

CAPÍTULO VIII
LOS IMPUESTOS ESPECIALES

VIII.1. INTRODUCCIÓN

Los beneficios fiscales en estos tributos proceden de determinados incentivos que se encuentran regulados en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIIEE).

Concretamente, el conjunto de conceptos que se consideran generadores de beneficios fiscales está integrado por ciertos consumos exentos contemplados en los artículos 21, 22, 42 (alcohol y bebidas derivadas) 51, (hidrocarburos) y 61.2 (labores del tabaco), junto con los tipos impositivos reducidos establecidos en los artículos 23, 40, 41 (alcohol y bebidas derivadas), 50bis y 50.1 de la LIIEE (hidrocarburos). No se incluye ningún elemento de los restantes Impuestos sobre la Electricidad y sobre Determinados Medios de Transporte, al haberse configurado los mismos como tributos cedidos completamente a las Comunidades Autónomas.

Conviene indicar que no se han introducido cambios normativos durante el pasado año que pudieran incidir sobre los conceptos que constituyen beneficios fiscales en estos tributos. Las novedades en los Impuestos Especiales (IIEE) incluidas en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, tienen un carácter meramente técnico y no afectan al PBF.

En cuanto a los aspectos de índole numérico, cabe reseñar un par de innovaciones respecto al pasado presupuesto que actúan en sentido contrapuesto. La primera de ellas consiste en la ampliación de los conceptos para los que se efectúa una evaluación cuantitativa, incorporándose por primera vez la estimación relativa a los biocarburantes, cuyos incentivos están constituidos por la exención en las entregas de esas sustancias cuando se destinen a su uso como carburante en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes (artículo 51 de la LIIEE) y por la aplicación de un tipo especial cero, con vigencia hasta la conclusión del año 2012, en los restantes casos (artículo 50 bis de la LIIEE). Esta dualidad del tratamiento fiscal para los biocarburantes entraba en vigor al inicio de 2003, completándose posteriormente con su desarrollo reglamentario, especificándose los requisitos y el procedimiento para aplicar la exención y el tipo especial cero en el Impuesto sobre Hidrocarburos, mediante el Real Decreto 1739/2003, de 19 de

diciembre. Teniendo en cuenta que, en la práctica, el tipo especial no ha podido aplicarse hasta 2004 y que la información fiscal sobre los consumos de biocarburantes no ha estado disponible hasta mediados de este año, la predicción de los beneficios fiscales asociados a estos productos constituyen sólo una primera aproximación al tema y la cifra resultante ha de tomarse como una medida parcial del impacto en los ingresos tributarios.

La segunda de las cuestiones novedosas radica en el descuento de la parte de los beneficios fiscales que mide el efecto de la cesión parcial de la recaudación de los IIEE a las entidades locales, de manera análoga a la corrección efectuada y ya comentada en precedentes capítulos de esta Memoria para el IRPF y el IVA. Dicha corrección se realiza según las mismas proporciones utilizadas para determinar el presupuesto de ingresos tributarios.

Como consecuencia de lo anterior, los beneficios fiscales de los Impuestos Especiales, como en los demás tributos, quedan computados exclusivamente para el Estado y, por tanto, figuran expresados en términos netos, una vez que se detraen las porciones derivadas de las cesiones tanto a las Comunidades Autónomas como a las entidades locales, en función de su participación en los ingresos tributarios.

Para finalizar este apartado introductorio, únicamente resta mencionar que los criterios y metodologías seguidas en años anteriores no se ven alteradas y que, además, como viene siendo habitual, tampoco se recoge ninguna cuantificación de los beneficios fiscales vinculados a la exención del régimen de viajeros procedentes de países no pertenecientes a la Unión Europea en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, debido a su escasa magnitud.

VIII.2. IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

A. CONCEPTOS QUE ORIGINAN BENEFICIOS FISCALES

Siguiendo los mismos criterios adoptados para el presupuesto anterior, los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Hidrocarburos (IH) provienen de los conceptos que se citan a continuación, agrupándolos en dos categorías.

a) Exenciones establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 51 de la LIIIE:

- a.1) Exención al avituallamiento de carburantes para navegación aérea, salvo la privada de recreo (artículo 51.2.a). El suministro de querosenos para el tráfico internacional se interpreta como una operación asimilada a la exportación y sólo se considera que existe un beneficio fiscal por las entregas para el transporte aéreo nacional.
 - a.2) Exención relativa a los hidrocarburos que se destinen a su utilización como carburante en la navegación marítima y fluvial, incluida la pesca y con excepción de la privada de recreo. No constituyen beneficios fiscales los suministros a buques que realicen travesías internacionales (artículo 51.2.b).
 - a.3) Exención del fuelóleo utilizado para la producción de electricidad en centrales térmicas o para la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas (artículo 51.2.c).
 - a.4) Exención relativa a los hidrocarburos que se destinen a su utilización en el transporte por ferrocarril (artículo 51.2.d).
 - a.5) Exención a los hidrocarburos utilizados en la construcción, modificación, pruebas y mantenimiento de aeronaves y embarcaciones (artículo 51.2.e).
 - a.6) Exención a los hidrocarburos empleados en operaciones de dragado de vías navegables y puertos (artículo 51.2.f).
-

- a.7) Exención a los hidrocarburos que se destinen a su inyección en altos hornos con fines de reducción química (artículo 51.2.g).
- a.8) Exención a los biocarburantes que se destinen a su uso como carburantes directamente o mezclados con carburantes convencionales, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes (artículo 51.3).
- b) Tipos reducidos que se establecen en el apartado 1 del artículo 50 y el artículo 50 bis de la LIIEE:
 - b.1) Aplicación de un tipo reducido al gasóleo que tiene un uso como carburante en todos los motores, salvo los utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados o sean susceptibles de autorización para circular por vías y terrenos públicos, así como en los motores utilizados para la propulsión de buques y embarcaciones de recreo. Estos motores son principalmente los de tractores y maquinaria agrícola, los motores fijos, la maquinaria minera y los motores de las máquinas utilizadas en la construcción, la ingeniería civil, las obras y los servicios públicos (epígrafe 1.4 del artículo 50.1 y apartado a del artículo 54.2).

De acuerdo con el criterio conceptual adoptado ya en precedentes presupuestos, los gasóleos gravados con tipo reducido que se destinan a la calefacción (gasóleo C) se considera que no generan un beneficio fiscal, al tener un uso distinto del carburante.

- b.2) Aplicación de un tipo reducido para los gases licuados del petróleo que se utilizan como carburantes en los vehículos automóviles de servicio público (epígrafe 1.7 del artículo 50.1).

Los gases licuados del petróleo gravados a tipo cero se consideran que no generan un beneficio fiscal, al estar destinados a usos distintos del carburante.

- b.3) Aplicación de un tipo especial cero para los biocarburantes, distintos de los exentos de gravamen (artículo 50 bis).

B. BASE ESTADÍSTICA Y MÉTODOS DE PROYECCIÓN

La base informativa principal para la medida y la proyección de los beneficios fiscales en el IH es el modelo de operaciones que presentan las empresas a la Administración Tributaria. Las magnitudes del modelo no incluyen las relativas a Canarias, Ceuta y Melilla, ya que los consumos de hidrocarburos en esos territorios no están sujetos al impuesto como consecuencia de su exclusión del ámbito territorial del impuesto.

Las modificaciones que se introducen sobre las magnitudes declaradas en el modelo de operaciones, siguiendo los criterios metodológicos análogos a los empleados para anteriores presupuestos, son las siguientes:

- a) Se excluyen del marco del análisis los 19 epígrafes de la Tarifa 2ª del IH, dado que no constituyen beneficios fiscales al no usarse como carburantes.
- b) Los consumos exentos de querosenos para el transporte aéreo internacional no se consideran beneficios fiscales. Para excluir estos consumos se supone que el 27,7% de los consumos exentos del queroseno de uso general se emplea en el transporte aéreo nacional, excluyendo Canarias.

Dicha proporción se ha obtenido a partir de la información proporcionada por AENA sobre la venta de combustible según el destino del vuelo. Corresponde a 1998 y se ha mantenido constante para el período 1999-2005.

- c) Para el cálculo del beneficio fiscal en el consumo de gasóleo con tipo reducido, se considera que la bonificación para el gasóleo de calefacción (gasóleo C) no constituye un beneficio fiscal.
-

Para su segregación, se parte de la hipótesis de que todo el gasóleo C se incluye en el modelo de operaciones en el apartado de consumo con impuesto del gasóleo de tipo reducido. La proporción que se asigna al gasóleo C dentro del total de gasóleos bonificados se calcula a partir de la información que se publica en el *Boletín de Hidrocarburos* (excluyendo Canarias, Ceuta y Melilla). Se supone que dicha proporción continuará decreciendo, de manera similar a la tendencia observada durante la última década, pasando del 35,3% en 2003, al 34% en 2004 y al 33% en 2005.

El consumo de gasóleo a tipo reducido que aparece como exento en el modelo de operaciones se refiere al gasóleo que incorpora trazadores y marcadores, el cual, al salir del régimen suspensivo, podrá resultar sujeto a tipo reducido o exento. En este caso, el beneficio fiscal se calcula multiplicando las salidas exentas por el tipo del gasóleo para uso general. El beneficio fiscal del gasóleo bonificado se calcula multiplicando las salidas a consumo con impuesto, eliminado el consumo de gasóleo para calefacción, por el diferencial de tipos impositivos.

De este modo, llamando CGI al consumo con impuesto de gasóleo sujeto a tipo reducido, CGE al consumo que aparece como exento en el modelo, p a la proporción de gasóleo a tipo reducido que genera beneficio fiscal (gasóleo B), TN al tipo normal y TR al tipo reducido, el beneficio fiscal en el consumo de gasóleo a tipo reducido se calcula con las expresiones:

(1) Por el consumo de gasóleo que lleva incorporados trazadores y marcadores (exento en el modelo): $BFTR = CGE * TN$,

(2) Por el consumo de gasóleo a tipo reducido: $BFTR = CGI * p * (TN - TR)$.

d) Las magnitudes correspondientes al Territorio de Régimen Fiscal Común (TRFC) se obtienen deduciendo de las cifras nacionales la proporción correspondiente al consumo efectivo en el País Vasco y Navarra, la cual se cifra en el 8,56% del total nacional.

Las previsiones de los años 2004 y 2005 se obtienen con técnicas univariantes de series temporales. El período muestral abarca desde octubre de 1993 hasta mayo de 2004, estando los datos actualizados a comienzos de agosto de 2004. En el caso de la previsión del consumo de los fuelóleos exentos, las predicciones se han ajustado teniendo en cuenta la evolución del precio del petróleo en euros.

Respecto a los tipos impositivos, se supone que se mantendrán en sus niveles vigentes en 2004.

En el cálculo de los beneficios fiscales asociados a los biocarburantes, la fuente de información y el proceso de estimación difieren del procedimiento general que se acaba de explicar. Esto obedece a que no se han habilitado en el modelo de operaciones dos epígrafes específicos para el bioetanol y el biodiesel, hasta el mes de junio de 2004. En el momento de preparar este PBF, los datos estadísticos de que se dispone a partir de las declaraciones ya gravadas resultan insuficientes para llevar a cabo una estimación para 2005.

En el caso del bioetanol, los datos utilizados proceden directamente de las empresas que envían a las refinerías la materia prima (alcohol deshidratado) para la elaboración del carburante, disponiéndose de cifras hasta 2003. Para los dos años siguientes, se introduce la hipótesis de evolución según la media de las tasas observadas en el período más reciente, de tal manera que el volumen de envíos a las fábricas pasaría de 187,51 millones de litros en 2003, a 200 y 214 millones de litros de alcohol deshidratado en 2004 y 2005, respectivamente.

La normativa establece que la exención o el tipo especial cero se refieren exclusivamente a la materia prima original, sin incluir otros carburantes que, potencialmente, podrían haber sido añadidos en el proceso de transformación. Por lo tanto, para el cálculo de los beneficios fiscales asociados a los biocarburantes, basta con multiplicar las cantidades a las que se ha hecho referencia antes por el tipo impositivo del carburante en el que se haya convertido el alcohol tras la modificación química correspondiente. En este caso, el gravamen corresponde al relativo a la gasolina sin plomo de 95 IO.

En cuanto al biodiesel, cabe indicar que la información recabada muestra que su producción en nuestro país es aún muy reducida. Además, aunque no se ha contado con un epígrafe específico para este tipo de biocarburante en el modelo de operaciones hasta el mes de junio, tampoco se ha observado que se haya registrado ninguna caída en el tipo medio de gravamen para el resto de los epígrafes, por lo que cabe conjeturar que las salidas al mercado de biodiesel fueran apuntadas como salidas exentas, en cuyo caso, los beneficios fiscales correspondientes a dicho producto estarían reflejados dentro de las exenciones de los restantes carburantes.

C. RESULTADOS DE LA ESTIMACIÓN

El importe total de los beneficios fiscales en el IH para el año 2005 que se refieren al conjunto del territorio de aplicación del impuesto, salvo las Comunidades Forales del País Vasco y Navarra, se estima en 1.198,69 millones de euros. Esta cifra está expresada en términos netos de la cesión parcial a las Comunidades Autónomas de régimen fiscal común y a las entidades locales, es decir, refleja el resultado obtenido tras el descuento del 40% que se atribuye a las primeras y del 1,12% en que se valora la participación de los municipios y provincias en el presupuesto de ingresos para el próximo año.

Respecto al importe incluido en el PBF 2004, el cual era de 1.152,10 millones de euros, se produce un incremento absoluto de 46,6 millones de euros y una tasa de variación del 4%. Si se descuenta el efecto de la incorporación, por primera vez, de la estimación de los beneficios fiscales correspondientes a los biocarburantes, dicho crecimiento se transforma en prácticamente nulo.

La distribución del importe total de los beneficios fiscales en el IH para el año 2005 entre las exenciones, los tipos reducidos y los biocarburantes, en su conjunto, acompañado del desglose de las primeras por clase de carburante, se detalla en el cuadro que se inserta a continuación:

BENEFICIOS FISCALES 2005 EN EL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS		
Concepto	Importe (millones de euros)	Estructura
a) Exenciones	547,48	45,67%
1. Gasóleos	282,77	23,59%
2. Fuelóleos	33,12	2,76%
3. Queroseno	231,59	19,32%
b) Tipos reducidos	604,38	50,42%
1. Gasóleos	603,79	50,37%
2. Gases Licuados del Petróleo	0,59	0,05%
c) Biocarburantes	46,83	3,91%
TOTAL	1.198,69	100%

VIII.3. IMPUESTO SOBRE EL ALCOHOL Y BEBIDAS DERIVADAS

A. CONCEPTOS QUE ORIGINAN BENEFICIOS FISCALES

Los conceptos que se consideran que generan beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas (IABD) continúan siendo los mismos de años anteriores y se enumeran a continuación, agrupados en dos categorías:

a) Exenciones:

- a.1) Suministro de alcohol destinado a la fabricación de medicamentos (artículo 42.4 de la LIIIE).
- a.2) Suministro de alcohol destinado a su utilización en centros de atención médica (artículo 42.5).
- a.3) Introducción de bebidas derivadas por viajeros mayores de 17 años procedentes de terceros países y los pequeños envíos ocasionales entre particulares desde un país tercero (artículo 21.2).
- a.4) Devoluciones del impuesto cuando el alcohol o las bebidas derivadas se utilizan, directamente o como componentes de productos semielaborados, en la fabricación de aromatizantes o rellenos para productos alimenticios (artículos 22, apartados a y b y 43).

b) Tipos reducidos:

- b.1) Salidas con impuesto desde o hacia las Islas Canarias (artículos 23, 40 y 41).
- b.2) Régimen simplificado de destilación artesanal y régimen de cosechero (artículos 40 y 41).

B. BASE ESTADÍSTICA Y MÉTODOS DE PROYECCIÓN

La estimación de los beneficios fiscales se realiza a partir de la información que proporcionan los modelos de operaciones que se presentan ante la Administración Tributaria.

Las variables de interés para llevar a cabo la proyección son las denominadas salidas a consumo, bien con impuesto (a la Península, Baleares o Canarias) o bien exentas. En concreto, las series para las que se han realizado previsiones son las siguientes:

- Salidas con impuesto a la Península y a Baleares de alcohol y de bebidas derivadas, medidas en litros de alcohol puro.
- Salidas con impuesto a Canarias de alcohol y de bebidas derivadas, medidas en litros de alcohol puro.
- Salidas exentas de alcohol, medidas en litros de alcohol puro, diferenciando el alcohol potable (el cual, normalmente, se destina a la elaboración de bebidas derivadas) y el no potable (deshidratado y desnaturalizado, ambas categorías no aptas para el consumo).
- Salidas exentas de bebidas derivadas, medidas en litros de alcohol puro.
- Cuota devengada, que puede obtenerse también aplicando los tipos impositivos vigentes a las salidas con impuesto en unidades físicas.

Las previsiones de las variables se realizan en el marco de los modelos univariantes de series temporales. El período muestral utilizado discurre desde octubre de 1993 hasta mayo de 2004, estando los datos actualizados a finales de agosto de este año.

Junto a la información procedente de los modelos de operaciones, se dispone también de la estimación de los beneficios fiscales contenida en el *Informe de Impuestos Especiales* para los cinco últimos años publicados (1998-2002). De dicho informe se puede obtener información sobre las exenciones por utilización de alcohol en centros médicos y laboratorios farmacéuticos, así como las cantidades que han sido devueltas por el uso de alcohol en fábricas de productos alimenticios. Toda esta información se incorpora a la estimación.

Finalmente, el procedimiento de estimación de los beneficios fiscales no varía respecto al utilizado para el presupuesto precedente y su contenido se resume como sigue:

- (1) Beneficios fiscales por exenciones:
-

- Suministro a centros médicos y laboratorios farmacéuticos: se proyectan las salidas exentas de alcohol desnaturalizado y se aplica el porcentaje que suponían las salidas a estos establecimientos sobre el conjunto de salidas exentas de este tipo de alcohol, en 2002. El resultado se multiplica por el tipo impositivo vigente.
- Devolución por el uso de alcohol en fábricas de productos alimenticios: se supone un crecimiento del 10% para cada uno de los años del trienio 2003-2005, a partir de las cifras ofrecidas por el *Informe de Impuestos Especiales*.

(2) Beneficios fiscales por tipos reducidos:

Se calculan a partir de la previsión de salidas con impuesto a Canarias, multiplicadas por la diferencia entre el tipo general y el reducido.

No se estiman, por falta de información y por su carácter marginal, los beneficios fiscales derivados del régimen especial de viajeros, del simplificado de destilación artesanal y del régimen de cosechero.

La hipótesis introducida acerca de los tipos impositivos es su mantenimiento en los niveles vigentes durante el año 2004.

Todas las estimaciones se realizan en términos de caja. Para obtener las magnitudes del Territorio de Régimen Fiscal Común, se multiplican las cifras del Territorio Nacional por 0,99102, teniendo en cuenta que el ajuste con los Territorios Forales es: a favor del Estado, en el caso de Navarra, por valor de un 4,3% de la recaudación nacional y a favor del País Vasco, por valor del 5,198% de dicha recaudación.

C. RESULTADOS DE LA ESTIMACIÓN

El importe total de los beneficios fiscales en el IABD para el año 2005 que se refieren al conjunto del territorio nacional constituido por el ámbito de aplicación del impuesto, con la salvedad de las Comunidades Forales, se estima en 58,23 millones de euros. De forma

análoga al IH, esa cifra se expresa en términos netos de la cesión al 40% a las Comunidades Autónomas del régimen fiscal común y de la parte derivada de la cesión parcial del tributo a las entidades locales, para lo cual se utiliza la misma proporción del 1,26% en que se minoró el presupuesto de ingresos para 2005.

Respecto a la cantidad reflejada en el PBF para 2004, la cual fue de 53,94 millones de euros, se produce un incremento en términos absolutos de 4,29 millones de euros y una tasa de variación del 8%. Este crecimiento se explica fundamentalmente por la evolución fuertemente alcista de los consumos exentos destinados a los centros médicos y los laboratorios farmacéuticos, superando holgadamente las expectativas que se formularon en el momento de redactar la memoria del año 2004.

El reparto del importe total de los beneficios fiscales 2005 en el IABD entre conceptos es el siguiente:

BENEFICIOS FISCALES 2005 EN EL IMPUESTO SOBRE EL ALCOHOL Y BEBIDAS DERIVADAS		
Concepto	Importe (millones de euros)	Estructura
1. Exenciones	50,78	87,21%
- Centros médicos y laboratorios farmacéuticos	39,94	68,59%
- Fabricación de aromatizantes y rellenos alimenticios	10,84	18,62%
2. Tipos reducidos	7,45	12,79%
TOTAL	58,23	100%

VIII.4. RESUMEN DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Recapitulando, resulta que el importe agregado de la totalidad de los beneficios fiscales en los Impuestos Especiales para el año 2005, una vez descontado el efecto de las cesiones parciales a las Comunidades Autónomas y a las entidades locales, asciende a un total de 1.256,92 millones de euros.

Respecto a la cantidad presupuestada para el año precedente (1.206,04 millones de euros), se produce un incremento absoluto de 50,88 millones de euros y una tasa de variación del 4,2%. Este crecimiento se debe a los factores anteriormente mencionados: la incorporación por primera vez de una cifra sobre beneficios fiscales asociados a los biocarburantes y por la evolución alcista de los consumos exentos en el IABD.

El desglose de los beneficios fiscales por impuestos es el siguiente:

BENEFICIOS FISCALES 2005 EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES		
Concepto	Importe (millones de euros)	Estructura
Hidrocarburos	1.198,69	95,37%
Alcohol y Bebidas Derivadas	58,23	4,63%
TOTAL	1.256,92	100%