, Japan Tobacco Internacional, y Philip Morris, que son las cuatro grandes multinacionales comercializadoras de tabaco.

España, independientemente de que si lo han hecho o no en su país de origen o comercialización. En el estudio se incluyen también las falsificaciones.

Los resultados concluyen que el 11,3% de las cajetillas de tabaco consumidas en España en el año 2013 carecían de precinta legal, siendo de origen ilícito el 10,6% (Cuadro 10.8.). La pérdida de recaudación fiscal asociada a este tráfico ilegal de tabaco se estimó en 1.100 millones de euros.

CUADRO 10.8.
ESTIMACIONES DE CAJETILLAS DE CIGARRILLOS
SIN PRECINTA CONSUMIDAS EN ESPAÑA. AÑOS 2006-2013

AÑOS	2006 3 T	2007 2T	2008 2T	2009 2T	2010 2T	2011 2T	2011 4T	2012 2T	2012 4T	2013 2T	2013 4T
	5,7%	5,1%	4,7%	4,4%	4,2%	9,5%	9,3%	8,9%	11,7%	11,4%	11,3%

Fuente: Apéndice *Informe SUN* (2013), KPMG.

Las principales marcas de cigarrillos recogidos sin pago de impuestos fueron Ducal (del fabricante luxemburgués H. Van Landewyck) y American Legend (del fabricante griego Karelia Tobacco), concretamente el 23% de las muestras recogidas de estas dos marcas se comercializaron sin pago de impuestos. Además, se verificó que los citados fabricantes no habían suscrito ningún acuerdo de colaboración contra el fraude con administraciones tributarias.

De las muestras procedentes de basura, se constató que en el segundo trimestre de 2013 de cada 100 cajetillas recuperadas de Ducal únicamente 1,5 cajetillas pagaron sus impuestos en España, y en el caso de American Legend el porcentaje fue tan sólo de 0,9 cajetillas de cada cien.

Este estudio EPS (Empty Pack Survey) ha sido completado con la estimación del volumen de entradas de cigarrillos que pudieron provenir del tráfico ilícito y cuáles del tráfico legal, con la estimación del consumo de cigarrillos en España que entraron de forma legal (básicamente por ser transportados por viajeros con exención de impuestos). Este volumen se calculó utilizando las estadísticas de viajes que existieron entre la península y las Islas Canarias, Andorra y Gibraltar y los resultados se reflejan en el Cuadro 10.9.

CUADRO 10.9.
VOLUMEN DE CIGARRILLOS LEGALES NO DOMÉSTICOS
CONSUMIDOS EN ESPAÑA. AÑO 2013

Territorios	Cigarrillos no nacionales-ND (miles de millones)	Nº viajes donde se compran cigarrillos (millones)	Nº cajetillas por viaje	Total cajetillas (millones)	Cigarrillos no nacionales legales-NDL (miles de millones)	% NDL
Islas Canarias	0,88	0,29	20	5,8	0,12	14%
Andorra	0,69	0,72	20	14,4	0,29	41%
Gibraltar	2,68	2,10	10	21,0	0,42	16%

Fuente: Tourist flows, Consumer research, *Informe SUN* (2013), KPMG.

Para obtener los resultados expuestos en el Cuadro 10.9. anterior se utilizaron datos sobre los viajes efectuados entre la península y Gibraltar, Andorra y Canarias, según los siguientes criterios:

- Entradas legales procedentes de Gibraltar:
En el año 2013 el número de visitas de España a Gibraltar fue de 10,64 millones. Se supone que el 81,3% de estos visitantes fueron mayores de 18 años y que el 24,1% compró cigarrillos (según tasa de prevalencia del tabaquismo implícita). También se supone que cada compra se compone de un cartón al ser el límite legal de importación con franquicia en España desde Gibraltar; aunque para los ciudadanos que viven cerca de la frontera la franquicia se reduce a 80 cigarrillos al mes, la investigación de los consumidores indicó que la mayoría de los que compró cigarrillos trajo una caja de cartón, por lo que no se realizaron ajustes adicionales. El resultado de la estimación fue que el 12% de los cigarrillos que provienen de Gibraltar se cree que son legales.
- Entradas legales procedentes de Andorra e Islas Canarias:
Un método similar se ha aplicado al cálculo de los volúmenes legales de cigarrillos no nacionales procedentes de Andorra y las Islas Canarias, utilizando tanto el número de viajes realizados en cada territorio como la prevalencia del tabaquismo implícita; se supone que los consumidores adquirieron el límite de franquicia legal de dos cartones de cigarrillos por compra. El resultado de la estimación fue que el 41% de los cigarrillos que proceden de Andorra¹²⁹ y el 14% de los vienen de las Islas Canarias se cree que son legales.

B. Estudio realizado por Análisis y Servicios de Marketing (ASM)

Este estudio se basa en una serie de entrevistas realizadas en años anteriores a 2013 con el objetivo principal de cuantificar el porcentaje de consumo de tabaco rubio de contrabando en España, desagregándolo por marcas y lugar de compra.

Las entrevistas se realizaron en las vías públicas y los individuos se seleccionaron aleatoriamente, según las cuotas establecidas por sexo y edad. Las preguntas realizadas fueron si fumaban o no y, en caso positivo, se les preguntaba por la marca habitual y el consumo diario de cigarrillos. Además, se les pedía que mostrasen una cajetilla; si no la llevaban se consideraba como contacto nulo, y si la llevaban se controlaba su marca y las precintas fiscales, para preguntarles a continuación sobre el lugar de compra y su precio.

El resultado obtenido fue que uno de cada diez paquetes de cigarrillos no disponía de etiqueta fiscales.

¹²⁹ El volumen de cigarrillos legales no domésticos de Andorra disminuyó debido a la reducción del número de visitantes a ese país que se produce en el año 2013.

C. Estudio realizado por el Instituto de Pensamiento Estratégico “THINK-COM” adscrito a la Universidad Complutense de Madrid

El estudio dirigido por Andrés Fernández, catedrático de la Universidad Complutense, estimó el consumo de cigarrillos de contrabando y su coste fiscal en España en el año 2013.

La estimación del comercio ilegal de cigarrillos se realizó por comparación entre el comercio real y el consumo oficial, y el consumo ilegal se calculó como resultado de restar al consumo real el consumo oficial.

$$\text{Comercio Ilegal} = \text{Consumo Real} - \text{Consumo Oficial}$$

El consumo oficial se estableció a partir de los datos publicados por el Comisionado para el Mercado de Tabacos; mientras que el consumo real fue estimado a través de la realización de encuestas con las siguientes características:

- Universo: población de 14 a 75 años, con rutas aleatorias y selección de las unidades primarias (municipios) y de las unidades secundarias (secciones) de forma aleatoria proporcional por tamaño de habitantes para cada comunidad autónoma.
- Medio: entrevistas personales de 30 minutos de duración.
- Número de encuestas realizadas: 1.204
- Muestreo estratificado por conglomerados con error muestral de intervalo de confianza $(1-\alpha)$ del 95%, siendo el escenario más desfavorable de varianza $(p=q)$ de $\pm 2,82\%$.
- Realización del trabajo de campo: entre el 2 de julio de 2013 y el 26 de julio de 2013.

Los resultados más importantes alcanzados se pueden concretar en los dos siguientes:

1) En relación al consumo real:

Se estimó que el número de fumadores en España representaba el 34,1 % de la población y que el consumo de cigarrillos era de 51.953.394.028 unidades, lo que supuso un gasto estimado en consumo de 11.258.620.072 euros, equivalente a 243 euros/habitante.

1) En relación al consumo oficial:

Según datos proporcionados por el Comisionado para el Mercado de Tabaco (CMT), se consumieron 53.000 millones de cigarrillos en el año 2012, produciéndose en los seis primeros meses de 2013 un descenso del consumo de tabaco de cajetilla del 12%. Si se supone una reducción similar durante el resto del citado año, el consumo de cigarrillos en España alcanzaría 46.640 millones de cigarrillos en el año 2013.

Comparando el consumo oficial con los resultados de la encuesta (consumo real estimado) resulta que 5.313.394.028 cigarrillos consumidos en España no fueron contabilizados por el CMT. Considerando una media de 20 cigarrillos por cajetilla, y tomando como precio medio unitario 4,25 euros, el importe de consumo ilegal de cigarrillos en España ascendería a 1.129.096.229 euros en el año 2013, cantidad a la que le correspondería un fraude fiscal de 903.276.983 euros.

Según las previsiones del CMT la subida del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco producida a partir del 1 de julio de 2013 originó un descenso del consumo del

15% en el segundo semestre del año. Por tanto, el nuevo volumen de consumo de cigarrillos sin pago de impuestos sería de 6.108.394.028 cigarrillos, que representaría un 11,75% del total, equivalente a 1.298.033.731 euros. El fraude fiscal estimado, a través de estos cálculos, alcanzaría el importe de 1.038.426.985 euros.

D. Estudio realizado por KPMG (Proyecto SUN)

Como ya se ha comentado en apartados anteriores, la empresa KPMG realiza estudios anuales sobre el contrabando de tabaco por encargo de los cuatro principales fabricantes de cigarrillos (Philip Morris International, Japan Tobacco International, British American Tobacco e Imperial Tobacco Limited), que hasta el año 2012 se llamaron Proyectos STAR y a partir del año 2013 son los Proyectos SUN. Estos estudios analizan el comercio de tabaco ilícito en la Unión Europea en su conjunto y en cada uno de los Estados miembros. A continuación se exponen los resultados más relevantes obtenidos para el caso de España.

CUADRO 10.10.
CONSUMO DE CIGARRILLOS EN ESPAÑA. AÑOS 2016-2013

Miles de millones de cigarrillos									
AÑOS	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2012/13
Consumo legal de cigarrillos comprados en España (LDC)	81,08	79,41	79,70	75,91	68,01	58,21	49,35	44,86	-9,10%
Consumo legal de cigarrillos comprados fuera de España (NDL)	1,23	2,43	1,91	1,60	1,30	1,41	1,51	1,29	-14,57%
Contrabando y falsificaciones (C&C)	2,06	1,85	2,13	1,94	1,76	4,64	4,13	4,43	7,26%
Consumo total (legal e ilegal)	84,37	83,69	83,73	79,45	71,07	64,27	55,00	50,57	-8,05%
Porcentajes sobre consumo total de cigarrillos (legales e ilegales)									
Consumo legal de cigarrillos comprados en España (LDC)	96,1	94,9	95,2	95,5	95,7	90,6	89,7	88,7	-1,0
Consumo legal de cigarrillos comprados fuera de España (NDL)	1,5	2,9	2,3	2,0	1,8	2,2	2,7	2,5	-0,2
Contrabando y falsificaciones (C&C)	2,4	2,2	2,5	2,4	2,5	7,2	7,5	8,8	-1,3

Fuente: Elaboración propia a partir del *Informe SUN* de KPMG, Synovate / Ipsos y Euromonitor (2013).

Los datos del cuadro anterior ponen de manifiesto que **mientras que el consumo total de cigarrillos comprados en España se redujo alrededor de un 8% en 2013, el consumo de cigarrillos falsificados y de contrabando (C & C) aumentó un 7,26%, llegando a alcanzar el 8,8% del consumo total de cigarrillos.**

Tanto el consumo legal de cigarrillos comprados en España (LDS) en 2013 como el consumo legal de cigarrillos comprados fuera de nuestras fronteras (NDL) disminuyeron significativamente en un 9,10% y 14,57%, respectivamente; parece desprenderse que **parte del consumo legal de cigarrillos fue sustituido por cigarrillos procedentes del contrabando y falsificaciones (C & C)**. Además, en el año 2013 se produce un incremento del 6,7% en el precio de los cigarrillos, junto con un descenso del 1,2% en el producto interior bruto y un aumento del desempleo del 26%, factores que con mucha probabilidad también influyeron en la reducción del consumo de cigarrillos en España.

El consumo de C&C (falsificaciones y contrabando) básicamente proviene de mercados de países fronterizos -Gibraltar y Andorra- que cuentan con altos volúmenes de *illicit whites* (marcas blancas ilícitas); concretamente, más del 50% procedieron de Gibraltar con etiquetas sin especificar o con distintivos de *duty free*. En el Cuadro 10.11. se recoge su evolución y el porcentaje que representan sobre el total de cigarrillos (legales e ilegales) consumidos en España en el período 2006 a 2013.

CUADRO 10.11.
CONSUMO DE CIGARRILLOS ILÍCITOS
EN ESPAÑA. AÑOS 2006-2013.
(miles de millones de cigarrillos y porcentajes)

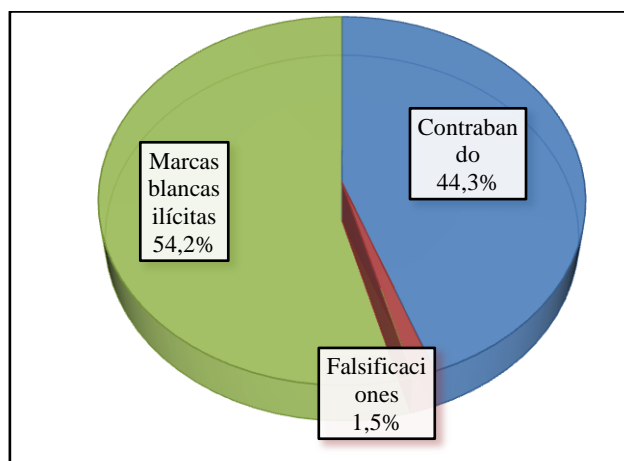
AÑOS	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
C&C (consumo ilegal)	2,06	1,85	2,13	1,94	1,76	4,64	4,13	4,43
Consumo total	84,37	83,69	83,73	79,45	71,07	64,27	55,00	50,57
% C&C sobre el consumo total	2,44%	2,21%	2,54%	2,44%	2,48%	7,22%	7,51%	8,76%

Fuente: Elaboración propia a partir del *Informe SUN* (2013), KPMG.

A partir del año 2011 se observa en nuestro país un fuerte incremento del consumo de cigarrillos procedentes del contrabando y de falsificaciones (C&C), que pasa a lanzar una cuota de mercado de casi el 9% del consumo total de cigarrillos. El Gráfico 10.2. muestra la distribución del consumo ilegal de cigarrillos en España en 2013, según su hecho ilícito (contrabando, falsificación o marcas bancas ilícitas). La mayor parte de los cigarrillos ilegales consumidos en nuestro país en el año 2013 provienen de cigarrillos producidos legalmente en un país extranjero e introducidos de contrabando en España en el que se venden sin pagar impuestos (*illicit whites*), le siguen con una importancia un poco menor los cigarrillos comprados en un país de baja fiscalidad o declarados a exportación que luego son introducidos de contrabando en España (*contraband*);

mientras que los cigarrillos fabricados y vendidos ilegalmente por comerciantes que no son la marca original propietaria (*counterfeit* o falsificaciones) apenas tienen importancia (suponen el 1,5% del consumo ilícito de cigarrillos).

GRÁFICO 10.2.
ORIGEN DEL COMERCIO ILÍCITO DE
CIGARRILLOS EN ESPAÑA. AÑO 2013



Fuente: Elaboración propia a partir del *Informe SUN* (2013), KPMG.

El Informe SUN elaborado por KPMG realiza un estudio pormenorizado de los flujos de entrada de cigarrillos en España, por su mayor incidencia en la medición del consumo ilícito, y examina con menor detalle las salidas. **En el año 2013 disminuyeron notablemente las salidas de cigarrillos desde España**, con una caída del 5,6% respecto al año anterior) y más de dos terceras partes de los flujos de salida de cigarrillos de España se dirigieron a Reino Unido y Francia (80%).

El descenso en las salidas puede explicarse, en parte, por los **aumentos de precios** de los cigarrillos, que hace que el precio del tabaco en España cada vez se aproximase más al del resto de Europa, aunque también se registró **menos contrabando de salida** al surgir alternativas a España más baratas para Francia y el Reino Unido: Argelia a Francia y Pakistán y Bielorrusia al Reino Unido.

Con respecto a **los flujos de entrada de cigarrillos en España, la mayoría de ellos procedieron de Gibraltar, Andorra y las Islas Canarias**. La diferencia de precio entre España y esos mercados fue aproximadamente de entre 2,50 y 3,00 euros por paquete de cigarrillos, lo que equivalía a un ahorro de entre 25,00 euros y 30,00 euros por cartón.

Mientras que la mayoría de los paquetes de Andorra e Islas Canarias tuvieron marcas claras que permitieron determinar su procedencia, no pudo acreditarse la procedencia de cigarrillos de Gibraltar al no estar obligados a tener precinta fiscal los paquetes vendidos allí, es decir, un gran porcentaje de los paquetes de cigarrillos procedentes de Gibraltar tuvieron el etiquetado libre de impuestos (*duty free*) o no especificado, en particular los envases vacíos recogidos en Andalucía y Extremadura. Las entradas legales de cigarrillos procedentes de Andorra descendieron debido a una disminución de visitantes españoles a este país en el año 2013.

Por otra parte, en la interpretación de estos datos debe tenerse en cuenta que las entradas de cigarrillos libres de impuestos contienen tanto cigarrillos libres de impuestos provenientes de *illicit whites* como de *duty frees*. Dada esta complejidad, no ha sido posible separar con precisión las entradas *duty frees*, NDL y C & C.

Los mayores volúmenes de entradas legales de cigarrillos no domésticas (compradas fuera de España) también provinieron de los mercados de Gibraltar y Andorra. En el Cuadro 10.12. se refleja el consumo de cigarrillos legales comprados fuera de España (NDL) según país de procedencia.

CUADRO 10.12.
CIGARRILLOS COMPRADOS LEGALMENTE FUERA
DE ESPAÑA SEGÚN PAÍS DE PROCEDENCIA. AÑO 2013
(miles de millones de cigarrillos)

Miles de millones de cigarrillos								
AÑOS	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013 ¹³⁰
Gibraltar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,42
Andorra	0,00	0,13	0,02	0,35	0,15	0,45	0,36	0,29
Islas	0,00	0,44	0,64	0,79	0,79	0,75	0,66	0,12
Portugal	0,18	0,12	0,06	0,14	0,08	0,08	0,04	0,08
Otros países	1,05	1,74	1,19	0,31	0,27	0,27	0,45	0,37
Total	1,23	2,43	1,91	1,58	1,29	1,41	1,51	1,28
Porcentajes sobre el total								
Gibraltar	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	32,70
Andorra	0,0	4,8	1,0	21,9	11,7	31,8	23,6	22,70
Islas	0,0	18,0	33,8	49,7	61,0	53,6	43,8	9,1
Portugal	14,6	5,30	3,0	8,9	6,3	2,0	2,4	6,2
Otros países	85,3	71,6	62,2	19,4	20,9	12,5	30,1	29,00

Fuente: Elaboración propia a partir del *Informe SUN* de KPMG, Synovate / Ipsos y Euromonitor (2013).

El Cuadro 10.13. muestra el consumo de cigarrillos legales comprados fuera de España como porcentaje que cada marca representa sobre el total consumido, volumen que asciende a 1,29 miles de millones en el año 2013. Aunque hubo una disminución general de entradas de tabaco en España, **las marcas históricamente más populares siguieron representando un porcentaje relativamente alto en los volúmenes consumidos de cigarrillos legales comprados fuera de España**; de hecho tres marcas absorben más de la mitad de los cigarrillos extranjeros consumidos legalmente en nuestro país: Malboro (0,34 miles de millones de cigarrillos que representan el 26,36% del total), Winston (0,21 miles de millones que representan el 16,28%) y Chesterfield (0,14 miles de millones que representan el 10,85% del total). Asimismo Se observa una fuerte fidelización hacia el consumo de las marcas más conocidas, tal y como muestra el descenso en el consumo de otras marcas experimentado desde el año 2010.

¹³⁰ Por primera vez en el año 2013, en la estimación de los flujos procedentes de Gibraltar se han podido incluir datos de todos los principales fabricantes, teniéndose acceso a fuentes de datos no disponibles anteriormente.

CUADRO 10.13.
CIGARRILLOS COMPRADOS LEGALMENTE
FUERA DE ESPAÑA SEGÚN MARCA. AÑO 2013
 (porcentajes)

AÑOS	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Malboro	51,22	43,21	30,89	21,25	18,60	19,01	27,33	26,36
Winston	4,07	1,65	2,62	3,13	4,65	7,04	10,67	16,28
Chesterfield	8,94	3,29	3,66	17,50	11,63	18,31	12,00	10,85
Camel	4,07	9,05	9,95	3,75	2,33	6,34	8,67	6,20
Luke Strike	5,69	3,70	7,33	1,25	6,98	4,93	7,33	3,88
Otras marcas	26,02	39,09	45,55	53,13	55,81	44,37	34,00	36,43

Fuente: Elaboración propia a partir del *Informe SUN* de KPMG, Synovate / Ipsos y Euromonitor (2013).

Las **entradas de cigarrillos procedentes del contrabando y falsificados (C&C) aumentaron en España en el período 2006-2013 impulsadas fundamentalmente por el incremento de los cigarrillos no especificados**, los cuáles pudieron provenir de Gibraltar según el Informe SUN.

En el Cuadro 10.14 se detalla la procedencia de las entradas de cigarrillos procedentes del contrabando y falsificados y en él se refleja que, **a pesar de que existió una mayor protección de las fronteras, más de la mitad de todos los cigarrillos de contrabando y falsificados (C & C) que entraron en España se estima que provinieron de Gibraltar**. Ello obedece a que muchos paquetes de cigarrillos con etiquetas *sin especificar y libre de impuestos* fueron recogidos en la comunidad autónoma de Andalucía, adyacente a Gibraltar, por lo que es probable que entraran por allí.

Una gran parte del este volumen de cigarrillos correspondió a marcas blancas ilícitas, tales como American Legend, Ducal, Elixir y el Gold Classic. Igualmente, se detectan volúmenes importantes de cigarrillos de las marcas Winston y Chesterfield que vendieron con etiquetas libre de impuestos (*duty free*).

De las Islas Canarias entraron volúmenes significativos de cigarrillos de la marcas Ducal, Elixir, y Gold Classic, pero no estuvieron disponibles para su compra en España, por lo que pudieron ser fabricados para la exportación.

Si el volumen total de C & C (cigarrillos falsificados y de contrabando) se hubiera consumido legalmente en el mercado español en 2013, KPMG estima que hubiera generado un ingreso fiscal adicional de aproximadamente 718 millones de euros para el Tesoro público.

CUADRO 10.14.
ENTRADAS EN ESPAÑA DE CIGARRILLOS DE CONTRABANDO Y
FALSIFICADOS (C&C) POR PAÍSES DE PROCEDENCIA. AÑOS 2006-2013

Miles de millones de cigarrillos								
AÑOS	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Origen no especificado (estimado Gibraltar)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,31	0,97	1,53
Duty Free (estimado Gibraltar)	0,70	1,27	1,14	1,48	1,20	1,78	1,31	1,23
Islas Canarias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,31	0,63	0,95	0,75
Rusia	0,08	0,03	0,06	0,00	0,00	0,04	0,07	0,11
Biolorrusia	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04	0,09
Falsificaciones	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,07
Otros C&C	1,29	0,55	0,93	0,45	0,23	0,89	0,80	0,64
Totales	2,07	1,85	2,13	1,93	1,74	4,65	4,14	4,42
Porcentajes sobre los cigarrillos consumidos								
Origen no especificado (estimado Gibraltar)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	28,17	23,43	34,62
Duty Free (estimado Gibraltar)	33,82	68,65	53,52	76,68	68,97	38,28	31,64	27,83
Islas Canarias	0,00	0,00	0,00	0,00	17,82	13,55	22,95	16,97
Rusia	3,86	1,62	2,82	0,00	0,00	0,86	1,69	2,49
Biolorrusia	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2,04
Falsificaciones	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,58
Otros C&C	62,32	29,73	43,66	23,32	13,22	19,14	19,32	14,48

Fuente: Elaboración propia a partir del *Informe SUN* de KPMG, Synovate / Ipsos y Euromonitor (2013).

En el año 2013 la distribución de las marcas más frecuentes de cigarrillos consumidos en España procedentes del contrabando y falsificaciones (C&C) es la siguiente: Ducal 0,90 miles de millones de cigarrillos que representa el 20,27% del total; Winston 0,73 miles de millones de cigarrillos que representa el 22,52%; Americian Legend 0,59 miles de millones de cigarrillos que representan el 13,29%; Cherterfield 0,44 miles de millones de cigarrillos que representa el 9,91% y Malboro 0,35 miles de millones de cigarrillos que representa el 7,88%.

Tal y como se señala en el Informe SUN, **las marcas de cigarrillos ilícitos (C&C) se compusieron principalmente de marcas blancas ilícitas (*illicit whites*) vendidas sin etiquetas fiscales y de marcas legales vendidas libres de impuestos (*duty free*) procedentes de Gibraltar.** En comparación con otros países, muy pocas marcas blancas ilícitas estuvieron etiquetadas como libres de impuestos dado que, como se ha mencionado anteriormente, las ventas en Gibraltar no requieren de etiqueta fiscal.

El estudio realizado por KPMG, denominado Proyecto SUN, es el más completo disponible, y de él se pueden extraer las siguientes conclusiones en relación al tráfico legal e ilegal de cigarrillos en España:

1. **El consumo total de cigarrillos comprados en España (tanto legales como ilegales) se redujo alrededor de un 8% en 2013, mientras que el consumo de cigarrillos falsificados y de contrabando (C & C) aumentó un 7,26%, llegando a alcanzar el 8,8% del consumo total de cigarrillos.**
2. **Se estima que más de la mitad de los cigarrillos consumidos ilegalmente proceden de Gibraltar.**
3. **El consumo legal de cigarrillos en España disminuyó notablemente en 2013, tanto en relación con los cigarrillos comprados en España (LDS) –el 9,10%- como en los cigarrillos comprados fuera (ND L) –el 14,57%-, de lo que parece desprenderse que parte del consumo legal de cigarrillos fue sustituido por cigarrillos procedentes del contrabando y falsificaciones (C & C).**
4. **Los flujos de entrada de cigarrillos en España en 2013, tanto legales como ilegales, provinieron principalmente de Gibraltar, Andorra e Islas Canarias. Disminuyeron las entradas legales de cigarrillos (NDL) y las marcas más populares históricamente (Marlboro, Winston o Chesterfield) siguieron representando una proporción relativamente alta de estas entradas. Las entradas de cigarrillos procedentes del contrabando y falsificados (C&C) aumentaron impulsados fundamentalmente por el aumento de entradas no especificadas (con etiquetado no especificado o libre de impuestos), que se cree que provinieron de Gibraltar, a pesar de que existió una mayor protección de fronteras.**
5. **Los flujos de salida de cigarrillos desde España tuvieron como destino principal Francia y Reino Unido y experimentaron un importante descenso en 2013, que puede explicarse, en parte, por el incremento experimentado en los precios españoles que se aproximaron a los del resto de Europa. Hubo también menos contrabando de salida de tabaco de España al surgir alternativas más baratas para Francia y el Reino Unido, como la de Argelia a Francia, y de Pakistán y Bielorrusia para el Reino Unido.**
6. **La mayor parte de cigarrillos de comercio ilícito en España en 2013 fueron marcas blancas ilícitas, siendo Ducal y American Legend las marcas que representaron conjuntamente más del 50% del total de las marcas blancas ilícitas; otras marcas no blancas significativas fueron: Winston, Chesterfield y Marlboro. También hubo una alta proliferación de marcas de consumo menos habitual, tales como Austin, Gold Classic y Elixir.**
7. **Según estimaciones de KPMG si el volumen total de cigarrillos falsificados y de contrabando (C&C) se hubiera consumido legalmente en el mercado español se hubiera generado un ingreso fiscal adicional de aproximadamente 718 millones de euros en el año 2013.**

10.4. Incautaciones de cigarrillos efectuadas en España

Los datos oficiales de incautaciones de tabaco recogidos en este estudio son los publicados por el Departamento de Aduanas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y los proporcionados por el Comisionado para el Mercado de Tabacos, ambos organismos dependientes del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

En el Cuadro 10.15. se recogen las estadísticas elaboradas por el Servicio de Vigilancia Aduanera y reflejan los datos grabados por el Departamento de Aduanas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que incluyen tanto las incautaciones de cigarrillos que dieron lugar a infracciones administrativas de contrabando como las efectuadas por delitos. Los datos, a partir de 2011, incluyen¹³¹ no sólo las aprehensiones efectuadas por las aduanas sino también las realizadas por la Policía Municipal y Guardia Civil en recinto, por lo que las estadísticas son completas.

CUADRO 10.15.
INCAUTACIONES DE CIGARRILLOS EFECTUADAS
EN ESPAÑA. AÑOS 2009-2015

AÑOS	CAJETILLAS APREHENDIDAS	VARIACIÓN ANUAL
2009	12.290.222	---
2010	13.700.288	11,47%
2011	9.360.879	-31,67%
2012	8.727.179	-6,77%
2013	10.354.655	18,65%
2014	9.599.962	-7,29%
2015	11.384.238	18,59%

Fuente: Elaboración propia a partir de LOS Boletines mensuales de la Subdirección General de Operaciones, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, AEAT.

Hay que tener en cuenta que los datos de aprehensiones recogidos están incorporados en la fecha de su grabación y no en la fecha de la aprehensión, por lo que puede existir un pequeño desfase temporal. No obstante, la mayor parte de aduanas (entre ellas Algeciras con un amplio volumen) están proporcionando los datos con poco tiempo de retraso para que sean grabados sin demora, por lo que este desfase temporal, en principio, no daría lugar a grandes diferencias. También puede existir otro desfase temporal por grabarse la infracción no en el momento de la aprehensión sino en el momento en que finaliza el procedimiento sancionador.

¹³¹ Antes de 2011, aunque en la elaboración de las estadísticas se tuvieron en cuenta todas las incautaciones por delitos, en las infracciones sólo se incluyeron las aprehensiones que realizó el Servicio de Vigilancia Aduanera, porque en su aplicación informática no se introducían las infracciones que correspondían a cigarrillos aprehendidos por las dependencias de aduanas, policía municipal y guardia civil.

Los datos de aprehensiones realizadas de cajetillas de tabaco en el año 2013 desglosados por provincias y proporcionados por el Comisionado para el Mercado de Tabacos se exponen en el Cuadro 10.16. En este cuadro no están incluidos los abandonos de cigarrillos que realizan los viajeros procedentes de otros países para no pagar los impuestos en la aduana, no son legalmente considerados como contrabando y representan cuantías muy pequeñas sobre el volumen de aprehensiones.

**CUADRO 10.16.
APREHENSIONES DE CAJETILLAS DE CIGARRILLOS
POR PROVINCIAS EN ESPAÑA. AÑO 2013**

COMISOS PROVINCIALES	Nº CAJETILLAS CIGARRILLOS	COMISOS PROVINCIALES	Nº CAJETILLAS CIGARRILLOS
02A0 ALBACETE	576	28A0 MADRID	741.834
03A0 ALICANTE	67.224	29A0 MALAGA	188.225
04A0 ALMERIA	16.439	30A0 MURCIA	470.841
06A0 BADAJOZ	48.757	31A0 PAMPLONA	2.189
07A0 PALMA	349.223	32A0 OURENSE	7.760
08A0 BARCELONA	1.989.297	33A0 OVIEDO	1.869
09A0 BURGOS	469.024	34A0 PALENCIA	212
10A0 CACERES	196	35A0 PALMAS GC	2.480.418
11A0 CADIZ	3.845.696	36A0 PONTEVEDRA	16.461
12A0 CASTELLON	160	37A0 SALAMANCA	282
14A0 CÓRDOBA	61.244	38A0 S.C. TENERIFE	119.000
15A0 A CORUÑA	36.635	39A0 SANTANDER	3.240
16A0 CUENCA	95	40A0 SEGOVIA	35
17A0 GIRONA	72.737	41A0 SEVILLA	770.264
18A0 GRANADA	17.844	43A0 TARRAGONA	1.865
19A0 GUADALAJARA	262.597	45A0 TOLEDO	80
20A0 SAN SEBASTIAN	503	46A0 VALENCIA	1.379.267
21A0 HUELVA	73.003	47A0 VALLADOLID	3.910
22A0 HUESCA	74	48A0 BILBAO	720.785
23A0 JAEN	12.413	49A0 ZAMORA	1.401
24A0 LEON	40	50A0 ZARAGOZA	5.663
25A0 LLEIDA	245.925	55A0 CEUTA	46.108
26A0 LOGROÑO	900	56A0 MELILLA	37.309
27A0 LUGO	8.255	57A0 IBIZA	260
TOTAL CAJETILLAS DE CIGARRILLOS 14.578.135			

Fuente: Elaboración propia a partir de datos proporcionados por el Comisionado para el Mercado de Tabacos, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Valorando estos cigarrillos a 4,25 euros por cajetilla de 20 cigarrillos (precio medio de las cajetillas consumidas en España determinado por el Instituto de Pensamiento Estratégico) se obtendría que **el valor de los cigarrillos aprehendidos en España en el año 2013**, conforme al listado de aprehensiones contabilizadas por el Comisionado para el Mercado de Tabacos, **ascendería a casi 62 millones de euros.**

10.5. Cuantificación del contrabando de cigarrillos en España

Lo primero que hay que señalar es que no es posible establecer una valoración precisa del contrabando al tratarse de una actividad ilegal y oculta. Por ello, la pretensión de este apartado es mostrar únicamente las valoraciones que resultan aplicando las cifras de las estimaciones realizadas en los diferentes estudios analizados en los apartados anteriores. Aunque los cálculos cuantitativos que se muestran no coinciden con exactitud entre ellos, los resultados de estos estudios contribuyen a aproximarse a los intervalos cuantitativos en los que el valor del contrabando podría encontrarse.

Una primera aproximación a la cuantía del contrabando de tabaco en España en el año 2013 puede calcularse a través de las estimaciones realizadas por el Instituto Nacional de Estadística (INE) en relación al peso de las actividades ilegales dentro del producto interior bruto, que viene impuestas en la metodología de la contabilidad nacional: concretamente, a partir del año 2014 determinadas actividades económicas como la prostitución, el tráfico de drogas y el contrabando junto con el juego ilegal se deben incluir en el cómputo del PIB por exigencia de la Unión Europea. Como ya se ha expuesto en apartados anteriores, aunque la obligación se estableció en 2014 la estimación se realizó para el año 2010. Según las estimaciones realizadas por el INE, la prostitución, el tráfico de drogas, y el contrabando junto con el juego ilegal supusieron el 0,87% del PIB en España en el año 2010, del cual el 0,02% correspondió al contrabando de tabaco y al juego ilegal.

Dado que el juego ilegal no tuvo significación sobre el total conjunto, puede afirmarse que el 0,02% del PIB correspondió prácticamente a la estimación efectuada para el contrabando de tabaco. Tomando 1.022,988 miles de millones de euros como valor del PIB español en el año 2013²² y considerando que no varía la participación relativa del contrabando de tabaco en la producción nacional calculada para el año 2010 (se mantiene en el 0,02% del PIB), puede concluirse que el **valor estimado del contrabando de tabaco en España estaría cercano a los 204,60 millones de euros**.

Este valor correspondería al valor del contrabando total de tabaco y se aproximaría bastante a la cifra del contrabando de los cigarrillos, al ser ésta la labor de tabaco que acapara la inmensa mayor parte del valor del contrabando. Aunque para determinar el valor del contrabando de cigarrillos se podría prorratear la cifra anterior según la proporción que suponen las aprehensiones de cigarrillos en relación con las del total de labores del tabaco, en función de los precios de venta de las aprehensiones que aparecen divididas en cigarros, cigarrillos, y picadura, en este trabajo se opta por no realizar esta estimación ya que, por una parte, excede del objetivo perseguido y, por otra, porque la cifra que se deriva de la estimación que ha realizado el Instituto Nacional de Estadística para el contrabando se aleja bastante de las cifras que han sido estimadas en otros estudios que van a señalarse a continuación.

Otra estimación del valor del contrabando de tabaco en España es la que se desprende del estudio realizado bajo la dirección del catedrático Andrés Fernández, cuyos resultados derivados de la encuesta realizada al efecto ponen de manifiesto una diferencia entre los datos del consumo real y el oficial del 11,75%. Este estudio

²² PIB a precios de mercado según precios y tipos medios de cambio corrientes, publicado por Eurostat en sus *Estadísticas básicas del anuario 2013* y utilizado por la AEAT en el estudio relativo a los impuestos especiales del año 2013.

concluye que la cantidad total consumida de cigarrillos con pago de impuestos fue de 45.845 millones de unidades, lo que supondría un consumo sin pago de impuestos de 6.108.394.028 cigarrillos (un 11,75% del total de cigarrillos consumidos), con un valor estimado de 1.298.033.731 euros (calculados en el informe a una media de 4,25 euros por cajetilla de 20 cigarrillos). En esas circunstancias, el fraude fiscal estimado por el propio informe se elevaría a la cifra de 1.038.426.985 euros.

Considerando que la cantidad total de cigarrillos consumida sin pagos de impuestos (6.108.394.028 cigarrillos con un valor estimado en el informe de 1.298.033.731 euros) también incluye el volumen de cigarrillos introducido legalmente en España por los viajeros en las cantidades que la normativa comunitaria permite (franquicias arancelarias y fiscales), para el cálculo de los cigarrillos introducidos de contrabando y su valoración se estima oportuno disminuir los anteriores importes en los valores estimados de cigarrillos introducidos legalmente en España que aparecen reflejados en las estimaciones de entradas legales de cigarrillos sin pago de impuestos en el Informe SUN elaborado por KPMG. Realizando este cálculo, el volumen de cigarrillos introducidos de contrabando ascendería a 4.818.394.028 cigarrillos (6.108.394.028 cigarrillos menos 129 millones de cigarrillos introducidos legalmente en España) que valorados a 4,25 euros por cajetilla de 20 cigarrillos darían como resultado una **estimación aproximada del contrabando de cigarrillos en España de 1.023,91 euros.**

Otra de las estimaciones realizadas, como se cita en epígrafes anteriores, es la que efectúa la compañía IPSOS MARKETING a través de un estudio centrado en las cajetillas de cigarrillos vacías recuperadas en papeleras y contenedores de basura, que estimó que el 11,3% de las cajetillas de tabaco consumidas en España en el año 2013 carecieron de precinto legal, siendo ilícitas el 10,6%; esto supone una pérdida de recaudación fiscal alrededor de 1.100 millones de euros. Si el consumo de cigarrillos totales (tanto legales como ilícitos) fue de 50,57 miles de millones de cigarrillos, y considerando un valor de 4,25 euros por cajetilla de 20 cigarrillos, el 10,6% representaría un **importe aproximado estimado de 1.139,09 millones de euros de valor del contrabando de cigarrillos en España en el ejercicio 2013.**

Por último, el estudio con mayor amplitud y detalle sobre la posible valoración del contrabando de cigarrillos en España en 2013 se basa en el Informe SUN elaborado por KPMG, el cual fija en 4,43 miles de millones la cantidad de cigarrillos consumidos ilícitos en España en el año 2013. Valorando estos cigarrillos a 4,25 euros por cajetilla de 20 cigarrillos se obtendría un importe aproximado estimado del contrabando de cigarrillos en España de 941,375 millones de euros. Sin embargo, como el informe SUN publicado por KPMG detalla las marcas que han sido objeto de comercio ilícito, si en vez de valorar todas las cajetillas al precio medio de 4,25 euros, se diferencia entre marcas y se toman los precios medios de éstas que refleja la AEAT en el estudio correspondiente al Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, se obtendría que **el importe aproximado estimado del contrabando de cigarrillos en España (entendido en un sentido amplio, incluyendo también falsificaciones y marcas blancas ilícitas) se situaría en 931,157 millones de euros, según los cálculos reflejados en el Cuadro 10.17.**

CUADRO 10.17.
ESTIMACIÓN DEL IMPORTE DEL CONTRABANDO DE
CIGARRILLOS EN ESPAÑA. AÑO 2013

MARCAS COMERCIO ILÍCITO	CIGARRILLOS CONSUMIDO (billones)	PRECIO CAJETILLA (20 cigarrillos)	VALOR ESTIMADO (millones euros)
Ducal	0,90	3,975111818	178,880032
Winston	0,73	4,279271055	156,193394
American	0,59	3,867005313	114,076657
Chesterfield	0,44	4,386986933	96,5137125
Marlboro	0,35	4,698860318	82,2300556
Falsificaciones	0,07	4,241447087	14,8450648
Otras marcas	1,36	4,241447087	288,418402
Totales (1)	4,44		931,157317

(1) Precio medio ponderado de la cajetilla.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del *Informe SUN* de KPMG (2013).

CONCLUSIONES
Y
RECOMENDACIONES

Todo sistema tributario tiene como objetivo principal obtener los recursos necesarios para cubrir los gastos públicos, pero junto con este objetivo financiero se plantean otros, no menos importantes, como son la equidad y la eficiencia. El punto de partida de esta investigación ha sido analizar las figuras tributarias que forman parte de los denominados impuestos especiales y determinar en qué medida los impuestos selectivos sobre el consumo, en su conjunto o individualmente, contribuyen a lograr los objetivos perseguidos y cuál es su aportación al sistema.

En la Parte I de la Tesis se estudia el marco teórico de la imposición que grava consumos selectivos. En el capítulo 1 se ha definido el concepto de *impuesto especial*, se han identificado sus características propias y se ha procedido a su delimitación siguiendo los postulados de la Teoría de la Imposición. A pesar de que no existe una definición unánimemente aceptada que sea amplia y precisa, y de los distintos términos que se utilizan para denominarlos (impuestos sobre consumos específicos o accisas en la Unión Europea), los impuestos especiales se identifican por presentar cuatro rasgos comunes: primero, una importante motivación claramente extrafiscal, que complementa el fin recaudador; segundo, el consumo selectivo como hecho imponible gravado; tercero, la base imponible está establecida en unidades de medida físicas, lo que los diferencia de otro tipo de tributos directos e indirectos; y cuarto, la posibilidad de internalizar efectos externos como medio para lograr la eficiencia en la asignación de recursos.

Todo ello ha llevado a sintetizar una serie de características propias o específicas que poseen los impuestos especiales, y sobre las que coinciden la mayoría de los expertos:

1. Son impuestos de naturaleza indirecta, que se incluyen dentro de los impuestos sobre el consumo porque gravan una manifestación indirecta de la capacidad económica que es, precisamente, la renta disponible que se dedica al consumo.
2. No gravan el consumo general, sino que recaen sobre bienes específicamente seleccionados que poseen características especiales, aunque a veces su elección pueda entrañar cierta ambigüedad.
3. Los bienes objeto de este gravamen presentan determinadas propiedades económicas:
 - a) Demanda relativamente inelástica con gran potencial recaudatorio
 - b) Consumo generalizado, difícilmente sustituible y diversificado entre la población.
 - c) No gravan bienes de primera necesidad ni materias primas del proceso productivo.
 - d) Recaen sobre productos cuyo consumo no afecta al desarrollo, o bien son bienes desaconsejables por razones de salud o, incluso, de eficiencia económica.
4. Generalmente los productos objeto de gravamen requieren instalaciones complejas y costosas y demandan un especial control administrativo, por lo que el número de sujetos pasivos suele ser reducido, lo que facilita el control administrativo.
5. Son impuestos que poseen características específicas o propias, tales como la existencia de bases imponibles expresadas en términos no monetarios y/o tipos

impositivos específicos y *ad valorem* de cuantía elevada, cuyo devengo se pospone hasta que los productos salen de los llamados depósitos fiscales (caso de la Unión Europea).

6. Su existencia se ha justificado por los fines extrafiscales que persiguen: reducir costes sociales, motivos sociosanitarios, disminuir la contaminación atmosférica o luchar contra la escasez; aunque en el fondo la principal razón de su existencia haya sido su enorme potencial recaudatorio.

En el capítulo 2 se realiza una revisión exhaustiva de los principios que deben cumplir los impuestos especiales, adaptados al marco de la Teoría de la Imposición Óptima. Partiendo de que los impuestos constituyen la principal fuente de financiación del sector público en todos los países y que para su correcto funcionamiento todos ellos deben responder a una estructura coherente, los principios impositivos constituyen los fundamentos o directrices que deben coordinar el sistema tributario de un país. Las conclusiones más importantes a las que se ha llegado en relación con los impuestos especiales han sido las siguientes:

- Los impuestos especiales han ayudado al cumplimiento del principio de suficiencia por su contribución al Producto Interior Bruto, que ha significado entre los años 2007 y 2013 en torno al 2,3 por ciento en los países de la Unión Europea; en épocas anteriores han colaborado de forma relevante en el desarrollo económico de los países, aportando fondos para lograr la suficiencia financiera que permitiese financiar los gastos necesarios.
- En relación con el principio de adaptación, los impuestos especiales pueden utilizarse para financiar gastos públicos no programados, debido a su gran capacidad recaudatoria, por la flexibilidad que presentan para incorporar cambios en sus tipos impositivos y por la posibilidad que existe de creación de nuevas figuras impositivas de esta tipología.
- En términos generales se ha considerado que los impuestos especiales cumplen con el principio de generalidad, ya que al tratarse de impuestos sobre consumos específicos y siendo el hecho generador de la imposición el consumo de alcohol, tabaco, hidrocarburos y productos energéticos, no es propio que se excluya de tributación a individuos concretos. Las exenciones y devoluciones en estos impuestos obedecen fundamentalmente a exonerar de gravamen destinos específicos o a devolver el impuesto en aquellos casos en los que no se ha llegado a producir el consumo del bien. No obstante, y debido a este carácter selectivo, los impuestos sobre el tabaco o el alcohol al no gravar a los no fumadores o no bebedores pueden originar una discriminación importante que limite el cumplimiento del principio de generalidad.
- Los impuestos especiales no evidencian de forma adecuada la capacidad de pago de los individuos, pues recaen sobre productos de demanda inelástica cuyo consumo no guarda estrecha relación con la capacidad económica de los consumidores; los impuestos sobre el alcohol y el tabaco dependen mayormente de costumbres o prácticas difíciles de erradicar, por lo que en este sentido no contribuyen al cumplimiento del principio de equidad. Adicionalmente, la existencia de tipos de gravamen específicos (que no consideran el valor de los bienes sino las unidades

físicas consumidas) conlleva que se grave relativamente más a los productos con menor precio, los cuales generalmente son consumidos por ciudadanos con menor capacidad económica, lo que representa otra importante limitación de los impuestos especiales al cumplimiento de este principio.

- Como conclusión al cumplimiento o contribución al principio de redistribución podría señalarse que estudios recientes realizados en España han demostrado, en contra de la creencia generalizada en la literatura económica, que los impuestos especiales han sido ligeramente progresivos en los últimos años, aunque la utilización de tipos de gravámenes específicos limite su progresividad.
- La eficiencia económica se alcanza en los impuestos especiales mediante la aplicación de tipos impositivos específicos, *ad valorem* o una combinación de ambos que, suponiendo mayor recaudación, sean menos perjudiciales para el sistema económico. En cuanto a la eficiencia generada al internalizar los efectos externos de los bienes objeto de imposición específica, los impuestos especiales sobre el tabaco y el alcohol ayudan a incorporar costes relacionados con el impacto sobre la salud y médico-sanitarios de los productos gravados, los cuales de otra manera no quedarían reflejados en los precios. Del mismo modo, el impuesto sobre hidrocarburos asumiría los costes de utilización de las vías de circulación y los impuestos energéticos los costes medioambientales.
- El principio de neutralidad admite excepciones, y éstas justifican el empleo de impuestos especiales por estar al servicio de razones de rango superior que respaldan la intervención del sector público. Es el caso, por ejemplo, de las políticas de salud pública, cuyo objetivo es reducir el consumo del tabaco y de las bebidas alcohólicas, así como de las políticas medioambientales que buscan reducir el consumo de hidrocarburos y otros productos energéticos. A nuestro juicio estas excepciones justifican que los impuestos especiales no invaliden el principio de neutralidad.
- No se puede afirmar que los impuestos especiales sean tributos que contribuyan notablemente al cumplimiento del principio de flexibilidad activa; además debido a su baja elasticidad precio-demanda tampoco facilitan la consecución del principio de flexibilidad pasiva. Pero el establecimiento de tipos impositivos específicos origina un efecto contracíclico (la cuota tributaria es independiente del precio del producto) alcanzando un cierto grado estabilizador al suavizar la amplitud de las oscilaciones.
- En relación al crecimiento económico, se han extraído tres conclusiones. Primera, los impuestos especiales pueden afectar negativamente al crecimiento económico, puesto que alteran el consumo de los bienes gravados y las cantidades ofertadas por los productores. Segunda, esta alteración puede ser menor que la originada por los impuestos generales sobre el consumo, ya que los primeros recaen sobre bienes relativamente inelásticos. Tercera, no existe acuerdo doctrinal sobre si los efectos distorsionantes que inducen los impuestos sobre consumos específicos sobre el crecimiento económico son mayores o menores que los originados por los impuestos directos.
- Los impuestos especiales facilitan la simplicidad y la comodidad fundamentalmente mediante la extensión de normas comunes en un amplio mercado a través de las

directivas comunitarias, con los avances producidos con la puesta en marcha de la administración electrónica y por la existencia de un número reducido de sujetos pasivos que facilita y simplifica las labores de control fiscal. En sentido contrario, el hecho de que los impuestos especiales estén sometidos a requisitos de índole contable o registral exige que las empresas deban adaptar su contabilidad a los mismos, limitando la aplicación de los principios anteriormente citados.

- Los impuestos especiales cumplen con el principio de continuidad en cuanto a su estructura, pero no lo hacen en relación con las modificaciones constantes de sus tipos impositivos.
- El hecho de que los impuestos especiales de fabricación estén armonizados a nivel comunitario hace que se aplique una legislación común en todos los Estados miembros (principio de transparencia), lo que limita la interpretación arbitraria de la Administración tributaria de un país concreto (ventaja); pero esta armonización ha exigido transponer directivas comunitarias a las legislaciones internas de los Estados miembros y, a veces, las normativas nacionales no se han redactado con la adecuada terminología tributaria (desventaja).
- Pueden destacarse, entre otros, como factores que facilitan el principio de practicabilidad en la aplicación de impuestos especiales: el procedimiento establecido en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales a través de la emisión, seguimiento y control de documentos administrativos específicos; la amplia información contenida en las páginas informáticas de las Administraciones tributarias de los países de la Unión Europea; y los plazos concedidos para la confección de las declaraciones de operaciones y presentación de liquidaciones tributarias.
- Por último, el principal inconveniente que presentan los impuestos especiales en el cumplimiento del principio de economicidad radica en los elevados costes que pueden suponer las medidas de control, que exigen numerosos efectivos personales y materiales a las Administraciones tributarias.

Se ha constatado la importancia de los impuestos especiales en la Unión Europea a lo largo de los últimos diez años (2004-2013) y se ha analizado la aportación de los impuestos especiales al producto interior bruto de la Unión Europea, tomando como medida la presión fiscal de los impuestos especiales armonizados. Los Estados miembros que presentan mayores tasas de presión fiscal en impuestos especiales, por encima del 3% del PIB, son Bulgaria, Eslovenia, Estonia, Grecia, Polonia, Chipre, República Checa, Luxemburgo y Hungría; en el lado opuesto se encuentran países como Dinamarca, Suecia, Países Bajos, Francia y Bélgica, con niveles de presión fiscal inferiores a dos puntos de PIB.

Realizado el análisis descriptivo anterior, una de las partes centrales de esta Tesis ha consistido en analizar la armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea. En la Parte II de la Tesis se describen en primer lugar los objetivos más importantes pretendidos con la armonización fiscal indirecta, para estudiar a continuación la armonización de los impuestos especiales como impuestos sobre consumos específicos. Como punto de partida se ha descrito brevemente cómo se ha desarrollado el proceso de creación de la actual Unión Europea, sus ampliaciones y la construcción del llamado

mercado único o mercado interior. En el caso de los impuestos sobre consumos específicos o impuestos especiales, la armonización fiscal europea se ha limitado al mínimo indispensable para conseguir la eliminación de las fronteras fiscales, y se ha basado en cuatro aspectos:

- a) La relación de productos que van a ser gravados obligatoriamente en todos los países en concepto de impuestos especiales: alcohol y las bebidas alcohólicas, los productos energéticos (hidrocarburos y carbón), la electricidad y las labores del tabaco.
- b) La creación de una estructura tributaria común, materializada en un conjunto de normas de regulación exigibles en todos los Estados miembros: fijación de bases imponibles, exenciones y normas de circulación. De esta forma los elementos estructurales de los impuestos especiales obligatorios se adaptan a lo dispuesto en las directivas armonizadoras de cada uno de ellos y a la directiva que los regula en conjunto.
- c) El establecimiento del principio general de tributación en destino. Es el país donde se consumen los productos sujetos a impuestos especiales el que tiene la potestad tributaria. En el caso de adquisiciones intracomunitarias las mercancías tributarán en el Estado miembro de destino, con la única excepción de los productos adquiridos por particulares de un Estado miembro de la Unión Europea que sean transportados por ellos mismos a otro Estado miembro (régimen de viajeros).
- d) La fijación de tipos mínimos de gravamen para garantizar que la circulación de productos objeto de impuestos específicos no se vea influenciada por la diferenciación de tipos impositivos existentes en los diferentes países. En todos los Estados miembros los productos sujetos a los impuestos especiales armonizados están gravados con unos tipos impositivos que no pueden ser inferiores a los señalados como tipos mínimos en las directivas comunitarias, que han regulado la aproximación de tipos impositivos para cada uno de los productos.

El sistema armonizado de impuestos especiales creado en la Unión Europea no es un sistema cerrado por cuanto deja libertad a cada Estado miembro a la ampliación del ámbito de la imposición especial a otros productos y a la aplicación de otros impuestos sobre los productos ya gravados con impuestos especiales. En concreto, existe la posibilidad de exigir impuestos especiales en productos distintos a los sujetos a los impuestos especiales armonizados, a condición de que no den lugar a trámites conexos al cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros. También se contempla la posibilidad de establecer otros gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales, a condición de que los mismos respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

Una de las características más importantes del sistema de impuestos especiales armonizado a nivel comunitario ha sido la puesta en marcha de un régimen suspensivo, al que se acogen los bienes sujetos a estos impuestos mientras no salgan de la fábrica donde se han producido o del depósito fiscal donde se almacenen, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales aunque dicho transporte transcurra por

Estados miembros distintos. La consecuencia jurídica de este régimen suspensivo es que, a pesar de realizarse el hecho imponible, el devengo del impuesto se retrasa hasta el momento de la puesta a consumo, con las consecuencias favorables que ello supone para los operadores económicos. De hecho, este régimen suspensivo se articula para evitar los costes financieros producidos por el desfase temporal que, a menudo, existe entre el momento de la fabricación o importación y el momento del consumo.

Los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo (alcohol y bebidas alcohólicas, tabaco e hidrocarburos) son controlados a través del Sistema de Movimiento y Control de Impuestos Especiales (EMCS), que es un sistema informático de vigilancia implantado en la Unión Europea para controlar en tiempo real estos movimientos. Dicho control se realiza a través de llevanza de los llamados Documentos de Acompañamiento: emisión, seguimiento en la circulación, recepción en destino y comunicación de ultimación. Además, se han establecido reglas lógicas que determinan en qué Estado miembro va a producirse la exigencia del impuesto cuando se produzcan irregularidades en la circulación intracomunitaria.

El sistema creado para la circulación intracomunitaria de productos no sería fiscalmente equitativo y neutral si no permitiese que bienes por los que ya se han satisfecho impuestos especiales en un Estado miembro, en el que se pensaba que iban a ser consumidos, sean vendidos finalmente en otro Estado miembro diferente, sin que sea soportada una doble imposición. Con este fin se ha creado a nivel comunitario un procedimiento de circulación fuera del régimen suspensivo denominado ventas a distancia, que supone el nuevo devengo del impuesto especial en el Estado miembro donde finalmente se consumen los productos sujetos y la devolución del impuesto inicialmente satisfecho en el Estado miembro de origen. En el caso español el procedimiento de ventas a distancia en que los productos no son enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo es denominado envíos garantizados.

En el capítulo 4 de esta investigación se ha prestado especial atención al proceso de armonización de los impuestos especiales en España en concordancia con el proceso armonizador comunitario. Para ello se ha analizado, en primer lugar, la evolución histórica de los impuestos especiales en España y, a continuación, se han descrito los rasgos esenciales que presenta la imposición sobre productos energéticos, bebidas alcohólicas y labores del tabaco en la Unión Europea y su armonización en España.

La parte III de la Tesis se ha centrado en el estudio específico de la imposición sobre el tabaco en la Unión Europea, por ser este impuesto el objeto de la investigación empírica. Concretamente, en los países de la Unión Europea las labores del tabaco están sujetas obligatoriamente al gravamen de tres tipos de impuestos: el Impuesto sobre el Valor Añadido, por ser un tributo indirecto armonizado que grava con carácter general el consumo de bienes; los Derechos Arancelarios a la importación, también denominados aranceles, que recaen sobre la importación de bienes procedentes de terceros países; y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, cuyo hecho imponible es el consumo específico del tabaco. En el capítulo 5 se ha realizado un estudio detallado sobre la normativa fiscal del consumo de productos del tabaco en estas figuras impositivas; se especifica las normas generales del IVA aplicado al consumo de tabaco en los países de la Unión Europea y en España, los derechos de importación o aranceles de importación (con descripción de los conceptos: territorio

aduanero, normativa aplicable, libre práctica y despacho a consumo, clasificación del tabaco en nomenclaturas arancelarias y aplicación del arancel), y la estructura básica y los tipos impositivos mínimos que deben establecerse en concepto de impuesto especial sobre el tabaco en la Unión Europea.

A este respecto, se ha realizado especial hincapié en los efectos de los cambios impositivos del impuesto especial sobre el precio de venta de los cigarrillos, en concreto de las variaciones de sus componentes específico y *ad valorem*; ello obedece al solapamiento de impuestos y a la interdependencia que existe entre el IVA y los componentes específico y *ad valorem* (proporcional) del impuesto especial sobre los cigarrillos, ya que dichos componentes forman parte de la base imponible del IVA (esto es, los impuestos especiales integran la base imponible del IVA) y, al mismo tiempo, al aplicarse el componente proporcional sobre el precio de venta de los cigarrillos (en el que se integra el IVA), la cuota por IVA y los componentes del impuesto especial sobre los cigarrillos forman parte del componente proporcional.

A continuación en el capítulo 6 se analiza el desarrollo del proceso armonizador del impuesto especial sobre las labores de tabaco en España, analizando la motivación y aportaciones de las distintas directivas comunitarias transpuestas. El resultado de este proceso se ha traducido en la existencia un Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco que si bien difiere en cuanto a los tipos de gravámenes aplicados en los distintos Estados garantiza una serie de características comunes:

1. La delimitación común de una lista de labores del tabaco que van a ser gravadas obligatoriamente en todos los Estados miembros.
2. La creación de una estructura común, es decir, un conjunto de normas de regulación del impuesto especial sobre las labores del tabaco exigibles en todos los Estados miembros a través de las transposiciones de las directivas comunitarias, reflejadas en la fijación de bases imponibles, exenciones, devoluciones y normas de circulación.
3. La puesta en marcha de un sistema de circulación de labores del tabaco para toda la Unión Europea con la existencia de un régimen suspensivo.
4. La aplicación del principio de gravamen en destino en la circulación intracomunitaria de labores del tabaco, es decir, con gravamen y recaudación en el país donde las labores del tabaco se consumen. De esta forma, si se producen adquisiciones intracomunitarias de estos productos rige el principio de gravamen en el Estado miembro de destino, con la excepción de las labores del tabaco adquiridas en pequeñas cantidades por particulares de un Estado de la Unión Europea que sean transportados por ellos mismos a otro Estado Miembro y que no superen unos mínimos.

Finalmente, se ha dedicado el capítulo 7 al análisis comparado del Impuesto sobre las Labores del Tabaco en la Unión Europea en el que se describen los tipos impositivos que aplican los distintos Estados miembros de la Unión Europea, respetando los mínimos impositivos fijados. Dada la existencia de una estructura común (supuestos de sujeción, base imponible y exenciones y devoluciones) las diferencias en la tributación de las labores del tabaco observadas en la Unión Europea son originadas, por tanto, por

los diferentes tipos impositivos que aplican cada uno de los Estados miembros, pues las directivas que han regulado los tipos impositivos solamente lo han hecho imponiendo niveles mínimos.

El análisis empírico se ha acotado para los cigarrillos, al ser la labor del tabaco más importante: su recaudación representa como promedio alrededor del 90% de los ingresos obtenidos por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en la Unión Europea. Del análisis de la información estadística disponible se desprenden tres conclusiones claras:

1. Todos los Estados miembros establecen tipos impositivos mixtos (específicos y proporcionales o *ad valorem* conjuntamente) al ser su establecimiento obligatorio por normativa comunitaria (Directiva 2011/64/UE).
2. El tipo específico aplicado a los cigarrillos es muy alto en el caso de Irlanda, Reino Unido, Holanda, Suecia y Dinamarca. Concretamente, en Irlanda y Reino Unido supera los cuatro euros por cajetilla y en Holanda, Suecia y Dinamarca sobrepasa los tres euros; en estos países se comercializan fundamentalmente marcas de cigarrillos caras, lo que explica la prevalencia del tipo específico al favorecer estas labores, ya que grava comparativamente por igual a las marcas caras y a las marcas baratas al hacer que todas las marcas soporten el mismo impuesto con independencia de su precio. En el lado opuesto se encuentran países tales como Italia, Luxemburgo, Bélgica, Finlandia y España, países en los que el peso del tipo específico no es elevado.
3. En el año 2012 España tenía el tipo proporcional o *ad valorem* más elevado de los países europeos aplicado a los cigarrillos, concretamente el 55%. En los años posteriores disminuye al 51,00%, siendo sólo superado en Italia y Finlandia con tipos de gravamen del 53,69% y 52,00% respectivamente en el año 2013 y del 51,03% y 52,00% en 2015.

Como síntesis del análisis comparado de la tributación de los cigarrillos en los países europeos se puede afirmar que la particularidad más importante que presenta el sistema impositivo español reside en el peso desigual que presentan sus componentes. Esto es, España se caracteriza por la fuerte desproporción que existe entre el tipo específico y el tipo proporcional o *ad valorem* aplicados: el tipo específico es de los más bajos mientras que el tipo proporcional es uno de los más altos de los aplicados en la Unión Europea.

La Parte IV de la Tesis se ha dedicado al análisis de los efectos que se producirían al ajustar los tipos proporcional y específico sobre los cigarrillos existentes en España a los valores promedio de los países de la Unión Europea y al estudio del comercio ilícito de cigarrillos.

En relación con los efectos que la modificación de los tipos impositivos que gravan los cigarrillos, el punto de partida es la situación de España en el ejercicio 2013 (año base), que es el último ejercicio del que se dispone de datos definitivos de recaudación de este impuesto por parte de la Agencia Tributaria, y se consideran cuatro escenarios alternativos:

- Escenario 0: punto de partida, situación fiscal existente a 1 de julio de 2013.
- Escenario 1: se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico a los valores promedios de los países de la Unión Europea de los Quince (UE-15): Alemania, Francia, Italia, Países Bajos, Bélgica, Luxemburgo, Reino Unido, Irlanda, Dinamarca, Grecia, España, Portugal, Austria, Finlandia y Suecia.
- Escenario 2: se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico a los valores promedios de los países de la Unión Europea de los Veinticinco (UE-25): EU-15 más Estonia, Letonia, Lituania, Polonia, República Checa, Hungría, Eslovaquia, Eslovenia, Malta y Chipre.
- Escenario 3: se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico a los valores promedios de los países de la Unión Europea de los Veintisiete (UE-27): UE-25 más Rumania y Bulgaria.
- Escenario 4: se ajustan los tipos impositivos proporcional y específico a los valores medios de los países de la Unión Europea de los Veintiocho (UE-28): UE-27 más Croacia.

Para cada uno de estos cuatro escenarios se han estimado los precios de venta al público que se producirían tras la modificación de los tipos impositivos en los distintos escenarios. Para ello se parte de la hipótesis de que los precios antes de impuestos permanecen invariables ante los cambios en los tipos impositivos, es decir, los fabricantes o comercializadores de los cigarrillos no alteran los precios antes de impuestos ante las variaciones producidas en los tipos impositivos, no asumiendo, por lo tanto, las variaciones de impuestos al consumo que recaen sobre los consumidores. Por consiguiente, se presupone que los precios antes de impuestos permanecen constantes ya que la finalidad de este estudio es analizar cómo varía la recaudación por efectos impositivos y no por otros factores como puede ser las guerras de precios que podrían emprender las tabacaleras contra la subida de impuestos. Bajo esta hipótesis, aplicando los tipos correspondientes a cada uno de los escenarios se han obtenido los precios de venta al público esperados para cada uno de ellos.

El siguiente paso consiste en calcular los efectos que sobre la demanda tienen las alteraciones en el precio de venta de los cigarrillos. El consumo de cigarrillos se ve afectado por el precio de los propios cigarrillos, el precio de otras labores de tabaco (productos sustitutivos), la renta disponible y otros factores como las políticas de control del tabaco: las prohibiciones y restricciones de fumar en lugares públicos y de trabajo, el aumento de la información sobre los riesgos para la salud del consumo de tabaco, la información pública en las campañas, la prohibición de la publicidad y promoción de productos, las etiquetas de advertencia en las cajetillas de cigarrillos, y el tratamiento para ayudar a los fumadores a dejar de ser dependientes del tabaco.

Además, el consumo de cigarrillos en el periodo actual puede incluso generar alteraciones en el consumo futuro al tratarse de un producto adictivo e, incluso, el propio consumo futuro también podría afectar al consumo presente.

Una vez estimado el consumo que se produciría modificando los tipos impositivos en los escenarios descritos, se estudian los efectos de estas alteraciones sobre la recaudación impositiva total y per cápita, la presión fiscal asociada al consumo de cigarrillos, el esfuerzo fiscal y sobre distintos ratios que afectan a la estructura y a la carga impositiva tales como la relación entre el impuesto especial global y el precio final de venta y la relación entre el impuesto específico y la carga fiscal.

El análisis empírico realizado en este capítulo 9 es coherente con la teoría económica al confirmar que los cigarrillos son bienes cuya demanda es inelástica, lo que explica que los aumentos en sus precios, producidos al ajustar los tipos impositivos *ad valorem* y específico a los valores promedios de los países de la Unión Europea, no han originado fuertes descensos en la cantidad demandada. Esto explica por qué la recaudación sobre el consumo de cigarrillos aumenta en todos los escenarios considerados, si bien es cierto que la intensidad de la misma no es igual en todos ellos.

Además, los cigarrillos son bienes que generan adicción, cuyo consumo se realiza de forma diversificada entre la población y puede ser nocivo para la salud. Esta adicción ha sido tenida en cuenta en los dos modelos elegidos para obtener el valor de la elasticidad precio-demanda que se ha aplicado en los cálculos.

Como conclusión puede afirmarse que los mejores resultados se alcanzan con el escenario 1, esto es, cuando el Impuesto Especial sobre los Cigarrillos se grava con los tipos impositivos promedio de Unión Europea de los Quince (EU-15): la recaudación por el impuesto especial crecería en 1.034.645,47 miles de euros, la carga fiscal (suma del impuesto especial y del IVA) aumentaría un 17,16% y los ingresos fiscales del Impuesto Especial sobre los Cigarrillos un 17,95%. En este escenario, la fiscalidad especial de los cigarrillos en España estaría más alineada a la de los países de su entorno económico, lográndose reducir diferencias de gravamen que pueden obstaculizar la libre circulación de mercancías (en este caso, cigarrillos) entre los Estados miembros. Además, se seguirían cumpliendo las normas comunitarias que regulan determinadas ratios vinculadas a la estructura y a la carga impositiva de los cigarrillos en la Unión Europea, como son la relación entre el impuesto especial y el precio final de venta y la relación entre el impuesto específico y la carga fiscal.

Una Tesis cuyo objeto sea la imposición sobre el tabaco estaría incompleta si no se hiciese referencia al estudio del comercio ilícito de cigarrillos, al que se dedica el capítulo 10 y cuyas motivaciones principales son analizar tanto las consecuencias recaudatorias que origina el comercio ilegal de cigarrillos (efectos directos) como otros efectos indirectos negativos sobre los consumidores entre los que destacan: la falta de control y supervisión de los cigarrillos no comercializados en circuitos legales, el acceso más fácil a menores que los adquieran en mercados clandestinos sin vigilancia o la aparición de mafias que surgen buscando lucros fraudulentos con los peligros que ello representa para la sociedad. Estos riesgos han sido señalados por la propia Comisión Europea al Consejo y al Parlamento Europeo en el año 2013 (Estrategia general para la UE para intensificar la lucha para el contrabando de cigarrillos y otras formas de tráfico ilícito de productos de tabaco).

El comercio ilícito de tabaco se desarrollaba principalmente a gran escala y, en la mayor parte de los casos, consistía en introducir cigarrillos de contrabando en contenedores que transportaban marcas de cigarrillos conocidas. Sin embargo, en la última década

esta práctica ha sido complementada con la existencia de falsificaciones de cigarrillos, su producción ilegal y el contrabando de otras marcas distintas a las que habitualmente se comercializan en el mercado legal. Ante estos hechos, tanto la Comisión Europea como los Estados miembros han tomado medidas para frenar el comercio ilegal de tabaco y han celebrado acuerdos de cooperación jurídicamente vinculantes con los cuatro de los principales fabricantes de cigarrillos: Philip Morris International, Japan Tobacco International, British American Tobacco e Imperial Tobacco Limited.

El comercio ilícito de cigarrillos comprende tanto el contrabando como la falsificación y la mezcla de productos derivados del tabaco con otros que no lo sean. Ello da lugar a varias formas de tráfico ilícito:

1. El tráfico de *cigarrillos genuinos*, es decir, cigarrillos producidos legalmente por las marcas pero comercializados de manera ilegal en los países de consumo. La variante más común de esta forma de tráfico ilícito son las denominadas maracas blancas ilícitas o *illicit whites*, que están constituidas por cigarrillos fabricados legalmente en algunos países (normalmente de fuera de la Unión Europea) para ser distribuidos ilegalmente en otros países.
2. El tráfico de *cigarrillos falsificados*, es decir, cigarrillos producidos sin la autorización de la marca y, por tanto, no pasan ningún tipo de control.
3. El tráfico de cigarrillos *no declarados*, es decir, cigarrillos producidos de forma legal en cada país pero su posterior venta en el país es ilegal.

La principal fuente de información sobre el tráfico ilegal de cigarrillos proviene de los proyectos SUN desarrollados por KPMG, y más concretamente para esta Tesis del correspondiente al año 2013; estos proyectos han sido los más importantes llevados a cabo en Europa y han servido de base a la elaboración de informes posteriores, tanto públicos (realizados por administraciones públicas) como privados (elaborados por compañías comercializadoras de tabaco).

De la investigación realizada en esta Tesis se desprenden dos conclusiones que resultan de sumo interés a la hora de analizar el comercio ilícito. La primera es que existe una clara correlación inversa entre los valores del consumo de contrabando y falsificaciones y los valores del consumo legal de cigarrillos comprados fuera de cada país, pudiéndose deducir que el descenso o incremento en los cigarrillos consumidos procedentes de contrabando son sustituidos, al menos parcialmente, por el aumento o caída del consumo de cigarrillos comprados fuera de cada país. Los valores del consumo de cigarrillos de contrabando y falsificados vienen a significar cada año entre el doble y el triple del consumo legal de cigarrillos comprados fuera de cada país. La segunda conclusión respecto del comercio ilícito de cigarrillos es que no existe una relación objetiva según la cual el incremento del precio de las cajetillas de cigarrillos origine un aumento en el comercio ilegal; en varios países de la Unión Europea un incremento de los precios no ha derivado en un incremento en el comercio ilícito de cigarrillos.

Del análisis efectuado parece confirmarse que el contrabando a gran escala se realiza a través de redes organizadas que ya operaban con antelación y que no se mueven por variaciones temporales de los tipos impositivos que producen incrementos en los

precios de las cajetillas; es más, existen operaciones a gran escala por las que se introducen contenedores llenos de millones de cigarrillos que no pagan impuesto alguno y, en consecuencia, la variación de impuestos y precios no les afecta. En este sentido, la variación de los impuestos soportados por las cajetillas de cigarrillos sólo afecta al contrabando a pequeña escala.

En el capítulo 10 también se han analizado los principales estudios sobre el tráfico ilegal de cigarrillos en España en el año 2013 y han sido expuestos los datos de incautaciones de cigarrillos publicados por el Departamento de Aduanas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria facilitados, previa solicitud para esta investigación, por el Comisionado para el Mercado de Tabacos. A este respecto, hay que señalar que, aunque no es posible establecer una valoración precisa del contrabando al tratarse de una actividad ilegal y oculta, el objetivo perseguido ha sido mostrar las distintas valoraciones que resultan de estas actividades ilícitas aplicando las estimaciones realizadas en los diferentes estudios analizados. Aunque los cálculos resultantes no coinciden con exactitud entre ellos, la cuantificación de los estudios puede contribuir a aproximarse a los intervalos cuantitativos en los que el valor del contrabando podría encontrarse.

La primera aproximación a la cifra que podría alcanzar el contrabando de tabaco en España en el año 2013 se calcula a través de las estimaciones realizadas por el Instituto Nacional de Estadística (INE) en relación a su peso dentro del PIB. Actividades como la prostitución, el tráfico de drogas y el contrabando junto con el juego ilegal se deben incluir en el cómputo de la producción nacional a partir del año 2014 por exigencia de la Unión Europea. Tomando como base a esta fuente, el valor estimado del contrabando de tabaco en España estaría cercano a los 204,60 millones de euros; este valor respondería al valor del contrabando de tabaco, que se aproximaría bastante a la cifra que contrabando de los cigarrillos al ser ésta la labor de tabaco que acapara la práctica totalidad del contrabando. No obstante, para determinar exactamente el valor del contrabando de cigarrillos podría prorratearse esta cifra en función del porcentaje que suponen las aprehensiones de cigarrillos en relación con las incautaciones de tabaco proporcionadas por el Comisionado para el Mercado de Tabacos, en función de los precios de venta de las aprehensiones de cigarros, cigarrillos, y picadura; sin embargo, en el presente trabajo no se ha optado por entrar en estos cálculos porque la cifra que se deriva de la estimación que ha realizado el Instituto Nacional de Estadística para el contrabando se aleja bastante de las cuantías estimadas por el resto de estudios analizados.

La segunda estimación del valor del contrabando de tabaco en España en el 2013 es la que se desprende del estudio realizado en la Universidad Complutense de Madrid bajo la dirección del profesor Andrés Fernández. Según este informe la cantidad total consumida de cigarrillos con pago de impuestos ascendió a 45.845 millones de unidades, lo que supondría un consumo sin pago de impuestos de 6.108.394.028 cigarrillos (un 11,75% del total de cigarrillos consumidos), con un valor estimado de 1.298.033.731 euros (calculados a una media de 4,25 euros por cajetilla de 20 cigarrillos). En esas circunstancias, el fraude fiscal estimado por el propio informe se elevaría a la cifra de 1.038.426.985 euros. Sin embargo, este estudio no contempla que la cifra consumida sin pago de impuestos también incluye a los cigarrillos introducidos legalmente en España por los viajeros en las cantidades que la normativa comunitaria permite (franquicias arancelarias y fiscales), con lo que el volumen de cigarrillos se

reduciría en aproximadamente en 1,29 miles de millones de cigarrillos, lo que llevaría a valorar el tráfico ilícito en una cifra cercana a 1.024 millones de euros.

En tercer lugar la compañía Ipsos Marketing realizó un estudio a partir de las cajetillas de cigarrillos vacías recuperadas en papeleras y contenedores de basura, estimando que el 11,3% de las cajetillas de tabaco consumidas en el año 2013 en España carecieron de precinto legal, siendo ilícitas el 10,6 %. Partiendo de esta muestra, se estimó que las pérdidas en la recaudación fiscal pudieron alcanzar unos 1.100 millones de euros. Considerando que el 10,6% son cajetillas ilícitas y que el consumo de cigarrillos total (tanto legales como ilícitos) fue de 50,57 miles de millones de cigarrillos valorados a 4,25 euros por cajetilla de 20 cigarrillos, el valor estimado del contrabando de cigarrillos en España en el ejercicio 2013 alcanzaría un importe aproximado de 1.139,09 millones de euros.

Por último, el estudio con mayor amplitud y detalle sobre la posible valoración estimada del contrabando de cigarrillos en España en el año 2013 fue el efectuado por KPMG en el Informe SUN. Dicho informe ha sido ampliamente desarrollado en epígrafes anteriores de esta Tesis y de él se desprende que 4,43 miles de millones de cigarrillos consumidos en España en el año 2013 fueron ilícitos. Si se amplía el análisis valorando las marcas que han sido objeto de comercio ilícito en los precios medios que reflejan las estadísticas de la Agencia Tributaria y entendiendo el contrabando en su sentido amplio (incluyendo también falsificaciones y marcas blancas ilícitas), se obtiene que el importe estimado del contrabando de cigarrillos en España en el ejercicio 2013 ascendería a 931,157 millones de euros.

No se quiere finalizar esta Tesis sin al menos dejar apuntadas una serie de recomendaciones que pueden servir de orientaciones a tener en cuenta en futuros estudios. Es difícil predecir la futura evolución de la imposición sobre consumos específicos en España; quizás el futuro de los impuestos especiales esté ligado a la propia superación de la crisis económica y es posible que los déficits de las administraciones públicas lleven a los países europeos a fomentar la aparición de nuevos impuestos que se armonicen a nivel comunitario, seguramente complementando la imposición medioambiental. Aunque la búsqueda del consenso sobre qué impuestos elegir, cuál debe ser su estructura armonizada y qué tipos impositivos mínimos deben establecerse puede llevar a diferencias de posturas difícilmente conciliables entre los Estados miembros.

En nuestra opinión no deberían proliferar tantos impuestos aislados a nivel autonómico como los implantados España en años pasados dada la necesidad de encontrar fuentes de financiación autonómica, los cuales por imperativo legal sólo pueden establecerse sobre hechos imposables no gravados a nivel estatal. Esto explica que las comunidades autónomas hayan gravado hechos imposables no incluidos en ninguna clasificación general o común por la gran diversidad del objeto sujeto a gravamen, por su creación sin un nexo de unión claro entre comunidades autónomas lo que puede originar diferencias de fiscalidad entre regiones y por carecer de una motivación extrafiscal claramente justificada y configurarse exclusivamente como instrumentos meramente recaudatorios en determinados impuestos autonómicos.

Por otra parte, se agradecería una uniformidad de datos en las estadísticas que publican las Administraciones públicas, posiblemente influenciadas por las fechas fijadas de

remisión de las mismas a los organismos oficiales europeos. Esta disparidad de datos se ha puesto de manifiesto, por ejemplo, entre los importes referidos de los precios de las labores de tabaco, los consumos y la recaudación impositiva en los Informes de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y los valores de los mismos que se recogen en los Estudios que realiza el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales y en algunas estadísticas publicadas por la Comisión Europea a través de su oficina estadística Eurostat. Tal vez correspondería romper la rigidez administrativa en los períodos de remisión de datos, cuyas fechas no responden a causas económicas ni de comportamiento estacional del impuesto. A este respecto, se echa en falta estadísticas unificadas que permitan realizar análisis macroeconómicos partiendo de datos uniformes.

Es innegable que se obtendrían ventajas apreciables si se regulasen las normas armonizadoras de los impuestos especiales a través de reglamentos comunitarios (normas de alcance general directamente aplicables a los Estados miembros) en vez de utilizar directivas (necesitan su transposición a la legislación de los Estados miembros destinatarios) como se viene haciendo hasta ahora. Ello supondría que los países tuvieran una legislación más coincidente y que la armonización normativa fuese más rápida (ventaja), aunque los países de la Unión Europea perderían cierta autonomía para poder establecer otras normas propias en sus legislaciones nacionales que completasen los preceptos exigidos por las directivas (desventaja).

Por otra parte, no ha sido una buena decisión suavizar el delito de contrabando en el tráfico ilegal de tabaco en la Ley Orgánica 6/2011 (que modificó la Ley Orgánica 12/1995, de represión del contrabando); se alteraron los límites, pasando de 6.000 a 15.000 euros el umbral que separa la infracción administrativa del delito. Esto se ha notado en las aprehensiones realizadas en aeropuertos en que se introducen cantidades pequeñas de cigarrillos ilícitos, como es el caso de Madrid- Barajas, en los que ha aumentado el número de cigarrillos ilegales introducidos ante la facilidad que supone para los contrabandistas tener que alcanzar mayores cantidades para ser aplicadas las penas y sanciones que acarrea el delito. Si bien las infracciones son más rápidas de tramitar y sancionar pues su competencia corresponde a órganos administrativos y no a órganos judiciales, los delitos tienen mayores efectos disuasorios al aplicar sanciones mayores que incluso pueden acarrear penas de prisión.

La lucha contra el contrabando tal vez pueda mejorarse notablemente con la puesta en marcha de la trazabilidad, esto es, del seguimiento del tabaco desde el inicio de su fabricación hasta que llega al consumidor. Esta trazabilidad debe lograr que todas las unidades de envasado de productos del tabaco estén marcadas con un identificador único que permita determinar datos como, por ejemplo, la fecha y lugar de fabricación, la descripción del producto, la ruta de envío y el importador en la Unión Europea. La Directiva 2014/40/UE reguló esta trazabilidad y fijó el 20 de mayo de 2016 como fecha tope para su transposición, pero aún no se ha trasladado a la normativa española a pesar de que la misma supondría un notable avance para lograr un mayor seguimiento de los movimientos de los cigarrillos, lo que sin duda alguna contribuirá a reducir su tráfico ilegal.

Aunque los cigarrillos por sus características físicas (empaquetado resistente fácil de transportar) e impositivas (fuerte carga fiscal) son la labor del tabaco más utilizada en el contrabando, y por eso se ha centrado en ellos los estudios de la parte de esta tesis que

se ha dedicado al comercio ilegal, en la evolución del tráfico ilegal de las labores del tabaco se ha notado un importante crecimiento de la picadura para liar y otras formas de contrabando. Además, al igual que el resto de bienes económicos, las fórmulas de tráfico ilícito de labores de tabaco se van adaptando a las nuevas tecnologías y a la capacidad económica de los ciudadanos; en el caso del tabaco la que parece que va extendiéndose actualmente es la venta ilegal de tabaco para liar por internet. Entre las medidas a implantar contra esta nueva modalidad de contrabando, que presumiblemente va a crecer en el futuro inmediato, se encuentran a nuestro juicio la implantación de una regulación legal clara y concisa de las ventas por internet, la adaptación a estas nuevas formas de operar de las investigación y controles que realizan las administraciones fiscales de los países miembros y, sobre todo, luchar por cambiar la tolerancia social que existe hacia el contrabando de tabaco.

BIBLIOGRAFÍA

Adam Smith (1974): *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, traducida al castellano por Josef Alonso Ortiz con el título: *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. Editorial Oficina de la Viuda e Hijos de Santander, 2007, Valladolid.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (varios años): *Impuestos Especiales*. Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, A.E.A.T., Madrid.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (varios años): *Impuesto sobre las Labores del Tabaco*. Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, A.E.A.T., Madrid.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (varios años): *Informes anuales de recaudación tributaria*. Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, A.E.A.T., Madrid.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (2013): “Comparativa Intervenciones de Cajetillas de Tabaco”, en *Boletín Mensual diciembre 2013*. Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, Subdirección General de Operaciones, A.E.A.T., Madrid.

Albi Ibáñez, E. y García Ariznavaneta, J.S. (1994): *Sistema Fiscal Español*. Ariel Economía, Barcelona.

Albiñana García-Quintana, C. (1983): “Los impuestos especiales: Su función socio-económica”, en *Estudios sobre los impuestos especiales*. Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, págs. 28 y ss.

Albiñana García-Quintana, C. (1984): *Derecho financiero y tributario*, volumen I, impreso por Rufino García Blanco. Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid.

Afonso, A. y Furceri, D. (2008): *Government size, composition, volatility and economic growth*, ECB Working Paper 849. European Central Bank.

Angelopoulos, K., Economides, G., & Kammas, P. (2007): “Tax-spending policies and economic growth: theoretical predictions and evidence from the OECD”, *European Journal of Political Economy* 23, págs. 885-902

Aparicio, S. (2014): Consumo y fiscalidad de bebidas alcohólicas en España. Tesis doctoral dirigida por S. Ruesga Beniro y D. Dizey Menéndez, Universidad Autónoma de Madrid.

Becker, G. (2006): “Tax complexity and the cost of compliance”, *The Becker-Posner Blog*, 16 de abril de 2006.

Brochier, H. (1965); “Les problèmes de l'impôt indirect dans les pays en voie de développement”, en *Revue de Science Financière* (julio – septiembre 1965).

Calle Saiz, R. (1974): *Sistemas Fiscales Contemporáneos*. Servicio de Publicaciones de la Fundación Universitaria San Pablo (CEU), Madrid.

Carpio García, M. (2004): “El cierre del modelo de financiación territorial en los presupuestos de 2004”, *Revista Presupuesto y Gasto Público* nº 34, 2004.

Comisión de Expertos (2014): *Informe para la Reforma del Sistema Tributario español*, febrero 2014, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Cnossen, Sijbren (1977): *Excise System. A global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*. The John Hopkins University, Press, London.

Cnossen, S. & Smart, M. (2005): “Taxation of tobacco”, en S. Cnossen (Ed.), *Theory and Practice of Excise Taxation*. Oxford University Press.

Comisión Europea (2013): *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Estrategia general de la UE para intensificar la lucha contra el contrabando de cigarrillos y otras formas de tráfico ilícito de productos del tabaco*, COM (2013) 324 final, Bruselas 6.6.2013

Comisión Europea: *Directiva 92/83/CEE. Armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas*, Bruselas.

Comisión Europea: *Directiva 92/84/CEE. Aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol*, Bruselas.

Comisión Europea: *Directiva 92/81/CEE. Armonización de las estructuras del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos*, Bruselas.

Comisión Europea: *Directiva 92/82/CEE. Aproximación de los tipos del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos*, Bruselas.

Comisión Europea: *Directiva 2003/96/CEE. Reestructuración del régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad*, Bruselas.

Comisión Europea: *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*, Bruselas.

Comisión Europea: *Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE*, Bruselas.

Comisión Europea: *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*, Bruselas.

Comisión Europea: *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*, Bruselas.

Comisión Europea: *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*, Bruselas.

Comisión Europea: *Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos*, Bruselas.

Comisión Europea: *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 cigarrillo*, Bruselas.

Comisión Europea: *Directiva 95/59/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores de tabaco*, Bruselas.

Comisión Europea: *Directiva 2002/10/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2002, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE en lo referente a la*

estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, Bruselas.

Comisión Europea: *Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, y la Directiva 2008/118/CE, Bruselas.*

Comisión Europea: *Directiva 2011/64/UE, de 21 de junio de 2011, que establece la estructura y regula los tipos impositivos mínimos actualmente vigentes y revoca las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y Directiva 95/59/CE, Bruselas.*

Comisionado para el Mercado de Tabaco (2016): *Listados de Aprehensiones de Comisos de Cajetillas, Cigarros y Picadura*. Contestación a la petición relativa a apreensiones de tabaco. Número de Registro de Salida: 8.990, fecha: 20/06/2016

Comisiones Obreras (2014): *Informe sobre valoración de reformas del sistema tributario según el Comité de Expertos nombrado por el Gobierno*, Madrid.

Dahlby, B. (2003): "Restructuring the Canadian tax system by changing the mix of direct and indirect taxes", en H. G. Gurbel (Ed.), *Tax Reform in Canada: Our Path to Greater Prosperity* (77-108). Vancouver: The Fraser Institute.

Delgado Rivero, F. J. y Salinas Jiménez J. (2008): "Impuestos y Crecimiento Económico: Una Panorámica", en *Revista Asturiana de Economía - RAE* N° 42, 9.

Dizy Menéndez, D. (2015): "Situación económica y mercado de trabajo", en *Las personas mayores en España*. Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO), Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad.

Due, J. F. (1961): *Government Finance. An Economic Analysis*. Ed. Richard D. Irwin, Illinois.

Due, J. F. (1970): *Impuestos Indirectos*. Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.

Due, J. F. (1972): *Análisis económico de los impuestos*, Editorial El Ateneo (tercera edición, reimpresión), Buenos Aires.

Edo Hernández, V. (1992): *Análisis económico de los impuestos sobre consumos específicos*, Tesis doctoral. Editorial Universidad Complutense de Madrid.

Escobar Lasala, J. J. (2004): *Las Operaciones Intracomunitarias en el IVA y en los impuestos especiales armonizados*. Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.

España: *Decreto 511/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de los Impuestos Especiales*.

España: *Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales*.

España. *Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario*.

España: *Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal*.

España: *Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales*.

España: *Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas*.

España: *Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales*.

España: *Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales*.

España: *Ley Orgánica 12/1995, de represión contra el contrabando*.

España: *Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*.

España: *Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*.

España: *Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad*.

España: *Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera*.

European Commission (varios años): *Excise Duty Tables. Part III: Manufactured Tobacco*, Directorate-General Taxation and Customs Union, Brussels.

European Commission (varios años): *Taxation trend in the European Union*, Directorate-General Taxation and Customs Union, Brussels.

Fernández Díaz, A. (2013): *Informe sobre el Contrabando de Tabaco en España*. Universidad Complutense, Madrid.

Fernández Díaz, A. (2014): *Sobre el comercio ilícito: una referencia especial al tráfico de tabaco. Estrategias y propuestas*. Universidad Complutense, Madrid.

Fuentes Quintana, E. (1986): *Hacienda Pública, principios y estructura de la imposición*, volúmenes I y II. Rufino García Blanco, Madrid.

Fuentes Quintana, E. (1990): *Hacienda Pública, principios y estructura de la imposición*. Rufino García Blanco, Madrid.

Fundación Universitaria San Pablo (1974): *Sistemas Fiscales Contemporáneos*. Servicio de Publicaciones CEU, Madrid.

Gemmell, N., Kneller, R., & Sanz, I. (2012): “The growth effects of corporate and personal tax rates in the OECD”, en *Canadian Journal of Economics*.

Gemmell, N., Kneller, R., & Sanz, I. (2013): “The growth effects of tax rates in the OECD”, en *SSRN Electronic Journal* 47(4), March 2013.

Gerbet, P. (1983): *La construction de l'Europe*. Editorial Nathan, Paris.

Gimeno Ullastres, J. A. (2005): *La fiscalidad del tabaco en la CE*. Editorial Civitas, Madrid.

González-Jaraba, M. (2005): *Los Impuestos Especiales de ámbito comunitario*. Editorial La Ley (1ª edición), Madrid.

González-Páramo J. M. y Sanz, J. F. (2003): *¿Quiénes se beneficiaron de la reforma del IRPF de 1999? Una evaluación desagregada de sus efectos sobre la oferta de trabajo, el bienestar y el coste marginal de los fondos públicos*”. Documentos de Trabajo Fundación BBVA nº 1, Bilbao.

Grubert, H. y Slemrod, J. (1998): “The effect of taxes on investment and income shifting to Puerto Rico”, en *Review of Economics and Statistics*, 80, 365-373.

Hansen, B. (1984): *Teoría económica de la política fiscal*. Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.

Hinrich, H. H. (1967): *Una teoría general del cambio de la estructura tributaria durante el desarrollo económico*. Editorial C.E.M.L.A. (Centro de Estudios Migratorios Latinoamericanos), México.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco/excise-duties-cigarettes_en

https://europa.eu/european-union/about-eu/figures_es

https://europa.eu/european-union/topics/customs_es

https://europa.eu/european-union/topics/taxation_es

Instituto de Estudios Fiscales (1983): *Estudios sobre los impuestos especiales*. Ministerio de Economía y Hacienda.

Instituto Nacional de Estadística (2010): *Encuesta de Presupuestos Familiares*. Instituto Nacional de Estadística, Madrid.

Instituto Nacional de Estadística (2014): *Metodología del Índice de Precios al Consumo (IPC)*. Instituto Nacional de Estadística, Madrid.

Instituto Nacional de Estadística (2014): Nota de Prensa 25 de septiembre de 2014 (actualizada el día 3 de octubre): *Contabilidad Nacional de España. Nueva Base 2010*,

Serie 2010-2013, 2.2.2. Consideración de actividades ilegales, páginas 8 y 9. Instituto Nacional de Estadística, Madrid.

Johansen, L. (1970): *Economía Pública*. Editorial V. Vives, Barcelona.

Johansson et alt. (2011): “Tax policy for economic recovery and growth”. *Economic Journal*, 121 (febrero), F59-F-80.

Joossens, L. D. Merriman and A. Yürekli (2000): “Issues in Smuggling of Tobacco Products,” pp. 393–406 en *Tobacco Control in Developing Countries* (ed. P. Jha and F. J.Chaloupka), London, Oxford University Press.

KPMG (2013): *Study on the Illicit Cigarette Market in the European Union, SUN Report*, en http://www.pmi.com/eng/media_center/media_kit/Pages/sun_report_2013.aspx.

Lien Nguyen, Gunnar Rosenqvist, Markku Pekurinen (2012): *Demand for Tobacco in Europe. An Econometric Analysis of 11 countries for the PPACTE Project*. National Institute for Health and Welfare, Report 6/2012.

Márquez y Márquez, A. (1983): *Los impuestos especiales en el marco de la imposición indirecta, Libro de Estudios sobre los impuestos especiales*. Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.

Martín Niño, J. (1968): “Las ideas impositivas y la revolución de 1968. La polémica en torno al impuesto de consumos”, *Hacienda Pública Española* número 17.

Martínez-Vázquez, J., Vulovic, V., & Liu, Y. (2010): “Imposición directa versus imposición indirecta: tendencias, teoría e importancia económica”, *Papeles de Economía Española*, 125/126 y 77-111

McBride, W. (2012): *¿Cuál es la evidencia en impuestos y crecimiento?*. El mercado Emol on line, lista de estudios empíricos sobre efecto de los impuestos en el crecimiento económico, consulta efectuada en mayo de 2014.

Mendoza, E., Milesi-Ferretti, G., & Asea, P. (1997): “On the ineffectiveness of tax policy in altering long-run growth: Harberger’s superneutrality hypothesis”, *Journal of Public Economics*, 66, 99-126

Mesa del tabaco (2015): *La importancia del sector tabaco en la economía española*, en <https://www.yumpu.com/es/document/view/55321397/la-importancia-del-sector-tabaco-en-la-economia-espanola/2>.

Musgrave, R. A. y Musgrave, P. B. (1991): *Hacienda Pública. Teórica y aplicada*. Editorial McGraw-Hill/Interamericana de España.

Neumark, F. (1974): *Principios de Imposición*. Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.

Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF): *Investigaciones e Informes sobre el fraude*, en http://ec.europa.eu/anti-fraud/home_es y en http://ec.europa.eu/anti-fraud/investigations_en.

Organización Mundial de la Salud (OMS) (2012): *Convenio Marco para el control del tabaco*, Ediciones de la OMS, Ginebra.

Philip, Ch. (1985): *Textos constitutivos de las Comunidades europeas*. Editorial Ariel, Barcelona.

Pigou, A. C. (1920): *The Economics of Welfare*. Editorial Macmillan, Londres

Ramsey, F. (1927): “A contribution to the theory of taxation”, *Economic Journal*, 37(145), 47-61.

Robbins L. (1932): *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science*, Macmillan and Co., Limited, London.

Rodríguez Luengo, J. (2004): *El impuesto especial sobre los hidrocarburos y el medio ambiente*, Documento nº 6/04. Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.

Romero, D., Sanz, J. F., & Castañer, J. M. (2013): “Sobre la regresividad de la imposición indirecta en España en tiempos de crisis: un análisis con microdatos de hogares”, *Papeles de Economía Española*, 172-183.

Sainz de Bujanda, P. (1962): *Hacienda y Derecho*. Editorial Instituto de Estudios Políticos, tomo II, Madrid.

Schuman R. (1950): Declaración de Robert Schuman, 9 de mayo de 1950, en https://europa.eu/european-union/about-eu/symbols/europe-day/schuman-declaration_es

Smoke Free Partnership (2012): Making Tobacco Tax Trendy, falsos mitos sobre los impuestos del tabaco, en <http://www.smokefreepartnership.eu/>

Solana Villamor A. y Juárez Fernández-Reyes F. (2001): *El impuesto sobre la Electricidad*, Carta Tributaria, Monografía 12/2001.

Solana Villamor A. (2000): *Los impuestos especiales en los sistemas fiscales español y comunitario*, Tesis doctoral. Editorial Universidad de Alcalá de Henares, Madrid.

Stiglitz, J. (1988): *La Economía del Sector Público*. Antoni Bosch Editor, Barcelona.

Stiglitz, Joseph y Rosengard, Jay (2016): *La Economía del Sector Público*, Antoni Bosch Editor, cuarta edición, Barcelona.

Stuart Mill, J. (1909): *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*. William J. Ashley, ed. Longmans, Green and Co. Pub. (7th edition), London.

Tanzi, V. (2010): “Sistemas fiscales en la OCDE: Evolución reciente, competencia y convergencia”, *Papeles de economía española*, nº 125/126, 2010.

Terra, B. y Wattel, P (2001): “European Tax Law”, en *Kluwer Law International* (tercera edición), The Hague-London-New York, 2001, pp. 1 y 2.

Trabandt, M. & Uhlig, H. (2012): “How do laffer curves differ across countries?” A. Alesina & F. Giavazzi (Eds.), *Fiscal Policy After the Great Recession*. Chicago: University of Chicago Press and NBER. (En prensa).

Vallotton, S. (1995): “Algunas consideraciones sobre las nociones de “mercado común” y “mercado interior”, en el Tratado de la Comunidad Europea, *GJ., Serie D, nº 24*, 1995, pp 255 ss.

Verdún, E. y González Gaggero P. (2014): “Un plan global contra el mercado ilícito de tabacos”. *Centro de Estudios EY abogados, publicado en prensa: diario Expansión*, 13 septiembre 2014

VV.AA. (1962): *Hacienda y Derecho* (tomo II). Editorial Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

VV.AA. (2013): *Una reforma fiscal para el Crecimiento y el Empleo*. Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, Ministerio de Educación, Cultura y Deportes.