INFORME FIDE
LA TRIBUTACIÓN DE LA CERVEZA ARTESANA

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN 1

2. LA CERVEZA ARTESANA 1

2.1. La cerveza artesana en España 1
2.2. La cerveza artesana en Europa 4
2.3. Proceso de elaboración 4

3. RÉGIMEN JURÍDICO 5

3.1. Marco normativo 5
3.2. Normativa tributaria 6
3.3. Otra regulación 8

4. EL IMPUESTO SOBRE LA CERVEZA 9

4.1. Recaudación en España 9
4.2. Órganos de gestión tributaria 10
4.3. Base imponible y ámbito objetivo 11
4.4. Tipos impositivos y devengo 11
4.5. Exenciones y supuestos de no sujeción al impuesto especial 12
4.6. Obligaciones formales 13
4.7. La tributación de la cerveza artesana en Europa 15

5. RETOS DE FUTURO 17

6. CONCLUSIONES 19

1. INTRODUCCIÓN

La cerveza artesana carece de una definición legal específica, sin embargo, se considera como tal la fabricada en pequeñas o micro cervecerías (*microbreweries* en inglés) con ingredientes selectos y variados, que destaca por ofrecer una pluralidad de nuevos sabores, su calidad y su proceso de elaboración. Todo ello la distingue de la cerveza industrial o producida en grandes cantidades, cuyo consumo es el más extendido a nivel nacional o internacional y cuya producción se concentra en pocas empresas.

El foco de este trabajo es estudiar el impuesto especial sobre la cerveza y cómo éste se adapta en su caso a la producción de cerveza artesana. La normativa comunitaria que armoniza este impuesto debe seguirse por todos los Estados miembros, de forma que se unifique la estructura y gestión del impuesto especial. Las Directivas comunitarias sobre el impuesto posibilitan la implementación por parte de cada Estado Miembro de ciertas ventajas fiscales para los productores de cerveza de menos de 200.000 hectolitros anuales. En España esta posibilidad no tiene aplicación práctica, a diferencia de lo que ocurre en la mayoría de los países de la Unión. Este espacio para el cambio del impuesto especial español, junto con el hecho de que la cerveza artesana esté experimentando un interesante crecimiento en España son la motivación de este trabajo, que pretende examinar la industria a nivel nacional y europeo. a partir de la poca literatura existente, dado la reciente relevancia del sector.

Vista la escasa literatura sobre la cerveza artesana y en concreto sobre su impuesto especial en España, para elaborar este trabajo se han consultado informes de la Comisión Europea y de distintas asociaciones nacionales y europeas que agrupan empresas cerveceras, con el fin de proporcionar información suficiente sobre el contexto del sector de la cerveza, centrado en la medida de lo posible en la información específica sobre la cerveza artesana. Además, se ha consultado la normativa nacional y comunitaria, analizando en detalle la Ley de Impuesto Especiales y el Reglamento de Impuestos Especiales en la medida que afecta al impuesto especial sobre la cerveza.

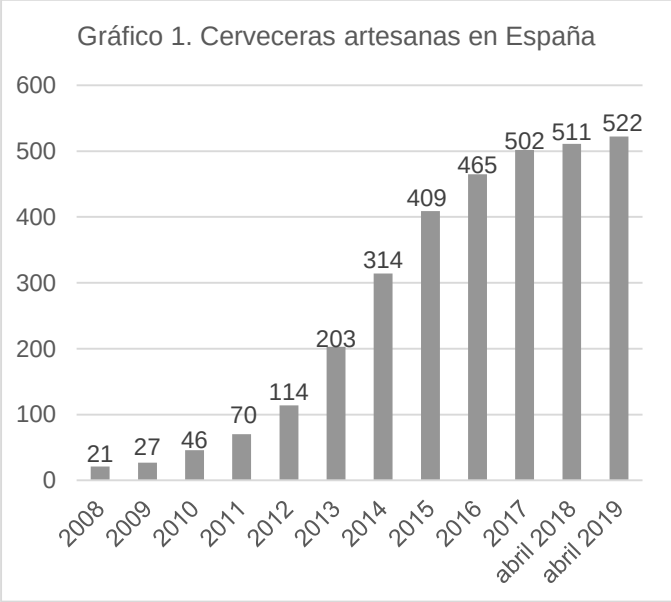
2. LA CERVEZA ARTESANA

2.1. La cerveza artesana en España

España es un país con historia y tradición cervecera; su consumo forma parte de la cultura mediterráneas y se asocia, en parte, al turismo. El principal canal de consumo de la cerveza es la hostelería (64%) y su producción está estrechamente relacionada con el sector agroalimentario en cuanto a contribución económica y creación de

empleo[1]. En los últimos años la producción y exportación de cerveza han crecido a ritmo constante hasta alcanzar el 2017 los 37.621.305 hectolitros anuales producidos, según el informe socioeconómico del sector en 2017 elaborado por Cerveceros de España, la asociación nacional que agrupa la práctica totalidad de empresas cerveceras del país[2].

La cerveza artesana en concreto está experimentando en España el auge ya vivido en otros países europeos y en Estados Unidos. Esta tendencia puede explicarse por la situación de la producción nacional concentrada en unas pocas empresas, creando el contexto adecuado para el nacimiento de nichos de mercado que satisfagan la creciente sofisticación del gusto de los consumidores españoles, más inclinados a descubrir nuevos productos[3]. Además, el turismo europeo proveniente de países consumidores de cerveza artesana que busca lo mismo en España ha estimulado el interés en este producto y el nacimiento de cervecerías urbanas o pequeñas cervecerías artesanales, que a su vez se establecen como empresas rentables que incentivan la creación de otras nuevas micro cervecerías, vistos su potencial y capacidad de crecimiento[4].



Fuente: Brewers of Europe e Informa

La cerveza artesana llegó a España a finales de la década de los 80, cuando se instaló en Madrid el primer *brewpub* (micro-cervecería que incorpora un pub o establecimiento similar para servir la cerveza que produce, además de otras bebidas y alimentos), sin embargo, no ha sido hasta 2012 que esta industria ha crecido en número de fábricas y popularidad. En 2017, el volumen de producción exclusivamente de cervezas artesanas en España se situó en 170.000 hectolitros, lo que supuso un incremento del 36% respecto a 2016 y de un 71% de incremento en 2016 respecto a 2015[5]. A pesar de todo, estas cifras se muestran irrisorias en el panorama nacional de producción de cerveza, siendo que la cerveza artesana constituye un 1% del total producido en 2017[6].

---

[1] Brewers of Europe (2016). *The Contribution made by Beer to the European Economy. Spain – January 2016*
[2] Cerveceros de España (2018). *Informe socioeconómico del sector de la cerveza en España*
[3] Cabras y Higgins (2016). *Beer, brewing, and business history*
[4] Garavaglia y Castro (2018). Economic Perspectives on Craft Beer
[5] Informa DBK (2919). *Estudio Informes Especiales basic: Cervezas Artesanas.*
[6] Cerveceros de España (2018). *Informe socioeconómico del sector de la cerveza en España 2017*

Del mismo modo, como muestra el Gráfico 1, en los últimos años ha aumentado el número de empresas productoras de cerveza artesana, llegando a 522 registradas en abril de 2019, concentrándose la mitad de ellas en Cataluña (111), Andalucía (79) y Castilla y León (52). Todo ello tiene como consecuencia el aumento de facturación del sector, que en 2017 alcanzó los 47 millones de euros, una cifra que supone un incremento del 31% respecto a 2016. Según estima DBK Informa, con el ritmo actual de crecimiento, la facturación del sector podría alcanzar los 100 millones de Euros en 2020[7].

La cervecería La Sagra Brew (Toledo) fue en 2016 la mayor productora española independiente, produciendo 8.500 hectolitros ese año, seguida en segundo lugar por Bebidas de Calidad de Madrid (La Virgen) con 7.500 hl y en tercer lugar por Premium Beers From Spain (Valencia) con 6.000 hl; el resto de las cervecerías artesanales produjeron 3.000 hectolitros o menos en el mismo período[8]. Por ello, del total de 465 cervecerías artesanas existentes en 2016 la gran mayoría podrían considerarse micro-cervecerías al ser su producción inferior a los 5.000 hl anuales.

En todos los sentidos, la cerveza artesana está creciendo en producción y popularidad; sin embargo, su producto queda lejos de alcanzar cuotas de mercado importantes ya que sólo supone el 1% de cerveza producida en España en 2017, un porcentaje todavía distante del 13,2% de cuota que supone la cerveza artesana en EE. UU.[9]. Las tres mayores cerveceras españolas Mahou San Miguel (33%), Heineken España (28%) y Damm (26%) en conjunto produjeron en 2017 el 86% del total nacional anual[10]. No obstante, prueba del éxito y perspectivas de crecimiento futuro de las pequeñas cervecerías son las recientes adquisiciones por parte de estas grandes empresas nacionales u otras extranjeras de participaciones de pequeñas fábricas artesanas, consiguiendo así las más grandes ampliar la variedad de productos que ofrecen[11].

Cabe destacar como prueba del auge de la cerveza artesana y de la voluntad de progreso de sus fabricantes o maestros cerveceros la creación en 2014 de la Asociación Española de Cerveceros Artesanos (AECAI), que admite como miembros las fábricas que elaboren su producto en instalaciones de su propiedad y que no estén participadas directa o indirectamente por parte de empresas que superen los cinco millones de litros (50.000 hectolitros) anuales, además de que cumplan otros requisitos como evitar el uso de determinados ingredientes para abaratar los costes de producción en un determinado porcentaje. Algunos miembros de la asociación

---

[7] Informa BDK (2019). *Estudio Informes Especiales basic: Cervezas Artesanas.*
[8] Alimarket Gran Consumo (2017). *Cervezas: Artesanas, Premium y saludables dan un giro a la oferta*.
[9] Brewers Association USA (2019). *National beer sales & production data*
[10] Cerveceros de España (2018). *Informe socioeconómico del sector de la cerveza en España 2017*
[11] AECAI (2019). *Cerveceras artesanas que se pasaron a las industriales*

tuvieron que abandonarla al ser adquiridos o participados por grandes cerveceras, incumpliendo sus condiciones de acceso.

2.2. La cerveza artesana en Europa

España es el cuarto país de la Unión Europea en cuanto a producción de cerveza en Europa, por detrás de Alemania (93 Mhl[12]), Reino Unido (41Mhl) y Polonia (40 Mhl), alcanzando los 37 millones de hectolitros producidos en 2017[13]. En cambio, como país consumidor de cerveza España está en la cola de Europa en concepto de consumo per cápita de cerveza con 48 litros/cápita, alejado de los países de mayor consumo República Checa (138 litros/cápita) y Austria (105 litros/cápita). A nivel mundial de producción de cerveza anual España se sitúa en el undécimo puesto de productores en la lista, liderada por China (460M hl) y EE. UU. (221 Mhl)[14].

Existe poca información sobre la cerveza artesana en Europa, al ser un sector relativamente nuevo; no obstante, el país europeo con el mayor número de micro-cerveceras es con diferencia el Reino Unido, con un total de 2.430 fábricas de las cuales 2.378 son independientes, cantidad que ha doblado las existentes en 2012. A continuación, se encuentran Alemania con 1.492 y Francia con 1.100 pequeñas fábricas. España se situaba en 2017 en la sexta posición europea con 521, cuatro veces más que en 2012.

2.3. Proceso de elaboración

A nivel fiscal es relevante conocer el proceso de elaboración de la cerveza, puesto que el impuesto especial al que se sujeta se define como un impuesto especial de fabricación, gravando en una fase única su fabricación o importación. Prácticamente todo el proceso de fabricación está sometido a controles tributarios y a exigencias formales del impuesto especial. Las principales materias primas de la cerveza son malta, levadura, lúpulo y agua, siendo ésta última la más importante ya que el producto final contendrá entre el 85% y 92% de agua.

El malteado es la primera fase de la fabricación, consistente en sumergir los granos de cereal, normalmente malta de trigo o cebada y menos frecuentemente arroz, maíz, centeno o avena en agua para que comiencen a germinar para poco después secarse con el aire. Dependiendo del grado de tostado de los cereales se conseguirán maltas más claras u oscuras que determinarán el color de la cerveza. A continuación, el cereal se muele y mezcla con agua a la temperatura adecuada para extraer el azúcar del grano y obtener un mosto dulce. Acto seguido el mosto se hierve para eliminar posibles bacterias y en este momento se le añade el lúpulo u otros ingredientes que aportarán el aroma y amargura a la cerveza como plantas o especies. Tras esta

[12] Unidades expresadas en millones de hectolitros (Mhl)
[13] Cerveceros de España (2018). *Informe socioeconómico del sector de la cerveza en España 2017*
[14] Brewers of Europe (2018). *Beer Statistics 2018 edition*

cocción, el resultado, ya frío, debe fermentar con la levadura que se añade para transformar los azúcares del mosto en alcohol. Por último, el líquido resultante madura y reposa en un tanque para que los aromas y el sabor se estabilicen hasta llegar al producto deseado que estará listo para ser embotellado de manera que contenga sus propiedades. Precisamente un importante distintivo de la cerveza artesana es su método de elaboración a pequeña escala, sin utilizar aditivos artificiales o químicos, sino naturales.

Con respecto a la distribución, la cerveza artesanal se vende principalmente a través de tiendas especializadas, algunos supermercados, tiendas *online* de productos, bares que han añadido las cervezas artesanales a sus cartas, *brewpubs* o establecimientos de restauración.

3. RÉGIMEN JURÍDICO

3.1. Marco normativo

El Real Decreto 678/2016, de 16 de diciembre, por el que se aprueba la norma de calidad de la cerveza y de las bebidas de malta define la cerveza como un “alimento resultante de la fermentación, mediante levaduras seleccionadas, de un mosto cervecero elaborado a partir de materias primas naturales”. El mismo texto legal define la fabricación artesana como la elaborada mediante un proceso desarrollado en una misma instalación donde predomine la intervención personal sobre la mecánica en la fabricación, dirigida por un maestro artesano experimentado de manera que el resultado sea individualizado y no producido en grandes series.

Por tanto, la cerveza artesana se configura de modo que se distingue de la que podemos llamar industrial debido a su método de elaboración y fabricación y por su producción en cantidades menores, habitualmente por autónomos o pequeñas empresas. Las cerveceras artesanas son también llamadas independientes o micro-cervecerías.

Sin embargo, esta definición legal de la cerveza artesana difiere de lo que podríamos considerar cerveza artesana a nivel fiscal, puesto que lo que marca la diferencia en las obligaciones fiscales del impuesto especial es una determinada capacidad de producción anual, fijada en España en 5.000 hectolitros, el equivalente a 5 millones de litros (art. 60.6 y 61.2 del Reglamento de Impuestos Especiales). Desde el 1 de enero de 2019 las fábricas que produzcan por debajo de esta capacidad tendrán pequeñas facilidades contables y administrativas que se desarrollarán más adelante.

3.2. Normativa tributaria

Actualmente el Impuesto sobre la Cerveza se configura como parte del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas, regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE en adelante). El Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (RIE en adelante) desarrolla la LIE y fija normas concretas de aplicación de algunos preceptos de la Ley.

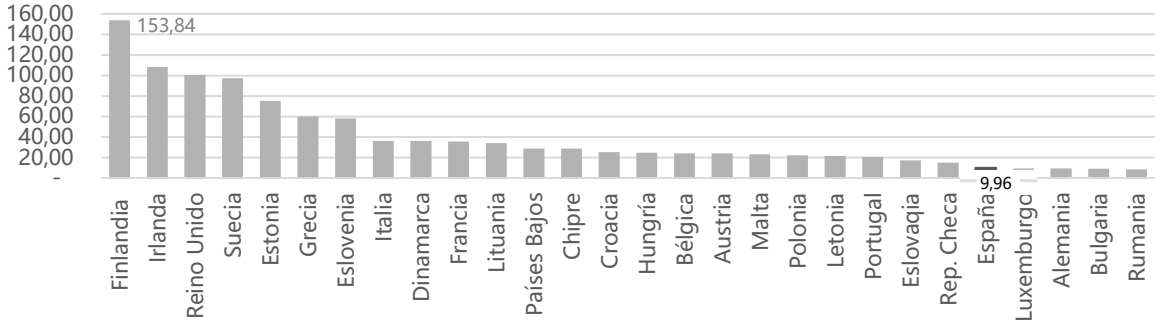
Este impuesto especial se configura como un impuesto indirecto sobre consumos específicos, con una doble finalidad recaudatoria y extrafiscal. Es indirecto puesto que grava una manifestación indirecta de riqueza (adquirir un producto) como el IVA, a diferencia de los impuestos directos que tienen en cuenta la capacidad económica del contribuyente, como el IRPF o el IS. Los impuestos especiales gravan consumos específicos de determinados bienes en concreto, a diferencia del IVA que grava el consumo en general. Su finalidad extrafiscal pretende internalizar los costes sociales producidos por el consumo de los bienes gravados de manera que éste se desincentive a través de un aumento en el precio. En el caso del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, su gravamen se justifica por el efecto perjudicial sobre la salud causada por su consumo y su recaudación se vincula, teóricamente, a políticas sanitarias, tal y como contempla la exposición de motivos de la LIE.

Sin embargo, la normativa sobre impuestos especiales está armonizada a nivel comunitario y regulada mediante Directivas, textos legales comunitarios de aplicación indirecta que cada Estado debe transponer a su normativa interna para que entren en vigor y surtan efecto, dentro de los plazos que establece cada Directiva. Con la apertura del mercado común europeo en 1993, la supresión de fronteras entre los Estados Miembros y el establecimiento de la libertad de circulación de mercancías fue necesaria la creación de normas armonizadas a nivel europeo en distintos ámbitos, entre ellos, los impuestos especiales, con el fin de eliminar el sistema de ajustes fiscales entre fronteras existente anteriormente. De este modo, el impuesto sobre la cerveza viene regulado principalmente por la Directiva 92/83/CEE y la Directiva 92/84/CEE.

En la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se establecen las definiciones comunes de los productos sujetos a gravamen y se especifica el método para el cálculo del impuesto y los criterios con arreglo a los cuales determinados productos pueden beneficiarse de exenciones o tipos reducidos. En la Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se establecen los tipos impositivos mínimos para cada categoría de producto. Este sistema de fijación de tipos mínimos es el utilizado para los

impuestos especiales de fabricación sobre productos energéticos y sobre las labores del tabaco. De este modo se rechaza la fijación de un tipo único por cada categoría de producto, de manera que se establecen tipos mínimos comunes obligatorios, respetando la libertad impositiva y la tradición de cada Estado, que podrá gravar por encima del tipo mínimo sin un tope máximo a respetar. En los tipos del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se reflejan las acusadas diferencias entre los países del sur y del norte de Europa, tal y como ocurre en el impuesto sobre la cerveza que se muestra en el Gráfico 2.

Gráfico 2. Tipo efectivo (€/hl puro de alcohol) de la cerveza (2017)



Fuente: Elaboración a partir de datos de Brewers of Europe

Los aspectos generales tales como el devengo, las devoluciones y exenciones y la circulación de los productos objeto de impuestos especiales se regulan en la 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. Cabe destacar el principio de tributación en destino, según el cual un producto será gravado en el país en el que va a ser consumido, indistintamente de que se fabrique anteriormente en otro Estado miembro. Esto es posible gracias a la creación del régimen suspensivo, un régimen fiscal especial consistente en la suspensión del nacimiento de la obligación tributaria del impuesto especial aplicable a la fabricación, importación, transformación o tenencia de los productos anteriormente mencionados. Esto es de especial importancia debido a que cada país establece distintos tipos impositivos a los productos objeto de impuestos especiales, por lo que la carga fiscal de un mismo producto será distinta según el país en que sea consumido. Esto supone que no habrá que hacer ningún pago o liquidación de impuesto en el país de origen.

Este sistema tiene como objetivo minimizar el fraude o evasión fiscal en la circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales. Para ello, en 2011 se pone en funcionamiento el actual sistema de circulación intracomunitario, EMCS por sus siglas en inglés (*Excise Movement Control System*), de uso obligatorio para los movimientos de producto intracomunitario y para determinados movimientos internos en régimen suspensivo. Este sistema permite un control en tiempo real de la circulación de productos sujetos a los impuestos especiales, a través del suministro

de datos y comunicación entre las Administraciones de impuestos especiales de los Estado Miembros.

Asimismo, sólo determinados establecimientos pueden operar bajo régimen suspensivo. Lo principales establecimientos relacionados con movimientos de cerveza dentro de España son las fábricas y los depósitos fiscales. En las fábricas se elabora y almacena la cerveza es régimen suspensivo, siempre que la actividad de fabricación suponga como mínimo el 50% de salidas anuales de producto, por tanto, la función principal de la fábrica no puede ser almacenar. En el depósito fiscal en cambio sólo pueden recibirse, almacenarse o expedirse productos en régimen suspensivo. En ambos establecimientos no se puede operar con producto con el impuesto devengado salvo en determinadas zonas fijadas reglamentariamente. Este trabajo versará principalmente sobre las condiciones y obligaciones fiscales de las fábricas de cerveza.

3.3. Otra regulación

El marco jurídico regulador de la cerveza se complementa con las normas sanitarias, de etiquetaje y sobre publicidad. Los aspectos generales de la calidad alimentaria de la cerveza vienen regulados en el Real Decreto 678/2016, de 16 de diciembre, por el que se aprueba la norma de calidad de la cerveza y de las bebidas de malta. Además, la producción de cerveza está sometida a rigurosas normativas sanitarias de alimentos y bebidas que exigen controles periódicos de calidad e higiene[15], así como la inscripción en los correspondientes registros sanitarios[16] y de industria según el territorio en que establezca la fábrica. Esta normativa o su incumplimiento no tiene ningún efecto fiscal pero sí puede comportar sanciones en otros ámbitos legales.

Por otro lado, el etiquetaje de cada envase de cerveza artesana debe incluir cierta información de manera obligatoria, como la graduación alcohólica, lote y cantidad del envase, fecha de consumo preferente o descripción y nombre comercial del producto[17]. La normativa relativa al etiquetaje de la cerveza artesana es fijada mediante Reglamentos y Directivas europeas de legislación alimentaria, marcas e información alimentaria facilitada al consumidor.

---

[15] Real Decreto 140/2003, de 7 de febrero, por el que se establecen los criterios sanitarios de la calidad del agua de consumo humano; Reglamento (CE) nº 852/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativo a la higiene de los productos alimenticios

[16] Real Decreto 191/2011, de 18 de febrero, sobre Registro General Sanitario de Empresas Alimentarias y Alimentos

[17] Real Decreto 1334/1999, de 31 de julio, por el que se aprueba la Norma general de etiquetado, presentación y publicidad de los productos alimenticios; Real Decreto 1045/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las tolerancias admitidas para la indicación del grado alcohólico volumétrico en el etiquetado de las bebidas alcohólicas destinadas al consumidor final; Real Decreto 1808/1991, de 13 de diciembre, por el que se regulan las menciones o marcas que permiten identificar el lote al que pertenece un producto alimenticio

Finalmente, la cerveza como bebida alcohólica puede publicitarse de manera restringida[18], estando su publicidad prohibida si se dirige a menores o fomenta un consumo inmoderado o lo asocie a la mejora de rendimiento físico o del éxito social o la salud, además de en determinadas franjas horarias.

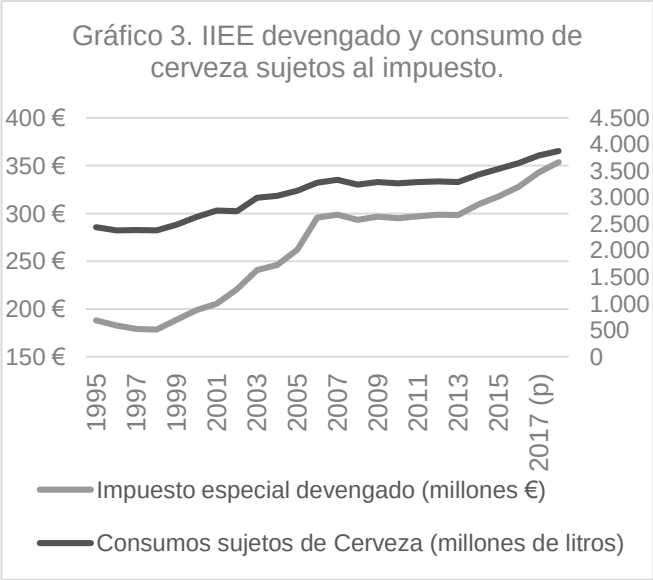
4. EL IMPUESTO SOBRE LA CERVEZA

El impuesto sobre la cerveza existía en España con anterioridad a la armonización europea, sin embargo, fue necesaria su modificación para la correcta adecuación a las exigencias comunitarias.

4.1. Recaudación en España

En 2018 en España se recaudaron 20.528 millones de euros en concepto de impuestos especiales, lo que supone un 10% del total de 208.688 millones de euros de ingresos tributarios de este año. Por cuantía de recaudación, los impuestos especiales se aproximan a los 24.838 millones ingresado en concepto del Impuesto de Sociedades. El impuesto sobre la cerveza recaudó 320 millones de euros en 2018, un 1,6% del total de impuestos especiales y un 0,15% del total ingresado por los españoles[19]. Es un impuesto minoritario a nivel recaudatorio que, sin embargo, está sometido a numerosas obligaciones formales y controles fiscales establecidos en la Ley y Reglamento de Impuestos Especiales. Para la cerveza artesana, cuya producción supone el 1% del total nacional, su recaudación sería de aproximadamente 3,2 millones de euros.

Los ingresos tributaros provenientes del impuesto sobre la cerveza van ligados a su fabricación y consumo, por lo que a medida que éstos han aumentado en los últimos años, del mismo modo se han incrementado los ingresos tributarios, tal como muestra el Gráfico 3. El tipo impositivo actual es el vigente desde 2005 y la recaudación tributaria de este impuesto especial sobre la cerveza se ha mantenido alrededor del 15% sobre el total de ingresos tributarios desde entonces.



Fuente: Elaboración a partir de los datos del Informe Anual de Recaudación de la AEAT (2018)

[18] Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual
[19] AEAT (2019). *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2018 (Cuadros 0, 1.3 y 5.3)*

Una hipotética subida del Impuesto Especial no tendría un efecto significativo en la recaudación. Para que ésta aumentase tendría que realizarse un aumento significante de los tipos impositivos, lo que comportaría un importante efecto sobre los precios que podría desincentivar su consumo. El impuesto especial sobre la cerveza no se demuestra como un instrumento adecuado para aumentar la recaudación estatal ni para disuadir su consumo [20].

Por último, destacan los ingresos tributarios indirectos relacionados con el consumo y venta de cerveza a través de la hostelería, gracias al cual se consume aproximadamente el 60% del total anual. Del conjunto de ingresos tributarios relacionados con la cerveza, el 83% procede del consumo en la hostelería, en concreto, el 62% derivado del empleo que genera en sector hostelero y el 33% del IVA en hostelería[21].

Tabla 1. Ingresos Tributarios y del Impuesto Especial sobre la cerveza (en millones de euros)

	2013	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Ingresos Anuales	168.847	174.987	182.009	186.249	193.951	208.685
IE cerveza	275	293	297	303	314	320
% sobre el total	0,16%	0,17%	0,16%	0,16%	0,16%	0,15%

Fuente: Informe Anual de Recaudación de la AEAT (2018)

4.2. Órganos de gestión tributaria

El principal órgano de gestión competente en materia de impuestos especiales es la oficina gestora, emplazada dentro de cada Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales en cada provincia. Es el órgano administrativo encargado del asesoramiento y asistencia a los contribuyentes, de conceder, revocar o modificar autorizaciones necesarias para el desarrollo de actividades relacionadas con los impuestos especiales; controlar el cumplimiento de las obligaciones de los interesados y de liquidar la deuda tributaria e imponer, en su caso, sanciones derivadas del incumplimiento de la normativa tributaria.

Existen además dos tipos de control por parte de la Administración, la inspección y la intervención. La primera es la encargada de analizar la actividad económica de un obligado tributario, mientras la segunda realiza controles específicos de actividades y locales relacionados con las obligaciones de los impuestos especiales, con una finalidad preventiva del fraude o de irregularidades. Las fábricas y depósitos fiscales de cerveza tienen la obligación de permitir la entrada de la inspección en los establecimientos y de poner a su disposición la documentación o permitir actuaciones de comprobación que sean requeridas, tal y como fija el artículo 48 del RIE.

[20] Lazurica (2015). *Los impuestos especiales II, disposiciones generales*.
[21] Cerveceros de España (2018). *Informe socioeconómico del sector de la cerveza en España 2017*

4.3. Base imponible y ámbito objetivo

La base imponible del impuesto sobre la cerveza se constituye por el volumen de producto acabado a temperatura de 20ºC expresado en hectolitros (art. 25 LIE). Fijar una temperatura constante para el cálculo de la base imponible es importante puesto que el volumen varía en función de los cambios de temperatura. En los libros contables reglamentarios se deberán anotar las cantidades de producto en esta temperatura.

Al acudir a la Ley de Impuestos Especiales, para algunos impuestos especiales de fabricación su ámbito objetivo es fijado mediante códigos NC (Nomenclatura Combinada), tal y como ocurre en las Directivas que regulan cada impuesto. De este modo se definen los productos referenciándose a la Nomenclatura Combinada, un código arancelario y estadístico de 8 dígitos utilizado por la Unión Europea, publicado anualmente por la AEAT.

En el ámbito objetivo del impuesto especial sobre la cerveza, la LIE incluye en primer lugar todo producto clasificado con el código NC 2203 de cerveza de malta y en segundo lugar otros productos constituidos por mezclas de cerveza con determinadas bebidas no alcohólicas que acaben produciendo una bebida alcohólica cuando, en ambos casos, el grado alcohólico adquirido del producto final sea superior a 0,5%. En esta definición se incluye la cerveza artesana, al ser cerveza de malta.

En el supuesto que se elaborase un tipo de cerveza que incluye en su composición alguna bebida derivada alcohólica (como ron o vodka, por ejemplo) con el fin de aromatizarla o modificar su sabor, habría que estudiar en particular si el producto final creado se incluye en el ámbito objetivo del impuesto especial sobre la cerveza o en otro de distinto tipo impositivo y regulación específica.

4.4. Tipos impositivos y devengo

La Directiva 92/84/CEE del consejo permite gravar la cerveza según su grado alcohólico o Plato, de manera que el tipo aumente con la graduación, estableciendo como tipo mínimo para todos los Estados Miembros 0,748 euros por hectolitro y grado Plato, o bien de 1,87 euros por hectolitro y grado alcohólico.

El grado Plato es definido en el artículo 20 de la LIE 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”. El extracto seco primitivo puede definirse como el conjunto de ingredientes orgánicos que componen el mosto antes de la fermentación (mencionado en el apartado 2.3 sobre el proceso de elaboración de la cerveza), exceptuando el agua. El tipo de ingredientes que contiene el mosto determina la cantidad de azúcares que se convertirán el alcohol y dióxido de carbono. De este modo el grado Plato es una unidad de medida que indica los gramos de

extracto seco contenidos en 100 gramos de mosto, esto es, la densidad del mosto. A más densidad más azucares fermentables y por tanto más alcohol en la bebida final. A efectos fiscales, un grado Plato equivale legalmente a 0,4 % de alcohol[22]. Los grados Plato y alcohólico pueden medirse con instrumentos especializados para ello, usados normalmente en las fábricas de cerveza.

Tabla 2. Tipos Impositivos	
Epígrafe 1.a) Grado alcohólico menor a 1,2%	0 € por hectolitro
Epígrafe 1.b) Productos con un grado alcohólico entre 1,2% y 2,8%	2,75 € por hectolitro
Epígrafe 3. Productos con un grado alcohólico superior a 2,8% y un grado Plato inferior a 11	7,48€ por hectolitro
Epígrafe 4. Grado Plato entre 11 y 15	9,96 por hectolitro
Epígrafe 5. Grado Plato superior a 19	0,91€ por hectolitro y por grado Plato

En España, es objeto del impuesto sobre la cerveza aquella cuyo grado alcohólico sea superior a 0,5%, pero hasta 1,2% el tipo exigible es cero. A partir de aquí ,la Ley de Impuestos Especiales establece en su artículo 26 diversos tipos impositivos según el grado alcohólico y/o Plato del producto acabado, siendo el tipo mínimo es de 2,75 euros por hectolitro, y dividiendo los siguientes tramos por epígrafes según su graduación. El tipo máximo dependerá del grado Plato del producto, puesto que el tipo más elevado se calcula según este grado. Los tipos impositivos actuales se han mantenido invariables desde enero de 2005 y se muestran en la Tabla 2.

El impuesto sobre la cerveza es exigible a los mismos tipos en el territorio peninsular, en Baleares y en las Islas Canarias, excluyéndose por tanto Ceuta y Melilla, donde no es de aplicación.

El devengo de produce a la salida de la fábrica o depósito fiscal, siempre que no vaya a otra fábrica o depósito fiscal, siguiendo el artículo 7 de la LIE.

4.5. Exenciones y supuestos de no sujeción al impuesto especial

Para todos los impuestos especiales de fabricación hay diversos supuestos de exención fijados en el artículo 9 de la LIE. Para la cerveza de incluyen las entregas de cualquier producto gravado por el impuesto en el marco de relaciones diplomáticas o consulares y a organizaciones internacionales y a sus miembros; las entregas destinadas al consumo en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros u organizaciones internacionales y a las fuerzas armadas de cualquier Estado menos las españolas, bajo ciertas condiciones. Finalmente estará exento el avituallamiento a buques que realicen navegación internacional, distinta a la privada de recreo.

[22] Comisión Europea, Trade Helpdesk. *Impuestos especiales*

Específicamente, la cerveza estará exenta si es introducida en el territorio de aplicación del impuesto por viajeros mayores de diecisiete años hasta un máximo de dieciséis litros por persona, a partir de ahí se consideraría una expedición comercial y tendría que tributar al tipo español. Finalmente están exentas las ventas de cerveza en tientas libres de impuesto (*Duty free)* en puertos y aeropuertos (art. 21 de la LIE).

Las pérdidas de producto producidas durante los procesos de fabricación, almacenamiento o transporte en régimen suspensivo que no excedan los porcentajes reglamentariamente fijados estarán no sujetas al impuesto. Desde enero de 2019 para los fabricantes de menos de 5.000 hl anuales los porcentajes de pérdidas reglamentarios fijados en el artículo 61.2 del RIE se simplifican para los procesos de elaboración y aumentan moderadamente, dando facilidades a los pequeños fabricantes. Si las pérdidas ocurridas en una fábrica de cerveza fuesen mayores que las establecidas reglamentariamente tendrá que liquidarse el impuesto de la cantidad que exceda estas pérdidas reglamentarias.

Para las primeras materias se mantienen en el 2% trimestral; para la cocción aumentan del 5,9% a 6% trimestral; y para las grandes fábricas se establecen determinados según cada fase determinada del proceso de elaboración, envasado, almacenamiento y transporte de la cerveza en régimen suspensivo, lo que para las pequeñas fábricas será el 12% trimestral del conjunto de estas operaciones. Esto permite que haya mermas superiores por las que no habrá que satisfacer el impuesto en las pequeñas fábricas de cerveza.

4.6. Obligaciones formales

Una fábrica de cerveza tiene la principal obligación de presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas del impuesto especial a través del modelo 561 (Impuesto sobre la Cerveza. Declaración-Liquidación). Se debe presentar igualmente el modelo 558 de Declaración de Operaciones, recapitulativo de los procesos y movimientos de materias primas y cerveza elaborada acecidos en el período correspondiente [23]. Se deberá presentar igualmente en los períodos en que la liquidación o las operaciones hayan sido cero o nulas. La presentación de estos modelos será telemática y trimestral o mensual, según la periodicidad de las obligaciones del IVA[24].

4.6.1 Inscripción en el registro territorial

La gestión diaria de una fábrica de cerveza comporta, más allá de los requisitos sanitarios, numerosas obligaciones formales relacionadas con el impuesto especial. En primer lugar, es necesaria la obtención por parte del titular de una fábrica de cerveza de la autorización de la oficina gestora correspondiente, previamente al inicio de la actividad.

---

[23] AEAT. *Página informativa del impuesto sobre la cerveza*
[24] AEAT. *Calendario del contribuyente 2019*

Para ello y siguiendo el artículo 40 del RIE, el titular de la fábrica deberá figurar de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en el epígrafe correspondiente a la actividad a desarrollar y estar al corriente de sus obligaciones tributarias. La solicitud de inscripción en el registro territorial se acompañará de documentación sobre las instalaciones y la actividad a realizar, identificando la localización del establecimiento, la acreditación de su titularidad por parte del solicitante, aportando planos del recinto y una memoria técnica descriptiva de la actividad a realizar y del funcionamiento de sus elementos y procesos de elaboración del producto que se va a obtener. Por tanto, antes de estar autorizados a fabricar cerveza se debe disponer del establecimiento y maquinaria necesaria para ello, no obstante, no puede iniciarse la actividad de fabricación dado que sin autorización previa ello comportaría la liquidación del impuesto y la imposición de una sanción tributaria grave (art. 19.2 LIE).

4.6.2 Prestación de garantía

La LIE, en su artículo 18, obliga a los sujetos pasivos del impuesto a prestar una determinada garantía del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, previa al inicio la actividad. Para las fábricas de cerveza el artículo 43 del RIE establece que será necesario el pago de la cantidad equivalente al 1% del importe de las cuotas anuales de la producción estimada. El importe de la garantía sería distinto si se trataste de otro establecimiento afecto a la normativa de impuestos especiales. Para un depósito fiscal, por ejemplo, la garantía será del 1% sobre la misma cuota de producción, pero con un mínimo de 10.000 euros. El no prestar garantía puede llevar a la suspensión temporal de la posibilidad de operar en régimen suspensivo.

4.6.3 Contabilidad y recuentos

Las fábricas de cerveza tienen la obligación de llevar la contabilidad reglamentaria descrita en el artículo 60 del RIE, mediante diferentes libros contables de las secciones por procesos de primeras materias, mostos, cervezas en elaboración, a granel, envasada y almacenada. Cada libro contable deberá contener para cada sección información sobre las existencias iniciales y finales, las entradas y salidas de producto y las mermas o pérdidas. De este modo el Reglamento de impuestos especiales fija exactamente qué libros deben llevarse, qué información deben contener y en qué unidades de medida se deben hacer las anotaciones.

Desde el 1 de enero de 2019 para las pequeñas fábricas cuya producción anual sea menor a 5.000 hl, previa autorización de la oficina gestora correspondiente, se pueden simplificar algunas obligaciones contables descritas en el artículo 60.0 del RIE. De este modo las pequeñas fábricas podrán llevar los libros contables solamente de las secciones de primeras materias, mostos y cerveza almacenada, eliminándose las secciones de cerveza en elaboración, granel y cerveza envasada. Además, se podrán efectuar los asientos contables obligatorios con una periodicidad diferente a la general (art 60.6 RIE) y se dispensa la obligación de numerar los cocimientos por años

naturales, como deben hacer todas las grandes fábricas (art 59.2). La contabilidad de estos establecimientos puede llevarse a través de softwares especializados o de hojas de cálculo.

Para las fábricas y depósitos fiscales, establecimientos obligados a seguir la contabilidad específica reglamentaria descrita, el artículo 51 del RIE exige que se realicen recuentos de existencias al final de cada trimestre natural, debido a los posibles errores o variaciones que puedan haber surgido. De este modo se comparan las existencias físicas de producto con las que figuran en el sistema contable, debiéndose corregir las diferencias de más o de menos para que la contabilidad sea un reflejo fiel de las existencias y pueda controlarse el producto gravado.

4.6.4 Obligaciones específicas de las fábricas de cerveza

Siguiendo los artículos 58 y 59 del RIE, las fábricas de cerveza deberán estar emplazadas aisladas de cualquier otra industria que utilice alcohol como materia prima. Los tanques, cubas y demás maquinaria deberá estar numerada con indicación de sus respectivas capacidades. Además, será susceptibles de ser precintada por parte de los servicios de Inspección e Intervención, si se considera necesario para su mejor control. El Reglamento de impuestos especiales establece incluso que la documentación que refleja el proceso de elaboración estará convenientemente ordenada, archivada y a disposición del servicio de intervención durante el período de prescripción del impuesto.

4.7. La tributación de la cerveza artesana en Europa

En todos los Estados Miembros se regula el impuesto especial sobre la cerveza a en el marco de las citadas Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE, siendo esta última la que posibilita gravar la bebida a partir de los mínimos mencionados; gravar o no las bebidas con un contenido alcohólico inferior a 2,8% y permite la aplicación de tipos reducidos a la cerveza elaborada en “pequeñas fábricas independientes” cuya producción sea inferior a 200.000 hectolitros anuales, con una reducción máxima del 50% del tipo normal. De este modo, varios países, entre los que no se incluye España, han incorporado en sus normas fiscales diversos tipos impositivos para la cerveza dependiendo de la cantidad anual producida por su fábrica. Tal y como muestra la Tabla 3, la mayoría de los Estados Miembros aplican una reducción del tipo impositivo para las pequeñas fábricas, a partir de 1.000 hectolitros en Croacia y hasta el máximo de 200.000 en prácticamente la mitad de Estados. En once países se usa un sistema de tramos con diferentes tipos impositivos según la producción de menos de 200.000 hl; para las fábricas más pequeñas el tipo será menor que para las más grandes, aunque ambas produzcan menos de 200.000 hectolitros anuales. La Directiva establece que serán consideradas fábricas “independientes” aquellas que no produzcan bajo licencia y sean independientes de cualquier otra fábrica y utilicen instalaciones separadas. En los casos de adquisición por parte de cerveceras

industriales de otras fábricas más pequeñas, éstas últimas perderían el derecho a la reducción del tipo impositivo aun manteniendo su producción bajo el límite; caso distinto sería la cooperación entre dos o más fábricas, algo que sí se aceptaría si en conjunto producen por debajo del límite.

En España a partir del 1 de enero 2019 se han introducido facilidades formales para los pequeños cerveceros cuya producción anual sea inferior a 5.000 hectolitros anuales, lo que comporta las mencionadas simplificaciones en la contabilidad reglamentaria y en un aumento de las pérdidas reglamentarias, sin embargo, no se establece un tipo impositivo más bajo para las pequeñas fábricas. De este modo España se incluye entre los únicos cinco países que no benefician fiscalmente a los productores más pequeño[25]

Además del impuesto especial, el IVA también grava la cerveza, de manera que éste último incluye en su base imponible el impuesto especial. Este "doble gravamen" no es posible con ningún otro impuesto. El IVA varía entre el 17 y el 27% para la cerveza según el Estado miembro; en España se sitúa en el tramo general del 21%.

Por último, cabe destacar que en España para la cerveza industrial hay diversos epígrafes del impuesto que varían según la graduación del producto, tal y como se ha expuesto en el punto 4.4 de este apartado. Sin embargo, esta tributación por tramos es poco frecuente y sólo se observa en España, Portugal, Irlanda, Holanda, Portugal y Reino Unido[26], por lo que en el resto de los países la cerveza está gravada por un tipo único según su graduación alcohólica o Plato.

Tabla 3. Límites máximos, en hectolitros, por debajo de los cuales hay reducción del tipo impositivo

País	**Reducción desde (hl)**	País	Reducción desde (hl)
Italia	-	Finlandia*	150.000
Lituania	-	Bélgica*	200.000
Malta	-	Bulgaria	200.000
Suecia	-	Eslovaquia	200.000
España	**-**	Francia	200.000
Chipre	1.000	Grecia	200.000
Estonia	6.000	Hungría	200.000
Letonia	10.000	Luxemburgo	200.000
Dinamarca (*)	20.000	Países Bajos (*)	200.000
Eslovenia	20.000	Polonia	200.000

[25] Comisión Europea. *Excise duty tables*
[26] Comisión Europea. *Taxes in Europe. Online database 2019*

Alemania (*)	40.000	Portugal (*)	200.000
Irlanda	40.000	Reino Unido	200.000
Austria (*)	50.000	Rep. Checa (*)	200.000
Croacia	125.000	Rumania	200.000
(*) aplican diferentes tipos por debajo de este máximo, según la producción anual			

Fuente: Elaboración a partir de datos de la Comisión Europea. Excise duty tables

5. RETOS DE FUTURO

Desde Cerveceros de España, en su Informe socioeconómico del sector de la cerveza en España 2017, defienden que no se modifique la fiscalidad de la cerveza ya que esto afectaría a su consumo en bares y restaurantes de manera negativa, de modo que con un incremento del 10% del impuesto especial supondría para el consumo de cerveza una caída de 22 millones de litros, 13 de los cuales se perderían en la hostelería. Argumentan que con el mantenimiento del marco fiscal de la cerveza también se ha evitado la pérdida de más de 1.500 puestos de trabajo en la hostelería e incluso se calcula que una subida del 10% en el impuesto especial supondría reducir en siete millones de euros la recaudación del Estado debido al coste de los subsidios de desempleo[27]. Este sería un posible efecto de una subida de los tipos impositivos para todo tipo de cerveza, independientemente del establecimiento donde se haya producido. Por tanto, una rebaja fiscal para las micro cervecerías no se espera que tenga un efecto perjudicial en la hostería o en la creación de puestos de trabajo, sino al contrario, podría incentivar una mayor producción y consumo de cerveza artesana.

De cara al futuro, una modificación de la normativa fiscal beneficiosa para la cerveza artesana podría incluir el reconocimiento de esta categoría de producto y su definición legal según parámetros de volumen e independencia, como sucede en otros países europeos. Paralelamente, podría crearse una normativa específica, adaptada a las cantidades de producción anual por debajo de los 200.000 hectolitros, ofreciendo tipos rebajados incluso por tramos según la producción, tal y como han hecho una mayoría de Estados Miembros en el marco de la Directiva 92/83/CEE. Podría plantearse una mejora todavía mayor en las facilidades contables y administrativas de las fábricas de cerveza artesana, adaptando las obligaciones formales a los procesos de producción artesanos o independientes, distintos de los procesos de fabricación industrial y masiva de cerveza en grandes fábricas. De este modo se aligeraría la carga formal y tributaria de la cerveza artesana, pudiendo promover y estimular su crecimiento.

[27] Cerveceros de España (2018). *Informe socioeconómico del sector de la cerveza en España 2017*

Desde AECAI consideran que los recientes cambios, con aplicación a partir de 2019, en algunas obligaciones formales para los productores de menos de 5.000 hectolitros anuales suponen una medida insuficientemente adaptada a la realidad del sector, pero extraordinariamente relevante ya que supone el reconocimiento de una nueva situación en el sector cervecero. A partir de aquí se confía que la regulación a favor de esta pequeña industrie mejore. Siendo que el total recaudado en 2018 por el impuesto sobre la cerveza fue de aproximadamente 320 millones de euros, y que l cerveza artesana supone un 1% de la producción nacional, una rebaja de hasta el 50% de los tipos impositivos sobre la cerveza artesana supondría una disminución de 1,5 millones anuales en los ingresos tributarios, que repartidos entro los 500 micro cerveceros que existen en España equivaldría a un ahorro fiscal de 3.000 euros[28].

A nivel europeo, existen mecanismos de revisión y adecuación de la normativa comunitaria. Desde la adopción de la Directiva 92/83/CEE en 1992 sólo se ha revisado y evaluado en 2014 y 2018, sin llegarse a modificar. La última Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE del Consejo relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, publicada en mayo de 2018, estudia la situación actual de este impuesto para proponer cambios y mejoras que actualicen y adecuen la normativa a la situación económica y comercial europea actual. Básicamente esta Propuesta critica las grandes variaciones de tipos impositivos sobre el alcohol existentes a través del territorio de la Unión, la inadaptación de la Directiva a los cambios tecnológicos que crean problemas e ineficiencia y los desproporcionados costes administrativos apareados al impuesto especial que pueden restringir la participación de las pequeñas y medianas empresas en la industria. Para la cerveza, se plantea definir y crear un certificado uniforme para las pequeñas fábricas de cerveza independiente en toda la Unión, con el objetivo de mejorar la funcionalidad transfronteriza de las exenciones existentes para la cerveza producida en pequeñas fábricas.

Por tanto, queda esperar una potencial futura reforma del impuesto especial sobre la cerveza, ya sea a nivel comunitario o interno, de manera que se adapten los tipos impositivos y las obligaciones formales del impuesto especial a la nueva realidad de las micro cervecerías, creando un marco favorable para su crecimiento y de manera que se proporcione mayor seguridad jurídica a las pequeñas y medianas empresas.

[28] AECAI (2018). *Cerveza en España: los mismos impuestos especiales para grandes y pequeños*

6. CONCLUSIONES

La cerveza artesana se ha popularizado en España claramente en los últimos años y se espera que esta tendencia continúe creciendo en el futuro hasta duplicar en dos años su facturación. La oferta en el mercado cada vez es mayor, igual que la demanda de nuevos productos y que el número de microcervecerías en funcionamiento en el territorio estatal. Igualmente, la producción nacional de cerveza cada año aumenta, así como su consumo y exportaciones. Todos los indicadores pronostican un mantenimiento de este auge de la cerveza artesana, tal y como ha sucedido en otros países, como Reino Unido, Francia y EE. UU. donde sigue en expansión.

Sin embargo, la normativa fiscal española no incentiva, e incluso puede llegar a obstaculizar, el establecimiento de nuevas fábricas independientes de cerveza, al imponer numerosas obligaciones formales relacionadas con el impuesto especial sobre la cerveza y al no proporcionar ninguna rebaja de los tipos impositivos para este producto.

En el marco de las Directivas armonizadoras del impuesto especial sobre la cerveza, cabe esperar en España una reforma de la normativa fiscal, para que, tal y como sucede en la mayoría de los países de la Unión, se grave la cerveza elaborada en fábricas cuya capacidad anual sea inferior a 200.000 hectolitros distintamente a la producida en las fábricas más grandes, con tipos de hasta un 50% de reducción. Esto conllevaría un mínimo efecto en la recaudación estatal pero un considerable ahorro fiscal para los productores de cerveza independiente. Igualmente, cabe una modificación de las obligaciones formales relativas al proceso de elaboración de la cerveza artesana de manera que se adapten a éste y a sus peculiaridades, reformas que el colectivo de la cerveza artesana reclama justamente al amparo de la Directiva europea que lo perite e incluso alienta.

Marina Toribio Longán
Departamento Jurídico