

ANÁLISIS DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL ALCOHOL, SECTOR Y RECAUDACIÓN.

Clàudia Capdevila Ferrero
FIDE, Asesores Legales y Tributarios
Junio 2013

Sinopsis

En este trabajo se analizan tres temas relacionados con el Impuesto Especial sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas. El primero de ellos, conocer su sector, pasando por los diferentes tipos de productos que engloban este impuesto en concreto. El segundo, realizar un análisis completo sobre todos los aspectos característicos de este Impuesto Especial, que son imprescindibles para entenderlo y conocer cuál es su finalidad. Y por último, ver qué impacto tiene sobre la recaudación general del estado, y cómo ha evolucionado esta desde el inicio de la crisis económica que estalló en el año 2008.

Abstract

In this Bachelor thesis there are three issues related to the Excise tax on Alcohol and Alcoholic Beverages. The first one, know about the sector (industry), and the different types of products that include this particular tax. The second step consist in perform a full analysis on all aspects of these special tax features, which are essential to understand, and know what its purpose is. And at last but not least, see the impact it has on the state's general revenues, and how this has evolved since the beginning of the economic crisis that erupted in 2008.

Índice

INTRODUCCIÓN	10
1. ANÁLISIS DE MERCADO.....	13
1.1. Estudio del sector de la cerveza en España.....	13
1.2. Estudio del sector de las Bebidas Espirituosas	19
1.3. Estudio del sector Vitivinícola	23
2. GENERALIDADES SOBRE LOS IMPUESTOS ESPECIALES	29
2.1. Características.....	29
2.2. Estructura	30
3. IMPUESTOS ESPECIALES EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL.....	31
3.1. Conceptos importantes	31
3.2. Problemas frecuentes.....	33
4. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN: IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL ALCOHOL Y LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS.....	35
4.1. Naturaleza	35
4.2. Ámbito territorial	35
4.3. Hecho imponible y supuestos de no sujeción.....	36
4.4. Devengo y sujetos pasivos y responsables.....	37
5. CONTROL CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS OBJETO DE IE ALCOHOL.....	41
5.1. Operaciones de Exportación.....	41
5.1.1. Arancel	41
5.1.2. Deuda aduanera.....	41
5.1.3. DUA.....	41
5.1.4. Intrastat	42
5.1.5. Autorización Exportación.....	42
5.2. Operaciones en Régimen Suspensivo.....	42
5.2.1. EMCS.....	42
6. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS.....	47
6.1. Impuesto sobre la Cerveza.....	49
6.1.1.Ámbito Objetivo	49
6.1.2. Base Imponible.....	49
6.1.3. Tipos Impositivos.....	49
6.1.4. Elaboración	50
6.1.5. Control establecimientos	50
6.2. Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas	53
6.2.1. Ámbito Objetivo	53
6.2.2. Base imponible	55
6.2.3. Tipos impositivos	55
6.2.4. Control establecimientos	55

6.3. Impuesto sobre productos intermedios	57
6.3.1. Ámbito Objetivo	57
6.3.2. Supuestos de no sujeción i denominación Origen	58
6.3.3. Base imponible	58
6.3.4. Tipos impositivos	58
6.3.5. Control establecimientos	58
6.4. Impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas	60
6.4.1. Ámbito Objetivo	60
6.4.2. Base imponible	60
6.4.3. Tipo impositivo	60
6.4.4. Elaboración	61
6.4.5. Control actividades	62
6.4.6. Marcas fiscales.....	68
7. ANALISIS RECAUDACIÓN IMPOSITIVA	70
7.1. Recaudación	70
7.1.1. Órganos competentes	70
7.2. Devoluciones y Sanciones	72
7.2.1. Devoluciones.....	72
7.2.2. Infracciones y sanciones	76
7.3. Impacto de la recaudación impositiva	78
7.3.1. Evolución de la recaudación española - General	78
7.3.2. Evolución de la recaudación española - IIEE	79
Conclusiones	86
Referencias bibliográficas	87
Glosario	88

Índice de gráficos

1. Evolución consumo per cápita.....	12
2. Evolución consumo por canal.....	13
3. Evolución ventas (HL).....	14
4. Comercialización por tipo envase	15
5. Evolución producción cerveza últimos 10 años.....	16
6. Importaciones de cerveza.....	18
7. Comercialización por tipo bebida.....	19
8. Consumo bebidas por canal.....	21
9. Comercio mundial de vino	22
10. Uso de la producción española del vino	24
11. Evolución importes devueltos por AEAT	74
12. Evolución devoluciones por IIEE alcohol.....	75
13. Evolución recaudación general.....	78
14. Consumo alcohol puro y cerveza	79
15. Evolución ingresos IIEE.....	80
16. Evolución recaudación por devengo IIEE alcohol	81
17. Evolución recaudación IE alcohol.....	83
18. Evolución recaudación IE cerveza.....	85

Índice de figuras

1. Ventas por zona	15
2. Principales fábricas cerveza.....	16
3. Mapa UE-EMCS	40
4. EMCS intracomunitario	41
5. EMCS interno	43
6. Proceso de fabricación de la cerveza	48
7. Tapón en forma de champiñón	52
8. Modelo 509. Parte de incidencias	63
9. Modelo 517. Petición precintas.....	66
10. Servicios centrales	70
11. Servicios territoriales	70

Índice de tablas

1. Distribución producción por fábricas.....	17
2. Evolución producción de vino principales países UE	23
3. Evolución consumo de vino principales países UE	24
4. Comparación consumo alimentación.....	25
5. Resumen de los IIEE.....	34
6. Cuadro resumen – Supuesto 1	36
7. Cuadro resumen – Supuesto 2.....	36
8. Devoluciones IIEE	75
9. Participación AA.TT (alcohol)	83
10. Consumos sujetos de cerveza.....	84
11. Participación AA.TT (cerveza).....	85

Índice de cuadros

1. Preguntas frecuentes	31
2. Problemas frecuentes	32

Índice de ejemplos

1. Hecho imponible	35
2. Responsables 1	37
3. Responsables 2	38
4. Calculo impuesto a liquidar	59
5. Infracción tributaria-Sanción	76

Índice de imágenes

1. Consultas TARIC	46
2. Consultas TARIC	46

Introducción

El objetivo del trabajo consiste en estudiar el impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. Pero, no solamente consta en realizar un análisis de este como forma impositiva. Se pretende además, estudiar el comportamiento del mercado, el sector de este tipo de bebidas, ya que esta imposición indirecta se configura por el IVA (como impuesto general sobre el consumo) y el impuesto especial (que grava el consumo de determinados bienes).

Pues como bien dice su definición, “accisas” en su denominación comunitaria, este se establece como impuesto sobre consumos específicos, que gravan el consumo de determinados bienes. Se quiere analizar el consumo que se hace de este producto, y aquí tendremos en cuenta los diferentes tipos de bebidas que comprende este impuesto especial del alcohol: la cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, bebidas derivadas.

Es importante tener en cuenta que gravan el consumo no como acto material de consunción del producto, sino como gasto para la adquisición del producto específico destinado al consumo. Es decir, el impuesto especial grava la manifestación de capacidad económica que se produce al consumir, entendiendo consumir como acto de adquisición.

La hipótesis principal que planteo en este trabajo, es que, el conocimiento completo de este impuesto en concreto (pasando por todos los aspectos importantes, desde la fabricación del mismo, circulación, y pago del impuesto), su proceso tributario y sus formas, dan lugar a una correcta cumplimentación de las obligaciones tributarias, reduciendo así las infracciones tributarias y de un buen funcionamiento del mercado (intracomunitario e interno). En este mismo aspecto, también cabe señalar el control del fraude fiscal.

Estos impuestos son objeto de armonización comunitaria a fin de lograr el establecimiento y funcionamiento del Mercado Interior. La armonización se entiende como aproximación de las legislaciones nacionales relativas a estos impuestos, no como uniformidad aunque pueda llegarse a ésta en alguno de los elementos del régimen tributario de los impuestos especiales.

Los impuestos especiales se regulan en España, internalizando las normas armonizadas de la Unión Europea, por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (LIE).

A nivel comunitario los IIEE están armonizados. A este respecto en:

- Los sistemas fiscales de todos los estados miembros de la Comunidad Europea deben existir impuestos especiales que graven el consumo de alcohol y bebidas alcohólicas, productos energéticos, electricidad y labores del tabaco.
- Los Estados miembros puede mantener o introducir en cualquier momento, otros impuestos especiales distintos de los señalados, a condición de que no den lugar a controles de ninguna clase en los intercambios comunitarios de productos objeto de los mismos.

Este trabajo se divide en tres partes:

Primera - Se realizará un análisis del mercado. En concreto del sector de la cerveza, sector de las bebidas espirituosas y el sector del vino. Lo que se quiere exponer es la evolución en cuanto a producción y consumo de estos productos, así como las exportaciones e importaciones que se realizan, para conocer el comportamiento del mercado y comparar más adelante, su impacto en la recaudación impositiva del estado.

Segunda –Se estudiarán las características generales y específicas de esta figura tributaria, y de la necesidad de su armonización para la consecución del mercado único comunitario.

Tercera – Como este impuesto también tiene una función recaudatoria, finalmente se analizará la recaudación del impuesto (por conceptos). Ver el impacto que tiene el impuesto especial del alcohol

sobre el conjunto de los impuestos especiales (%), evolución de la recaudación por los distintos estados miembros de la UE, por CC.AA, comparativo entre recaudaciones de los distintos productos.

La metodología a seguir para realizar este trabajo será principalmente una investigación descriptiva, basada en la búsqueda de información del sector, y análisis detallado del Reglamento y diferentes leyes reguladoras del impuesto especial, para extraer toda la información necesaria para explicar de forma entendedora, correcta y estructurada, todo lo referente y vinculante al impuesto especial sobre el alcohol. También el uso de una metodología cuantitativa (para la última parte del trabajo), ya que me proporcionará datos numéricos exactos de la recaudación y me servirá para conocer y explicar la situación actual.

Debido al extraordinario incremento del número de operadores afectados por las distintas figuras impositivas, y a lo que este trabajo se refiere, al incremento de operadores en el sector de las bebidas alcohólicas, así como el proceso de cesión a las CCAA, o incluso el incremento del peso específico que, desde el punto de vista de la recaudación, ha ido ganando el impuesto especial, consolidándose como cuarta figura tributaria en España.

Es conveniente conocer bien estos impuestos especiales, y empezar por profundizar en uno de ellos, en concreto nos centramos en el Impuesto Especial sobre el Alcohol y las bebidas alcohólicas, nos va a ayudar a entender el funcionamiento de este mercado.

1. ANALISIS DE MERCADO

En este apartado se pretende realizar un estudio detallado de los sectores concretos en los que se producen y consumen productos, que son objeto del impuesto especial del alcohol, y por el consumo de los cuales se le aplica un tipo impositivo concreto.

1.1. ESTUDIO DEL SECTOR DE LA CERVEZA EN ESPAÑA

Consumo

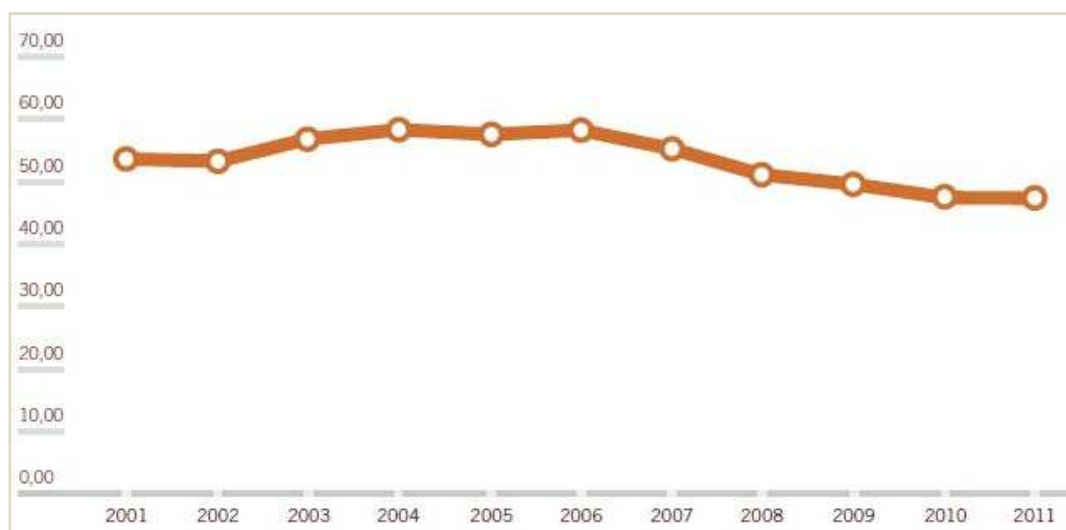
En 2011 el consumo de cerveza realizado por los españoles fue de 48,2 litros per cápita. Aunque el descenso es moderado (un 0,2% respecto a 2010), este dato confirma la tendencia a la baja del consumo de cerveza que hace cada ciudadano (**Ver gráfico 1**).

La caída del consumo se concentró en la hostelería, con una disminución del 2,1% en los establecimientos donde más se toma esta bebida. En cambio, el consumo en el hogar, como consecuencia de la compleja situación económica, sigue aumentando, concretamente un 3,2% en el último ejercicio (**Ver gráfico 2**).

Los datos de consumo demuestran que España se mantiene, entre los países de la Unión Europea con un consumo de cerveza más moderado. Unas cifras que encuentran su explicación en las pautas de consumo mediterráneas: en nuestro país la cerveza se asocia al encuentro familiar o amistoso y se toma acompañada de alimentos en pequeñas cantidades.

En España los porcentajes de abuso de alcohol en general son de los más bajos de la UE: según los últimos datos disponibles, analizando la población que afirma tomar cinco o más consumiciones en un solo día, nuestro país se encuentra por debajo de la media, con un 7%.

GRÁFICO 1: Evolución consumo per cápita



Fuente: cerveceros.org

Consumo por canal

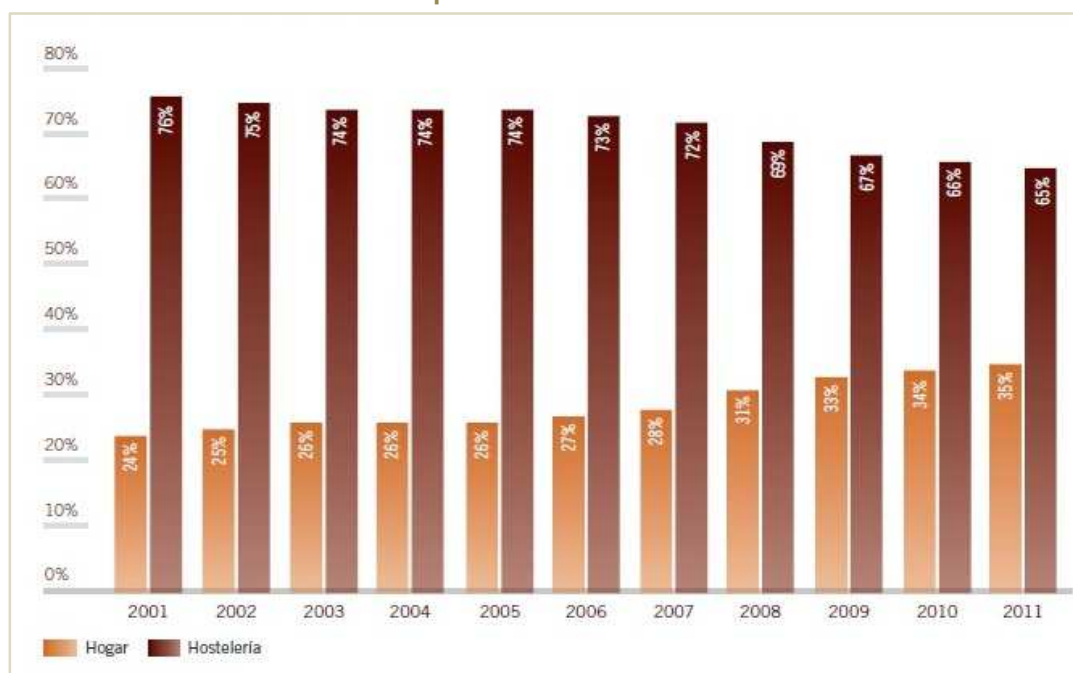
El consumo de cerveza en hostelería, es el canal donde más se consume esta bebida. Según la Federación Española de Hostelería (FEHR), en 2011 el sector facturó un 2,2% menos respecto al año anterior. Este dato se refleja en el porcentaje de cerveza que se toma en bares y restaurantes, que en el

pasado ejercicio fue un 2,1% inferior. Se acumula, de esta forma, un descenso del 18% del consumo en este canal en los últimos 5 años. Aun así, sigue siendo mayoritario: en 2011 el 65% de la cerveza consumida en España se hizo a través del mismo (frente al 35% en hogares) **(Ver gráfico 2.**

Aunque en 2011 aumentó el consumo de cerveza en el hogar, esta circunstancia no modifica los hábitos de consumo de los españoles. Los establecimientos hoteleros siguen siendo el espacio donde más gusta tomar una cerveza, pues esta se toma generalmente con algo de comer: para el 97% resulta la bebida favorita para acompañar las tapas. Y como resultado, el 81% de los consumidores de cerveza lo hacen de esta forma.

Según estudios del consumo alimentario extradoméstico en España, sobre los hábitos del consumidor, el 83,5% de las cervezas que se consumen en hostelería.

GRÁFICO 2: Evolución consumo por canal



Fuente: Informe Cerveceros en España

Ventas del sector

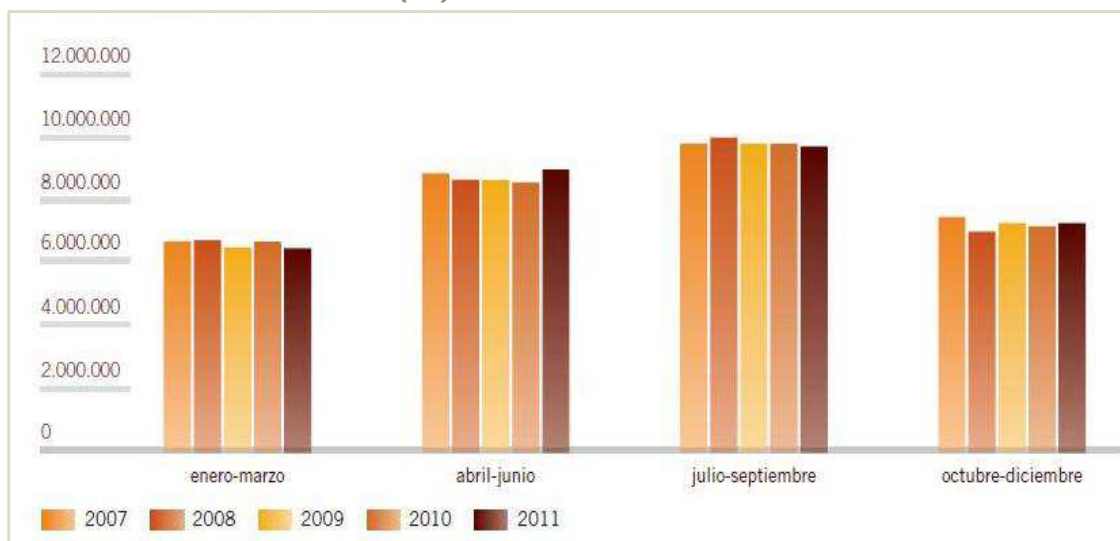
Las ventas de cerveza han alcanzado un total de 32,8 millones de hectolitros comercializados. Esta cifra viene definida básicamente por dos factores: el turismo y la climatología de esta región, que favorece y aumenta el consumo de cerveza.

Un dato que se relaciona directamente con este dato de ventas, es que el pasado año 2011 se produjo un incremento del 7,6% del turismo extranjero, especialmente de países con altas tasas de consumo de cerveza. Más de una cuarta parte de estos visitantes extranjeros procedían de Reino Unido (24%) y Alemania (16%), países cuya media de consumo per cápita duplica al español.

Y por otro lado, este mismo año resultó ser el más cálido de las últimas cinco décadas y siendo un 13% más seco que el promedio de referencia debido a las escasas precipitaciones. Pues estos dos factores, unidos, favorecieron el consumo de cerveza.

A continuación, en el **gráfico 3** se puede observar el incremento de las ventas en los últimos años (2007-2011).

GRÁFICO 3: Evolución ventas (HL)



De esta evolución se puede observar que la venta de cerveza incrementa más en el período de verano (julio-septiembre) aunque en el segundo trimestre también es notable la subida.

Ventas por zona geográfica

Las Islas Canarias, aunque cuentan con la menor cantidad de ventas, han registrado un aumento de estas, resultado un crecimiento del 4,6%. Esta subida puede ser por diversos motivos, pero el que más destaca es el incremento de turistas que visitan esta comunidad, que se sitúa en un 18%.

Aunque esta región, ha registrado esta progresión en sus ventas de cerveza, en primera posición en volumen de ventas de cerveza se encuentra Andalucía y Extremadura. Entre las dos suman casi 7,6 millones de HL comercializados.

También cuentan con datos destacados en ventas, la Comunidad Valenciana, Albacete y Murcia, que asciende a 6,7 millones de HL de cerveza.

Estos datos favorables a las ventas son consecuencia del turismo y condiciones meteorológicas, tal y como ya se ha visto.

En cuanto a los datos del centro de la península, en 2011 esta región experimentó su mayor caída en las ventas, con una disminución del 1%.

En la **Figura 1** se observa la distribución de las ventas por las distintas zonas en España.

FIGURA 1: Ventas por zona



Fuente: Cerveceros en España

Ventas por tipo de envase

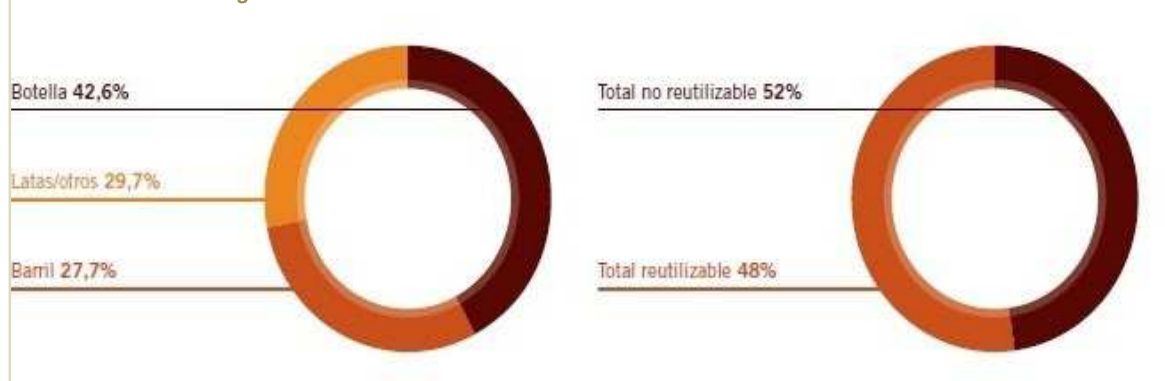
La mayor parte de la cerveza que se comercializa en España es en botellas, alrededor del 43%, seguido por la venta en lata 30% y finalmente las que van en barriles, que alcanzan hasta el 28% del total de cervezas comercializadas. **(Ver gráfico 4)**

Aunque cabe tener en cuenta que en España, se comercializan unos 14 millones de hectolitros de cerveza que van envasados en vidrio.

- *A la hora de comercializar la cerveza es importante tener en cuenta el tipo de envase. Este está regularizado, según los códigos NC (nomenclatura combinada), y se establecen distintos según el tipo de envase y cantidades que comprenden. Lo veremos en el estudio posterior del impuesto en concreto.*

GRÁFICO 4: Comercialización por tipo envase

Fuente: cervceros.org



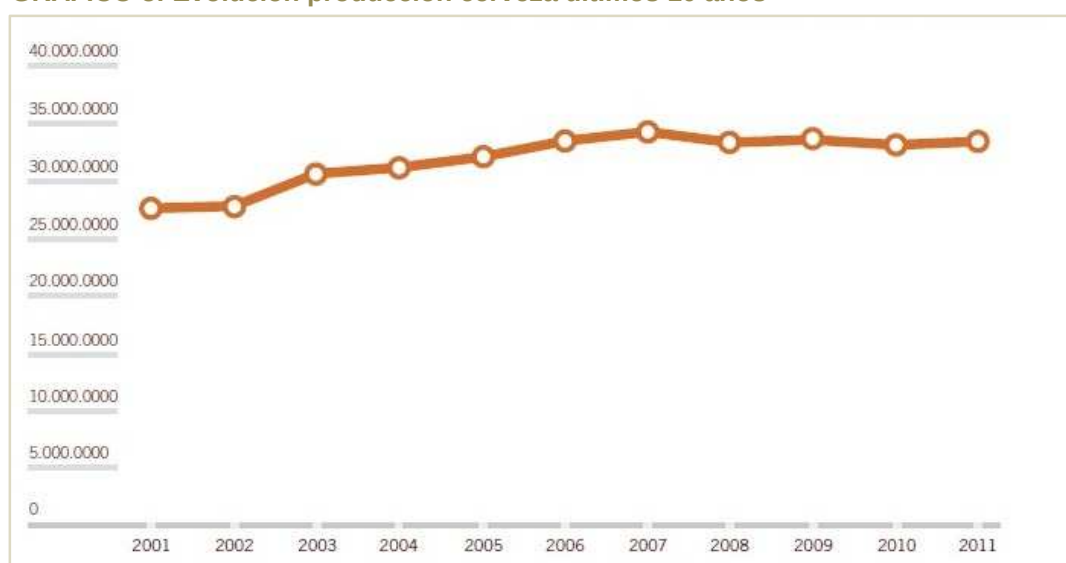
Producción

La producción en este sector se ha ido manteniendo más o menos igual en los últimos años, manteniéndose desde el 2001 entre un volumen de producción de 25 millones de hectolitros hasta un máximo de 35 millones de HL hasta ahora. Por lo que, se demuestra una producción de forma constante y regular de este tipo de producto (**Ver gráfico 5**).

El pasado año 2011, este sector registró una producción total de 33,6 millones de HL, y esta producción es la que sitúa a España como cuarto país de la Unión Europea en volumen de producción, punto favorable en cuanto a la repercusión en la economía española.

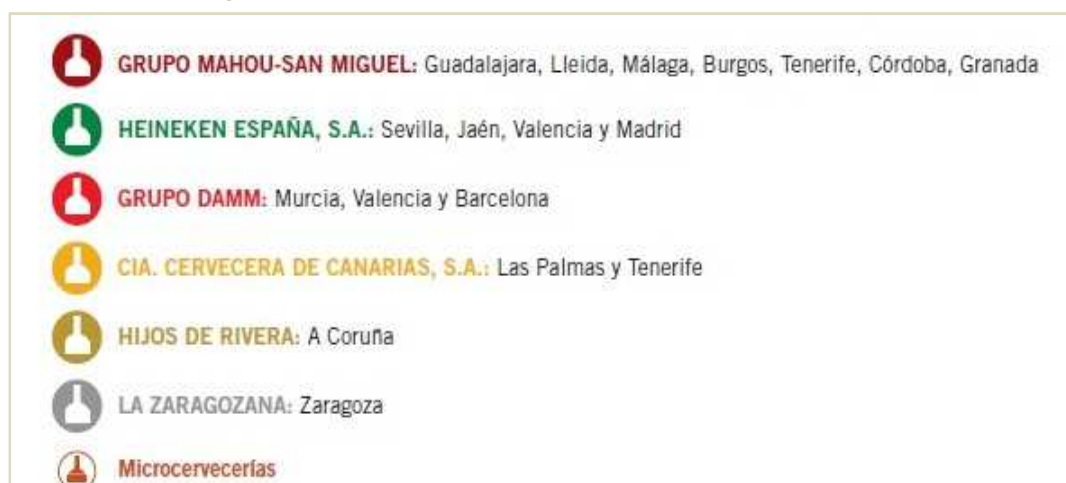
Junto con esta posición, España aparece entre los 10 principales productores de cerveza del mundo, y es por esto su relevancia en el sector.

GRÁFICO 5: Evolución producción cerveza últimos 10 años



Esta producción de 33,5 millones de HL, se concentra en las fábricas nacionales (**figura 2**) distribuyéndose en el siguiente orden (de más producción a menos):

FIGURA 2: Principales fábricas cerveza



Fuente: cerveceros.org

La producción en cada una de estas es muy variada, pues Grupo San Miguel cuenta con un total de 7 fábricas y en cambio empresas más pequeñas como Hijos de Rivera y la Zaragozana, solamente cuentan con una fábrica de producción nacional.

Esto hace que parte de esta producción se concentre más en las grandes empresas: Mahou-San Miguel, Heineken España y también Damm, aunque esta última solo cuenta con 3 fábricas.

El 37,5% de la producción aproximadamente proviene de Mahou-San Miguel, casi un 30% de Heineken España y un 25% de Damm, por lo que el 7,5% restante corresponde a las otras, lo que significa mucha menos producción en las fábricas. **(Ver tabla 1)**

TABLA 1: Distribución producción por fábricas

EMPRESA	PRODUCCIÓN HL	Nº DE FÁBRICAS
Mahou-San Miguel	12.589.000	7
Heineken España	10.028.000	4
Damm	8.369.000	3
Hijos de Rivera	1.144.000	1
Compañía Cervecera de Canarias	847.000	2
La Zaragozana	578.000	1
Otros	17.900	70

Elaboración propia

Fuente: Datos Informe Cerveceros en España

El apartado “otros” corresponde a las 70 microcerveceras contabilizadas en 2011 inscritas en el Registro General Sanitario. Además, también existen siete malterías, donde se practica la transformación de cebada en malta, y que están integradas en la asociación de Malteros de España. En este mismo año, se han producido en estas 7 malterías un total de 459.604 toneladas, y se han exportado el 5% de la producción.

**Empresas de fabricación en Catalunya:*

Tarragona: 6

Barcelona: 43

Lérida: 1

Gerona: 5

Exportaciones e importaciones

A nivel de estudio del impuesto y repercusión, tener en cuenta las exportaciones es también importante, ya que tienen derecho a la devolución de este impuesto los exportadores:

- De productos que en su producción hayan consumido otros sujetos de este impuesto
- Que ya hayan pagado este impuesto.

Por lo que, cuando exportan (fuera de la UE) y en el estado miembro ya se han pagado los impuestos correspondientes a este producto, los mismos operadores pueden solicitar a la administración correspondiente la devolución de las cuotas liquidadas.

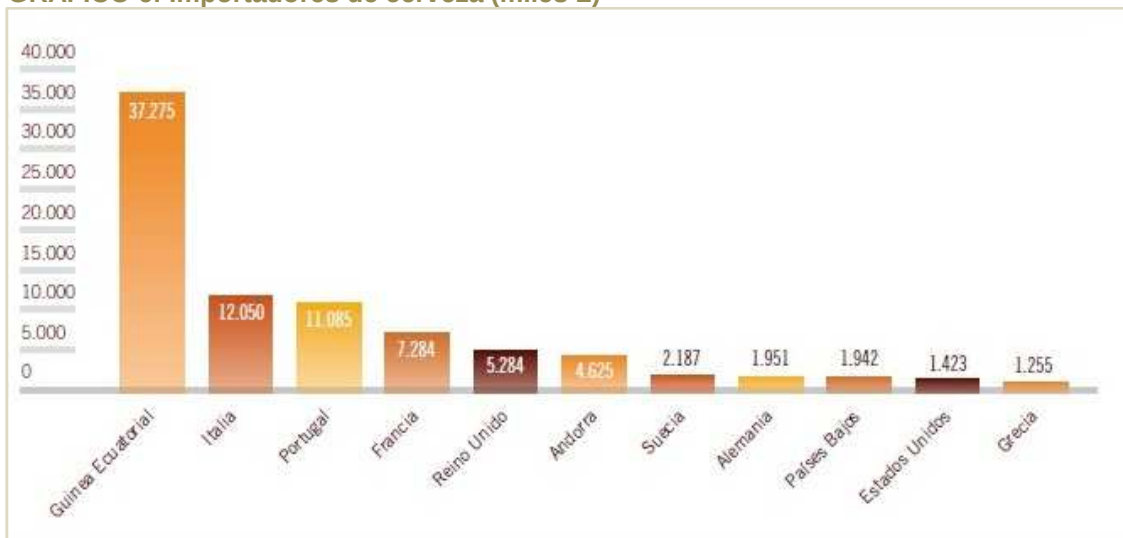
Los datos nos reflejan un aumento en las exportaciones de un 9,12% en 2011, llegando a una cantidad total de 985.473 hectolitros exportados de cerveza. Esto nos confirma la calidad del producto y que este es cada vez más apreciado por los otros países.

La cerveza española se exporta a más de 80 países, y el principal destino es Guinea Ecuatorial, seguido de los siguientes estados miembros de la UE: Italia, Portugal y Francia (**Ver gráfico 6**).

En cuanto a las importaciones, alcanzan un volumen de 2.608.212 HL de cerveza, dato que comparado con años anteriores, supone un descenso del 4,36%.

Alemania en este caso es el principal país de la UE del cual recibimos cerveza, y le siguen los Países Bajos, Francia y México

GRÁFICO 6: Importadores de cerveza (miles L)



Fuente: cerveceros.org

1.2. ESTUDIO DEL SECTOR DE LAS BEBIDAS ESPIRITUOSAS

Antes de empezar con el análisis de este sector, se tiene que definir que son las bebidas espirituosas, para tener claro a qué tipo de bebidas nos estamos refiriendo.

Se considera una bebida espirituosa aquella con contenido alcohólico procedente de la destilación de materias primas agrícolas (uva, cereales, frutos secos, caña, fruta, etc.). Entonces, entre estos productos tenemos el brandy, whisky, ron, ginebra, vodka, licores, anís, aguardientes de vino, entre otros.

Aunque, para tener más conocimiento, el Reglamento CE 110/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a la definición, designación, presentación, etiquetado y protección de la indicación geográfica de bebidas espirituosas, recoge su definición técnica y legal:

“Bebida alcohólica destinada al consumo humano, con cualidades organolépticas particulares, con una graduación mínima del 15% vol, obtenida por destilación, en presencia o no de aromas, de productos naturales fermentados, o por maceración de sustancias vegetales, con adición o no de aromas, azúcares, otros edulcorantes u otros productos agrícolas”

Datos económicos generales

La industria de bebidas espirituosas es importante debido a la creación de riqueza (y empleo) que genera en nuestro país. Este sector comercializa anualmente en España alrededor de 200 millones de litros, con un valor aprox. de unos 7.000 millones de euros. Por lo que, resulta representar un 0,12% del PIB español. Esta industria pues, tiene un peso muy importante en la economía española.

Las bebidas con contenido alcohólicos representan un 12,65% del gasto de los turistas que visitan España. Así, se puede cifrar en 3.040 millones de euros el impacto de estas bebidas en nuestra economía.

En la UE, la industria de bebidas espirituosas es el primer exportador mundial, alcanzado un valor en exportaciones de unos 5.400 millones de euros anuales. Con este dato se puede ver que supone tres veces más que la cerveza y un 30% más que la el sector vitivinícola. Por lo que supondrá una contribución positiva en la balanza comercial.

El sector en España está compuesto, en un 80% por negocios familiares, pequeñas empresas y microempresas que compiten con las grandes multinacionales que operan a nivel mundial.

Producción

En España se producen anualmente alrededor de 200 millones de litros de bebidas espirituosas destinados, tanto al consumo nacional como a su expedición a otros Estados Miembros de la Unión Europea, y a la exportación a terceros países. Este dato, representa un peso del 1,5% en el total de la industria agroalimentaria y del 0,12% en el PIB español,

Para generar esta producción se vale de importantes volúmenes de materias primas de origen agrícola. Así, una parte considerable de las frutas, y gramíneas que se cultivan en nuestro país se destina a la elaboración de bebidas espirituosas. A modo de ejemplo, cabe señalar que en España se destinan a la elaboración de bebidas espirituosas más de 4 millones de hectolitros de vino y alrededor de 78 millones de kilos de cereales.

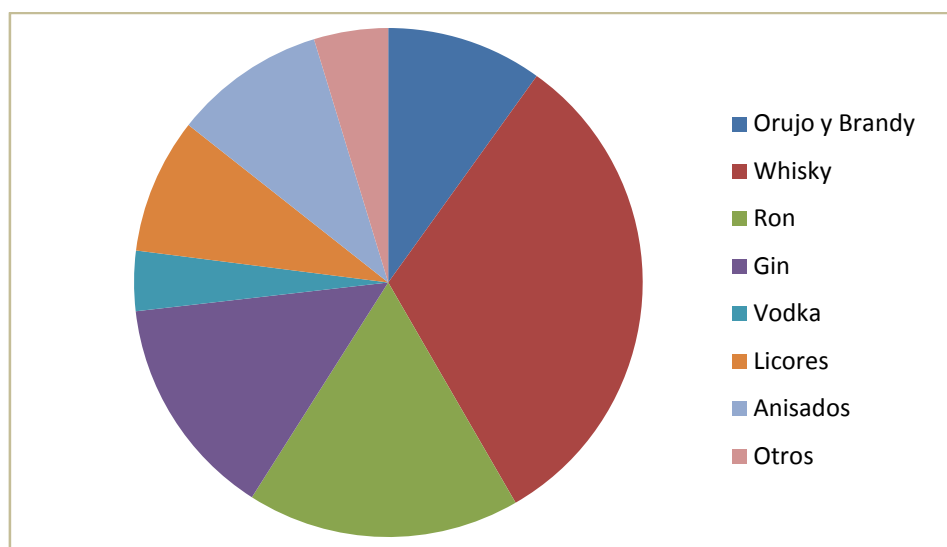
En nuestro país, de acuerdo con los datos de la Agencia Tributaria, existen censados 391 centros productivos de bebidas espirituosas, con un gran reparto por toda la geografía nacional, situándose mayoritariamente en las Comunidades Autónomas de Andalucía, Galicia, Castilla y León, y Cataluña.

Comercialización

Durante el año 2011 se comercializaron en España unos 75 millones de litros de alcohol puro, y que se destinaron a la elaboración de un total de 235 millones de litros de bebidas espirituosas (-6,92% respecto 2010), y que muestra la tendencia descendente de este mercado en los últimos años.

Estos 235 millones de litros se reparten entre los distintos tipos de bebidas (**Ver gráfico 7**), dónde se muestran los porcentajes del tipo de producto comercializado.

GRÁFICO 7: Comercialización por tipo bebida



Elaboración propia
Fuente: Federación Española de Bebidas Espirituosas

Se puede ver que el whisky es el producto que registra el mayor volumen de comercialización, con un 31,74%. En cuanto al whisky que se comercializa es interesante destacar que el 78,1% procede de países de la UE, mientras que solamente un 4,4% proviene de terceros países. Entonces se puede deducir que el 17,5% restante corresponde a la producción nacional

El ron supone un 17,35% de las bebidas espirituosas comercializadas en España. De este porcentaje, las entradas de ron procedentes de países de la Unión Europea representan un 25,1%; las entradas originarias de terceros países ascienden al 43,3%, y a la producción nacional corresponde el 31,6%.

El brandy corresponde mayoritariamente de producción nacional. Y de este se exporta alrededor del 30%. Además, según el gráfico este supone el 9,92% del total comercializado en cuanto a bebidas espirituosas en España.

El gin alcanza el 14,17% del total de comercialización de bebidas espirituosas, siendo en un 60,3% procedente de la Unión Europea, mientras que el 39,7% es de producción nacional.

Los licores representan un 8,61% del total de bebidas espirituosas comercializadas en España; mientras que el anís y las bebidas anisadas alcanzan un 9,65%. Asimismo, la comercialización de vodka en nuestro país supone un 3,82% del total. Por último, el resto de bebidas espirituosas representan el 4,73% de la comercialización de bebidas espirituosas en España. De todo este grupo de bebidas (anisados, vodka, licores y el resto de bebidas espirituosas) sabemos que el 36% son bebidas introducidas desde diferentes países de la Unión Europea; el 4% es originario de terceros países y el 60% restante es producción nacional.

Si atendemos a la procedencia de las bebidas espirituosas comercializadas en España, tal y como señalan los datos publicados por el Departamento de Aduanas de la Agencia Tributaria, podemos concluir que un 48,4% del total corresponden a producción nacional. A esta producción hay que sumar las bebidas espirituosas procedentes del resto de países de la Unión Europea para su comercialización y distribución a través de fábricas o depósitos fiscales en España, y las importadas desde terceros países.

Consumo

España se sitúa en la media de la Unión Europea con un consumo per cápita anual de 2,4 litros de alcohol puro. Aquí cabe decir, que sólo está por encima el consumo de vino.

Puedo decir con firmeza que el consumidor español responde al que denominamos “patrón de consumo mediterráneo”, caracterizado por estar ligado el consumo a las relaciones sociales que se establecen, y este consumo se realiza mayoritariamente a través del canal de hostelería.

Se ha podido ver que en los últimos diez años, este consumo de bebidas se ha ido estancando, experimentando un ligero retroceso. Esto es debido a la estabilización del vino y el aumento de consumo de cervezas.

A lo largo del 2011 se consumieron en torno a 170 millones de litros de bebidas espirituosas en España, un 14% menos que 2010.. Por categorías, España sigue siendo un país consumidor de whisky, con el 31,7% de la cuota de mercado. Seguido del ron, con el 17% y el gin, 14,17%. Otros como el brandy o el orujo ocupan casi el 10% de la cuota de mercado.

Este tipo de bebidas representan menos del 30% del consumo total de alcohol puro por los consumidores españoles. Cediendo la otra parte al consumo de cerveza como se ha podido ver anteriormente, y al consumo del vino.

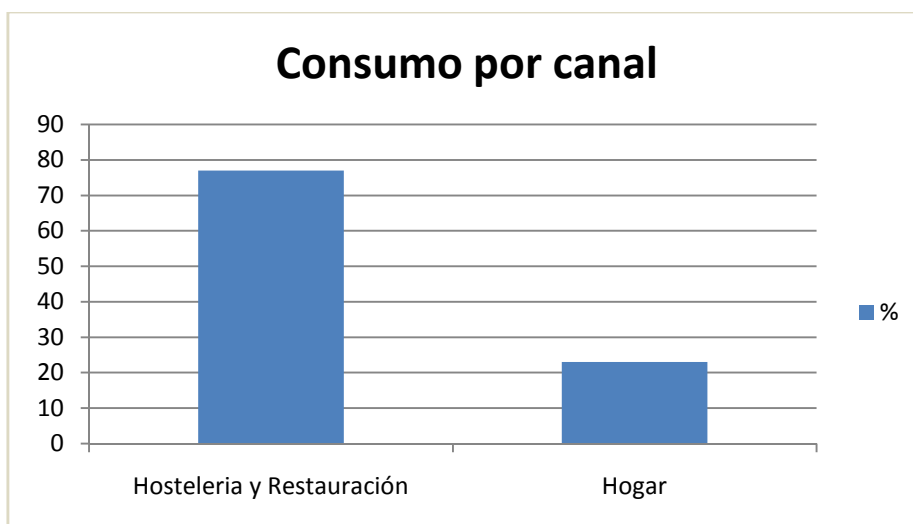
Por lo que al consumo respecta, influyen los patrones de consumo en la cultura española, los cuales se diferencian de los otros países europeos: el consumo en España es social, pues bien la mayoría del consumo se realiza en Hostelería y restauración, es decir, fuera de casa. Este consumo ha bajado un 9,18%.

Por su parte, el consumo en el hogar ha descendido a 44 millones de litros, un 7,5% menos que el año 2010.

Según datos del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, el 77% de las ocasiones que los españoles beben, lo hacen en establecimientos (90% ocasiones con familia, amigos...). Esto también se refleja en las ventas, pues el 80% de las ventas de bebidas espirituosas que se realizan tienen lugar en estos canales.

El 23% restante, se consume en el hogar, como bien se puede observar en el **gráfico 8**.

GRÁFICO 8: Consumo bebidas por canal



Elaboración propia

Fuente: Ministerio Agricultura, Pesca y Alimentación

Exportaciones e importaciones

En 2011, se adquirieron, procedentes de otros países, 102 millones de litros de alcohol puro. Su destino fue tanto a nivel nacional, como su expedición a otros estados miembros de la UE.

Estas importaciones, han descendido un 25% en litros de alcohol puro con respecto al año anterior, según datos del Informe del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

Y las bebidas que se han visto más afectadas a este descenso han sido el whisky, con un 16,7% menos, seguido del gin con un 7%. En cambio, el ron mantiene unos niveles más o menos iguales que años anteriores, y representa el 17,8% de las bebidas espirituosas importadas.

Por lo que hace las exportaciones, estas también han disminuido, exactamente en un 19,3%, alcanzando los 55,6 millones de litros de alcohol. Y el producto con mayor volumen de exportación, es el Brandy, que representa un 66,2%.

Los principales países receptores de este producto son: Filipinas, México, Alemania y Estados Unidos.

Para concluir, el motivo por el cual las exportaciones en este sector han disminuido, viene originado fundamentalmente en la reducción de expediciones del ron a los países comunitarios, así como también las salidas del whisky y del gin, que “arrastran” saldos negativos del 19,8% y del 22,2% respectivamente.

1.3. ESTUDIO SECTOR VITIVINÍCOLA

El dato más interesante para empezar con este sector, es que España es uno de los grandes productores mundiales de vino: es el primero en el ranking por superficie plantada, tercero por producción y segundo en cuanto a la exportación en términos de volumen (aunque tercero en valor). Este sector es relevante en España.

El vino en el mundo

En el mundo se producen anualmente cerca de 265 millones de HL de vino, de los cuales se consume el 90%, y más de una tercera parte es destinada al comercio internacional. Por otro lado, el consumo mundial descendió un 4% al mismo tiempo que la demanda interior en los grandes pases consumidores europeos se estanca.

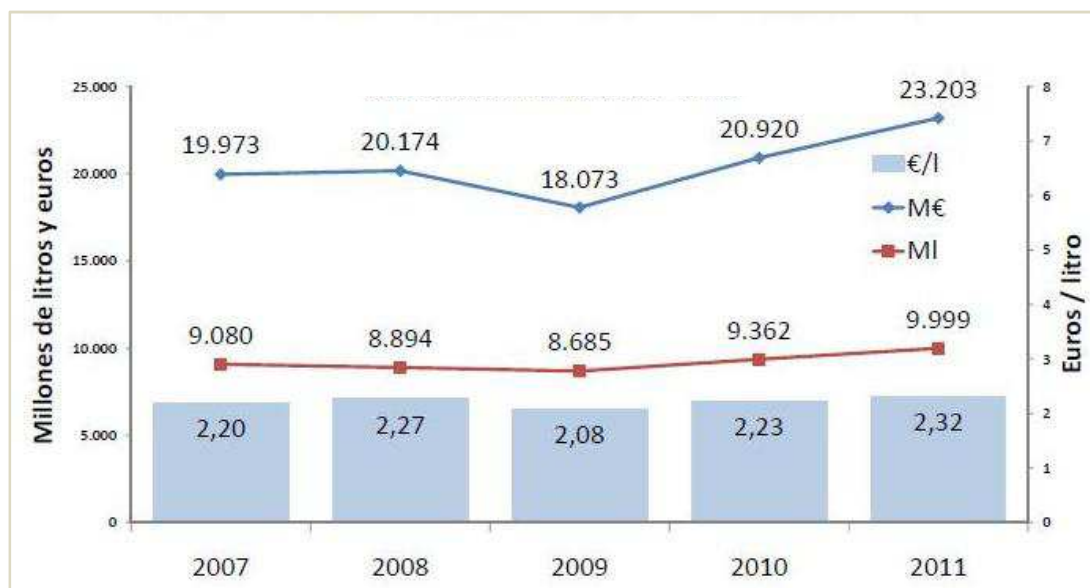
Los principales países productores están liderados por Francia con 49,6 millones de hl (18,7% mundial), Italia con 41,6 millones de hl (15,6% mundial) y España con 34,3 millones de hl (12,9% mundial) y que abarcan un 45% del volumen total de mercado, así como las exportaciones, donde llegan al 53% del volumen total comercializado.

El comercio mundial de vino se compone por tres grandes apartados: los vinos espumosos, resto de vinos envasados en recipientes de hasta 2 litros y resto de vinos en envases de más de 2 litros.

El comercio, tras el año 2009 ha notado un claro aumento: más euros en 2011 (+10,9%) que volumen (+6,8%).

En el **gráfico 9**, podemos observar la evolución del comercio del vino en los últimos años, tanto a nivel monetario como en cantidad de litros.

GRÁFICO 9: Comercio mundial de vino



Fuente: Observatorio Español del Mercado del Vino

Producción

Mirando datos generales, según la OIV (*Organización Internacional de la viña y el vino*), la producción mundial de vino en el 2011 se sitúa en 265,8 millones de HL, y eso quiere decir un aumento de 700.000 más que en 2010.

España, en estas cifras, representa el 12,9% mundial, con una producción de 34,3 millones de HL, por lo que podemos ver su importancia.

La producción de vino en España lleva tiempo siguiendo una gran estabilidad, entorno de los 40 millones de HL. En el período 2010/2011 y según datos del FEGA (*Fondo Español de Garantía Agraria*) esta producción ha sido de 40,9 millones HL, frente a los 39,3 del período anterior. Por lo que supone un crecimiento del 4,1% en este pasado año.

TABLA 2: Evolución producción de vino principales países UE

Datos Miles HL	2009	2010	2011	% s/total
Francia	46.361	45.704	49.633	18,7%
Italia	47.450	48.525	41.580	15,6%
España	35.166	35.235	34.300	12,9%
Otros UE	33.921	26.912	31.371	11,8%
Total	162.898	156.376	156.884	59%

Elaboración propia con datos OIV

La total producción de vino en España no tiene un único destino, con esto quiero decir, parte de esta producción se destina para la destilación, para diferentes tipos de industrias (como puede ser fábricas de vinagre), y también se tiene que tener en cuenta la parte de esta producción que se destina a la exportación, la cual supone una actividad relevante en este sector, ya que mayoritariamente esta producción tiene este destino. **(Ver gráfico 10)**

Exportaciones

Los intercambios mundiales en este sector adquieren cada vez más importancia. Esto se puede ver en los datos que refleja el OEMV (**gráfico 10**), como por ejemplo: de un total de 72,2 millones de HL de media durante los años 2001-2006, se pasó a 103,5 millones de HL en el año 2011.

Estos mismos datos, en términos de valor (datos de las aduanas de los diferentes países) este llega hasta los 23.264 millones de euros en 2011.

El mercado mundial, considerándolo la suma de las exportaciones de todos los países, ha ido creciendo mucho en los últimos años. Y sobre todo se refleja este incremento en el período 2010-2011.

Del total de las exportaciones españolas, (en términos de valor), los vinos con DO suponen un 40,4%, mientras que los vinos de mesa envasados muestran un crecimiento del 20,3% rozando así los 200 millones de euros.

Cabe decir, que el vino sin DOP a granel, se ha notado una ligera caída en volumen del 1,3 %, debido a que su precio medio se encareció en el primer trimestre del 2012 casi un 30%, pasando de 32 céntimos a 42 céntimos de euro.

Y referente al vino espumoso, este muestra una caída del 4,7% en volumen, aunque en valor el contrario, crece un 7,3% debido al incremento del precio medio de venta en un 12,5%.

Con esto se observa que el precio medio de venta del litro de vino que España exporta, ha aumentado ligeramente en este período del 2012, comparado con el cierre de 2011 que era de 1 euro por litro.

GRÁFICO 10: Uso de la producción española del vino



Fuente: OEMV

Consumo

El consumo de vino en España se ha ido reduciendo desde hace años de forma prácticamente constante y continuada. En los últimos años, la reducción ha alcanzado el -41%.

Este comportamiento sobre el consumo de vino también lo ha seguido Italia, y al contrario que estos dos, países como Francia y Reino Unido, el consumo ha aumentado. Esto puede ser causa de la crisis económica que afecta fuertemente a España e Italia en este caso en concreto, pues su descenso es notable: España (-2%) y para Italia aún más, (-6,3%) (Ver tabla 3).

TABLA 3: Evolución consumo de vino principales países UE

Consumo de Vino (miles de HL)				
País	2010	2011	Var.%	% s/total
Francia	28.917	29.926	3,5%	12,4%
Italia	24.624	23.052	-6,3%	9,5%
Alemania	19.700	19.700	0,0%	8,1%
Reino Unido	13.200	12.800	0,4%	5,3%
España	10.359	10.150	-2,0%	4,2%
Resto UE-15*	21.649	21.947	1,4%	9,1%
Total	118.449	117.585	-0,7%	48,6%

*UE-15: Alemania, Austria, Grecia, España, Italia, Francia, Portugal, Bélgica, Luxemburgo, Dinamarca, Irlanda, Países Bajos, Finlandia, Suecia y Reino Unido

Elaboración propia con datos OIV

En cuanto a la reducción antes mencionada, en primer lugar se encuentra la internacionalización de estos productos. Los ingresos provenientes de las exportaciones suponen la contrapartida al descenso del consumo y de las ventas en el mercado local. Ya que España es un país productor y exportador, tanto de vinos a granel como de vinos de calidad con Denominación de Origen.

Un dato curioso, es el del pasado año (2012), pues aumentó el consumo de vino en los hogares españoles un 0,5% en volumen alcanzando los 429,8 millones de litros. Hubo caída del precio de los vinos con denominación de origen (tranquilos y espumosos), y aumento del consumo de los vinos tranquilos sin DOP, más económicos (**Ver tabla 4**).

Este crecimiento en volumen se debe al aumento de los vinos tranquilos sin denominación de origen, que cerraron el año con un crecimiento del 3,6% en volumen y del 7,2% en valor

**En cuanto al consumo extracomunitario de vino, según datos del Ministerio, es la única bebida que aumenta (+0,8%)*

Y según datos de OEMV, el consumo de vino en España en la restauración empeoró en 2011, respecto a los resultados obtenidos en 2010. Con pérdida similar tanto en valor como en volumen (-10%), y algo más pronunciada en vinos con DOP que sin ella. En cambio, en alimentación ha ido mejor (**Ver tabla 4**).

TABLA 4: Comparación consumo alimentación

Millones €	2011	2012	Diferencia
Vino DOP tranquilo	512,58	513,30	0,1%
Vino sin DOP	254,42	263,02	3,4%
Cavas (espumoso con DOP)	138,63	138,34	-0,2%
Otros vinos	129,22	133,37	3,2%
TOTAL VINO	1.034,85	1.048,03	1,3%

Sube ligeramente el valor (1,3%) liderado por el vino sin Denominación de Origen Protegida y otros vinos.

Millones Litros	2011	2012	Diferencia
Vino DOP tranquilo	137,84	141,20	2,4%
Vino sin DOP	225,00	235,08	4,5%
Cavas (espumoso con DOP)	26,42	27,59	4,4%
Otros vinos	33,30	33,59	0,9%
TOTAL VINO	422,56	437,46	3,5%

Sube mejor el volumen (3,5%) con todos los vinos creciendo, pero liderado por los vinos sin Denominación de Origen y los espumosos.

Elaboración propia con datos OEMV

2. GENERALIDADES SOBRE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Se pretende describir esas características comunes que tienen estos impuestos, y que afectan en todo momento al consumo, así como visualizar la estructura que tienen los mismos.

2.1. CARACTERÍSTICAS

Los impuestos especiales se clasifican en impuestos directos e indirectos, según cuál sea el índice utilizado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos.

En los impuestos indirectos, la capacidad económica que se somete a la tributación es la que se pone de manifiesto por el consumo de bienes y servicios por parte del consumidor (sujeto pasivo), de ahí que a los impuestos indirectos se les conozca también por impuestos sobre el consumo. En estos, cuando mayor es el consumo, mayor será la fiscalidad indirecta que soporta.

Los aspectos extrafiscales del impuesto general sobre el consumo, operan a través del establecimiento de uno o varios tipos impositivos reducidos, con respecto al tipo impositivo general, para gravar el consumo de algunos productos o servicios considerados de primera necesidad.

Pero el aspecto “extrafiscal” más relevante de la imposición sobre el consumo se manifiesta mediante el establecimiento sobre el consumo específico de determinados bienes y servicios, por entender que tales consumos específicos ponen de manifiesto una mayor capacidad económica, o por cualquier otra razón, cuando el aspecto recaudatorio no es el único tenido en cuenta por el legislador al establecer el tributo, sino que se contempla el impuesto como un **instrumento fiscal** al servicio de otras políticas, tales como la sanitaria, energética, la de transportes, la de infraestructuras... (estos impuestos se conocen como impuestos sobre consumos específicos y es en este grupo de tributos en el que se encuadran los impuestos especiales).

En general, los impuestos especiales suelen incidir sobre las primeras operaciones de fabricación o de comercialización de los bienes objeto de estos impuestos, procediéndose posteriormente a trasladar la carga fiscal sobre los consumidores de los productos.

Estos impuestos son importantes por dos razones:

- La penalización al consumo que supone esta imposición abaratando y estimulando de esta forma el ahorro
- Los **importantes ingresos** que suponen para los Estados estas figuras impositivas.

La administración exige a los impuestos el cumplimiento de una serie de principios, entre los que destacan: generalidad, igualdad, progresividad según capacidad de pago, redistribución de la riqueza, neutralidad, etc.

Pues cabe decir que los impuestos especiales no cumplen, prácticamente, ninguno de estos principios. Empezando por el de generalidad, porque sólo pagan los impuestos los que consumen los productos gravados. El de igualdad, que exige que las personas en situaciones diferentes tengan un trato tributario distinto, porque estas figuras tributarias no contemplan las circunstancias del consumidor. El de progresividad, porque se contribuye no en función de ella sino de unos hábitos de consumo. El de redistribución de la renta, por el carácter regresivo de unos impuestos que recaen sobre productos de consumo masivo y generalizado y el de neutralidad, porque estos tributos influyen en la esfera privada de decisiones y perjudican la libre competencia mediante la alteración de los precios y la desincentivación de determinados consumos.

2.2. ESTRUCTURA

Todos los impuestos especiales se estructuran de la misma forma:

Objeto imponible: Consumo de bienes con demanda fuertemente inelástica, de consumo generalizado y difícilmente sustituible. En su caso se gravan también los bienes que puedan ser sustitutivos. *No deben recaer sobre productos de primera necesidad ni sobre primeras materias o bienes utilizados como medio de producción.*

Hecho imponible: Suelen configurarse como impuestos sobre la fabricación y la importación de productos gravados.

Devengo: Con el objeto de no penalizar financieramente a los fabricantes e importadores y de no complicar la gestión e inspección de estos tributos, suele hacerse coincidir el devengo del impuesto, y por lo tanto la exigibilidad del pago de la deuda tributaria, con el momento en que los respectivos bienes son puestos a disposición del consumidor, siendo exigible el tipo impositivo vigente en ese momento.

Sujetos pasivos: Hay dos clases de sujetos pasivos. Por una parte los **fabricantes e importadores**, que son sujetos pasivos jurídicos, y son quien efectúan el ingreso de las cuotas tributarias, y por otra parte los **consumidores** que son sujetos pasivos económicos, quienes soportan la carga fiscal, mediante la traslación del impuesto que se producirá en el momento de la adquisición de los productos a fabricantes e importadores.

Bases imponibles: Cuantificación del hecho imponible a efectos tributarios, en función de cada tributo. Pueden ser unidades fiscales de peso, volumen, medida, etc.

Tipos impositivos: Los tipos específicos tienen la ventaja de ser de fácil aplicación, al eliminar el complicado problema de valoración de los bienes gravados, evitan el efecto piramidación y son mejor aceptados que los tipos ad valorem de rendimiento equivalente.

3. IMPUESTOS ESPECIALES EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

Como consecuencia del ingreso de España en la CEE el 1 de enero de 1986, fue preciso proceder, a una profunda transformación de la imposición indirecta estatal, pasando a constituir el IVA y los impuestos especiales los dos pilares básicos de esta imposición.

Según el artículo 1.2 de la Ley 38/1992, tienen la consideración de impuestos especiales los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre el Carbón.

Tienen la consideración de Impuestos Especiales de Fabricación:

1. Los **siguientes Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas**:
 - El Impuesto sobre la Cerveza
 - El Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas
 - El Impuesto sobre Productos Intermedios
 - El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas
2. *El Impuesto sobre Hidrocarburos*
3. *El Impuesto sobre las Labores del Tabaco*
4. *El Impuesto sobre la Electricidad.*

3.1. CONCEPTOS IMPORTANTES

Antes de analizar el Impuesto Especial sobre el alcohol, cualquier operador de este sector tiene que saber y tener muy claro algunos aspectos, conceptos importantes que se utilizan para la circulación de este tipo de productos, ya que sin el conocimiento de estos mismos, puede dar lugar a confusión en la aplicación, error en las declaraciones, incidencias en la circulación... que pueden dar lugar a infracciones.

Empecemos primero por los diferentes **supuestos de circulación** en que se pueden encontrar este tipo de productos:

- **Entrega directa**: La circulación de los productos en **régimen suspensivo** hasta un lugar de entrega directa autorizado por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, si dicho lugar ha sido designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado.
- **Envíos garantizados**: 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.
- **Exportación**: La salida del ámbito territorial interno de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con **destino fuera del territorio de la Comunidad**. No obstante, no se considerará exportación la salida del territorio de la Comunidad de los carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos y contenedores especiales y utilizados en el funcionamiento de los mismos con ocasión de su circulación de salida del referido ámbito.

- Importación: La entrada en el territorio de la Comunidad de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a menos que los productos, en el momento de su entrada en dicho territorio, sean incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo, así como su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo. El **lugar de importación** es el sitio en el que se hallan los productos en el momento de su despacho a libre práctica.
- Suministro directo: La circulación, en el ámbito exclusivamente interno, **fuera del régimen suspensivo**, de productos objeto de los impuestos especiales que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, hasta un lugar de entrega autorizado por las autoridades competentes.
- Ventas a distancia. Sistema de circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales de fabricación por los que **ya se ha devengado el impuesto en el Estado miembro de origen**, que sean adquiridos por una persona que no sea ni un depositario autorizado ni un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro, y que no ejerza actividades económicas independientes en relación con dichos productos, siempre que tales productos 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.

En relación con los tipos de circulación que he descrito, es importante conocer todos los **documentos que amparan la circulación** de los productos para saber cuál utilizar en cada ocasión:

- Albaranes de circulación. Los documentos que amparan la circulación de estos productos, pero distintos del documento administrativo electrónico, del documento de acompañamiento de emergencia, del documento simplificado de acompañamiento, de las marcas fiscales y de los documentos aduaneros.
Este tipo de documento se utiliza normalmente para la circulación por el ámbito territorial interno cuando el impuesto ya se ha devengado, es decir el impuesto ya se ha pagado.
- Documento administrativo electrónico. Es el documento electrónico establecido para amparar la circulación intracomunitaria, y sólo se usa cuando el régimen de circulación es el régimen suspensivo.
 - Está previsto que a partir del 1 de julio de 2013 se utilizará este documento también en la circulación de estos productos en el ámbito territorial interno (península y baleares), aunque también cuando haya la aplicación de una exención o tipo reducido.
- Documento de acompañamiento de emergencia. Se trata de un documento en papel, con la misma función que el e-DA, que se utilizará cuando el sistema informático no se encuentre disponible por cualquiera que sea su causa, y no se pueda cumplimentar a través del ordenador.
- Documento simplificado de acompañamiento. Este es el documento que se utiliza para amparar la circulación intracomunitaria, cuando se hace a través de envíos garantizados.

Los distintos **tipos de establecimientos**:

- Almacén fiscal / Depósito fiscal:
Almacén fiscal. El establecimiento autorizado para recibir, almacenar y distribuir productos con el **impuesto devengado** en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención. En este también se podrán realizar estas con el impuesto devengado con aplicación de un tipo impositivo general.

Depósito fiscal. Es el establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde pueden almacenarse, recibirse, expedirse, y en su caso, transformarse, siempre en **régimen suspensivo**, productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación.

- Depósito de recepción: El establecimiento del que es titular un operador registrado que no sea ocasional donde, y que con la autorización que concede la autoridad competente del Estado miembro de destino, se pueden recibir productos objeto de los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. Aunque en el momento de entrada, se devenga el impuesto al momento.
- Fábrica: Este establecimiento, tiene que cumplir con las condiciones y requisitos reglamentarios que se establecen. Y una vez se obtiene autorización, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.
- Tiendas libres de impuestos: Establecimientos situados en el recinto de un aeropuerto o de un puerto, ubicados en el territorio español peninsular o en las Islas Baleares que, cumpliendo los requisitos establecidos reglamentariamente, efectúen entregas de bebidas alcohólicas o de labores del tabaco libres de impuestos, a viajeros que los transporten como equipaje personal, en un vuelo o travesía marítima, con destino a un tercer país o a un territorio tercero.
No podrán efectuar entregas de cerveza, productos intermedios y bebidas derivadas, libres de impuestos, a viajeros que las transporten como equipaje personal con destino a las Islas Canarias. También se consideran tiendas libres de impuestos los establecimientos situados en el recinto de un aeropuerto o de un puerto de las Islas Canarias que efectúen entregas de cerveza, productos intermedios y bebidas derivadas a viajeros que las transporten como equipaje personal, en un vuelo o en una travesía marítima, con destino fuera del ámbito territorial interno.

3.2. PROBLEMAS FRECUENTES

Los operadores de este sector se encuentran con muchas dudas y problemas a la hora de realizar sus actividades, desde un fabricante elaborador de alcohol, hasta un establecimiento receptor del producto en concreto o consumidor final.

A continuación se describen preguntas frecuentes (**cuadro 1**) que se realizan estos mismos y los problemas que se pueden encontrar (**cuadro 2**), y que con el estudio posterior del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas quedarán resueltos.

CUADRO 1: Preguntas frecuentes

- ¿Qué es el EMCS?
- ¿Qué documento tiene que acompañar la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo?
- ¿Cuál es la función principal del depósito fiscal? A qué diferencia de un almacén fiscal?
- ¿Qué representa el Código de Actividad y Establecimiento (CAE)?
- ¿Por qué es importante conocer el código de un producto?
- ¿Un producto tiene el mismo código en todos los países?
- ¿Cuál es la diferencia entre despacho a “libre práctica y “despacho a consumo”?
- ¿Es necesario cumplimentar un DUA de exportación para enviar mercancías a Canarias?
- ¿Puede importarse una mercancía pagando los derechos arancelarios y sin pagar el IVA?
- ¿Cuáles son los modelos de declaración-liquidación de los IIEE de fabricación?
- ¿Hay que declarar si no hay movimientos de productos en el período de liquidación?
- ¿Cuál es el plazo de presentación de las declaraciones liquidaciones y pagos de los impuestos especiales?
- ¿Cuál es el plazo de presentación de las declaraciones de operaciones de los impuestos especiales de fabricación?
- ¿Cómo deben presentarse las declaraciones-liquidaciones de los impuestos especiales?

Para poder resolver todas estas incidencias y consultas que realizan los operadores de este sector, es necesario tener un conocimiento amplio y analizar en detalle cada aspecto del impuesto en concreto, para que estos cumplan correctamente con todas las obligaciones a que están sujetos para no cometer ninguna infracción tributaria, tener documentada toda la información correctamente (libros, informes, comunicaciones, solicitudes, etc) y delante la Intervención.

En adelante, los apartados que se analizan y estudian son relativos solamente al Impuesto Especial del Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, por su complejidad e importancia en el sector anteriormente estudiado.

CUADRO 2: Problemas frecuentes

- Recepción bebidas alcohólicas en un depósito. Que obligaciones tiene el establecimiento?
- Cómo se solicitan las precintas y dónde?
- Cuándo y cómo se deben colocar las precintas?
- Cómo se puede pedir la devolución del impuesto por inutilización de las marcas fiscales? Que problemas pueden aparecer?
- Errores en la cumplimentación de los documentos de acompañamiento: se ha consignado mal la cantidad, el código NC, error en el tipo de destino, etc. Qué se debe hacer?
- La cantidad recibida no es la correcta. Cómo se debe aceptar el documento EMCS?
- Cómo se calcula la base liquidable de los impuestos?
- Que requisitos reglamentarios deben contener los libros de contabilidad de existencias?
- Se quiere realizar una entrega directa a un cliente sin CAE. Qué tramites se tienen que hacer? Se tiene que pedir alguna autorización?
- Qué libros contables son obligatorios llevar en un depósito fiscal de bebidas alcohólicas?
- Al colocar las precintas se han roto algunas, que se debe hacer?
- Dónde se puede comprobar que un establecimiento con CAE puede recibir los productos?
- Puede circular en régimen suspensivo un producto con destino a un establecimiento sin CAE?
- Dudas para concretar el código NC de un producto. Dónde se puede consultar?
- En una fábrica de alcohol se pueden fabricar otros productos? Qué incompatibilidades hay?
- Se quiere instalar un nuevo depósito en una instalación? Qué se debe hacer?
- Quien es el responsable de la deuda tributaria durante la circulación de los productos?

Elaboración propia

Fuente: Consultas/incidencias reales

4. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN: IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS

Las bebidas alcohólicas (cerveza, vino, licores...) son una de las mercancías más reguladas, así como el alcohol mismo. Al igual que la mayoría de los otros productos, estas bebidas se encuentran sujetas a la aplicación de impuestos por parte del gobierno nacional, federal, estatal y/o local (país o ciudad). A las bebidas alcohólicas de producción comercial se les aplican impuestos en todos los países en que se venden.

La aplicación de impuestos se usa con varios fines:

- Para generar ingresos para el gobierno
- Para crear barreras al comercio
- Para fomentar la compra de productos nacionales por sobre los productos importados

La aplicación de impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas representa una proporción significativa de los ingresos del gobierno.

4.1. NATURALEZA

Los productos pueden permanecer en **régimen suspensivo**, esto es, sin que se devengue el impuesto, mientras permanezcan en la fábrica en que se han obtenido o en el depósito fiscal en el que se hayan introducido, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque unas y otros se encuentren ubicados en Estados miembros distintos.

Gracias a este régimen específico se evitan los costes financieros, como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo. Igualmente se hace posible la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo con destino a ciertos operadores, distintos de los titulares de fábricas y depósitos fiscales, con el fin de extender al máximo la libertad de adquisición en otros Estados comunitarios. Con el mismo fin, se permite la circulación intracomunitaria de productos objeto de estos impuestos por los que ya se haya satisfecho el impuesto en un Estado miembro, gravándose de nuevo en el Estado miembro de destino y autorizándose la devolución de las cuotas previamente soportados en el Estado miembro de expedición.

El devengo del impuesto se produce cuando se ultima el régimen suspensivo en el ámbito territorial interno o con la recepción, en dicho ámbito territorial de los productos con el impuesto ya pagado en otro Estado miembro de la UE.

Se tiene que tener en cuenta que, la circulación y tenencia fuera de estos circuitos, sin que se acredite haberse satisfecho los Impuestos en España, a excepción de los productos que los particulares destinen para su consumo (autoconsumo), significa una infracción tributaria, y esta se evaluará y puede alcanzar sanciones muy elevadas.

El consumidor final es quien realmente soporta la carga del impuesto, debido a que los sujetos pasivos se encuentran obligados a efectuar su repercusión. Y como bien hay veces en las que no se produce tal consumo, como puede ocurrir en los casos de exportación o expedición a otro Estado miembro de la CEE, o bien cuando se devuelven a la fábrica o depósito del cual procedían....entonces en estas ocasiones se dispone de la opción de devolución de las cuotas soportadas.

4.2. ÁMBITO TERRITORIAL

Al hablar del ámbito territorial de aplicación de los impuestos especiales, hay que distinguir entre: **ámbito territorial interno** (español) y el **ámbito territorial comunitario**.

El funcionamiento, circulación y sobretodo referente a los documentos de acompañamiento que la amparan, es diferente según sea a nivel nacional, interior o bien entre los estaos miembros de la UE, por lo que es importante conocer hasta dónde abarca cada uno de estos ámbitos.

- El ámbito territorial interno es el territorio español en el que son exigibles los Impuestos Especiales de Fabricación. Todo el territorio nacional, excepto Ceuta y Melilla para los Impuestos sobre la Cerveza, los Productos Intermedios y el Alcohol y las Bebidas Derivadas, y todo el territorio nacional, excepto las Islas Canarias, Ceuta y Melilla para los Impuestos sobre el Vino.
- El ámbito territorial comunitario es el constituido por el territorio de la Comunidad. Comprende los territorios de los Estados miembros (definido en el Tratado Constitutivo de la CE, con algunas exclusiones e inclusiones. Como excepciones hay los territorios nacionales siguientes:
 - En la República Federal de Alemania: la isla de Helgoland y el territorio de Busingen.
 - En la República Francesa: los departamentos franceses de ultramar.
 - En la república Italiana: Liviano, Campione D'Italia y las aguas italianas de lago de Lugano.
 - En la República de Finlandia: las islas Aland.
 - En el Reino Unido: las islas del Canal.
 - En el Reino de España: las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

TABLA 5: Resumen de los IIEE

II.EE	Cesión CCAA	Competencias normativas CCAA	Armonizados a nivel comunitario	Exigibles en Canarias	Exigibles en Ceuta y Melilla
Cerveza	40%	NO	SI	SI	NO
Vino	40%	NO	SI	NO	NO
Productos intermedios	40%	NO	SI	SI	NO
Alcohol y bebidas derivadas	40%	NO	SI	SI	NO

Fuente: Elaboración propia

También se definen otros aspectos importantes para delimitar y concretar el ámbito territorial de aplicación: **ámbito territorial comunitario no interno, tercer país y territorio tercero.**

- **Ámbito territorial comunitario no interno:** El territorio de la Comunidad excluido el ámbito territorial interno.
- **Tercer país:** Todo Estado o territorio en el que no se aplique el Tratado. El Principado de Mónaco, San Marino, las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia, y la Isla de Man, no tendrán la consideración de terceros países.
- **Territorio tercero:** Se considerara territorio tercero:
 - Los territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Comunidad siguientes: Islas Canarias, Departamentos franceses de Ultramar, Islas Alandy islas del Canal
 - Los territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Comunidad: Isla de Helgoland, territorio de Busingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia, las aguas italianas del lago de Lugano.

4.3. HECHO IMPONIBLE Y SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

El consumo de las bebidas alcohólicas se pretende gravar cuando la fabricación tiene lugar dentro del ámbito territorial de aplicación del impuesto, o sobre su importación en ese territorio, es decir, cuando su fabricación tiene lugar fuera de él.

Pero, se introducen algunas peculiaridades en la regulación para no penalizar indebidamente a fabricantes o importadores cuando no son quienes deben soportar la carga fiscal de este impuesto: un régimen suspensivo y también supuestos de no sujeción que tiene como finalidad evitar la carga del impuesto sobre unos productos que, aunque han sido fabricados o importados, desaparecen sin haber sido finalmente consumidos.

Por lo tanto, según esta definición, están sujetas a este impuesto, la fabricación e importación de los productos objeto de dicho impuesto dentro del ámbito territorial comunitario.

Aquí se tiene que puntualizar que, los envíos de producto sujetos a este impuesto de uno a otro Estado miembro de la UE no constituye ni una exportación para el primero, ni importación para el otro. Simplemente se trata de una circulación entre dos puntos de un mercado interior, que es muy diferente.

Siguiendo lo mencionado, el hecho imponible queda delimitado a la fabricación e importación. Pues, esto quiere decir que tanto fabricantes como importadores son los que tienen que ingresar las cuotas tributarias correspondientes.

En este aspecto, es muy importante saber que la Ley que regula estos impuestos, dispone de unas excepciones, por las que no se está sujeto en estos dos casos.

Lo que dispone, concretamente el artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales es:

“No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

- *Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto del impuesto, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que no excedan de los porcentajes fijados y cumplan las condiciones reglamentarias establecidas.*
- *Las pérdidas de productos objeto del impuesto, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor.*
- *La destrucción total o pérdida irremediable de los productos como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido, siempre que los productos se encuentren en régimen suspensivo.”*

Con esto, podemos observar que se excluye el gravamen a esos productos, que si bien han sido fabricados o importados, no van a ser consumidos en los fines previstos, al haber desaparecido.

EJEMPLO 1: Hecho imponible

Si un bien o producto objeto de los IIEE se fabrica en Francia, el hecho imponible se produce en Francia, otra cosa es que no se haya devengado el impuesto allí y circule en régimen suspensivo hasta su llegada a España (por ejemplo a un depósito de recepción), devengándose el impuesto con su llegada al mismo. Pero el hecho imponible ya se produjo en Francia, en el ámbito territorial comunitario. Si se fabrica en España, entonces el hecho imponible se produce en el ámbito territorial interno.

Fuente: CEF. Selección ejemplo

4.4. DEVENGO Y SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES

Aunque la realización del hecho imponible debería originar el nacimiento de la obligación tributaria, es decir el pago, se establece un régimen suspensivo que consiste en demorar el devengo del impuesto, y con él la obligación de ingresar las cuotas tributarias correspondientes.

Este régimen suspensivo permite que, en el ámbito territorial interno, no se devengue el IE a la salida de los productos de una fábrica cuando su destino sea otra fábrica, un depósito fiscal o la exportación, ni a la salida de los productos de un depósito fiscal cuando su destino sea otro depósito fiscal o la exportación. (Ver **Tabla 6**).

TABLA 6: Cuadro resumen. Supuesto 1

Supuesto 1	Devengo	Sujeto pasivo
Fabricación	Salida de fábrica o depósito o en el momento de su autoconsumo. *Excepción: régimen suspensivo (destino otra fábrica, dep. fiscal o export.)	Depositarios autorizados (titular de fábrica o dep. fiscal)
Importación en general	Nacimiento de la deuda aduanera de importación. *Excepción: régimen suspensivo (destino otra fábrica, dep. fiscal o export.)	Personas obligadas al pago de la deuda aduanera
Importaciones vinculadas a regímenes aduaneros suspensivos	Momento de la ultimación de dichos regímenes en ámbito territorial interno. *Excepción: Vinculado a otro de estos regímenes, introducción en zona o dep. franco reexportación	Personas obligadas al pago de la deuda aduanera
Introducciones en zonas y depósitos francos	Momento de salida de dichas áreas.	Personas obligadas al pago de la deuda aduanera

Elaboración propia

También puede efectuarse en régimen suspensivo la circulación intracomunitaria de productos entre establecimientos situados en dos Estados miembros. El expedidor podrá ser un depositario autorizado o un expedidor registrado y el destinatario, en otro Estado miembro, será, o un depositario autorizado o un destinatario registrado.

En la **Tabla 7** siguiente se muestra un resumen en este tipo de circulación.

TABLA 7: Cuadro resumen. Supuesto 2

Supuesto 2	Circulación intracomunitaria	Devengo	Sujeto Pasivo
Expediciones con destino a un operador registrado	En régimen suspensivo	Momento de la entrada en el depósito de recepción (establecimiento del que es titular el operador registrado)	Operador registrado
Expediciones con destino a un operador NO registrado	En régimen suspensivo	Momento de la recepción por el operador NO registrado de los productos en el lugar de destino	Operador NO registrado
Expediciones con destino a un receptor autorizado	Fuera del régimen suspensivo	Momento de la recepción por el receptor autorizado de los productos en el lugar de destino	Receptor autorizado

Ventas a distancia	Fuera del régimen suspensivo	Momento de la entrega de los productos al destinatario	Representante fiscal como sustituto del contribuyente
--------------------	------------------------------	--	---

Elaboración propia

Sujetos Pasivos

En el artículo 8 de la Ley de IE se definen los diferentes sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes:

- Titulares de fábricas y depósitos fiscales en que el devengo se produzca a la salida de los productos de sus establecimientos o con ocasión de autoconsumo.
- Obligados al pago de la deuda aduanera cuando devengo se produzca con motivo de una importación.
- Destinatarios registrados en relación con el impuesto devengado a la recepción.
- Receptores autorizados en relación con impuesto devengado con ocasión de recepción de los productos a ellos destinados.
- Depositarios autorizados y destinatarios registrados en supuestos de entregas directas.

Y son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, los **representantes fiscales**. Son las personas designadas en España por un vendedor, en el sistema de ventas a distancia, establecido por otro Estado miembro y autorizado por la Administración española para garantizar el pago.

Responsables

- Los titulares de fábricas y depósitos fiscales estarán obligados al pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos en régimen suspensivo a cualquier estado miembro, que no hayan sido recibidos por el destinatario (para ellos estarán obligados a constituir una garantía con validez en toda la UE). La responsabilidad cesará una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la exportación.

EJEMPLO 2: Responsables

Una bodega elaboradora de vino en España remite, en régimen suspensivo, una expedición de 20.000 litros de vino tinto, con graduación alcohólica de 13% vol., con destino a un operador registrado en Copenhague.

Una vez en territorio danés, y antes de la entrega del vino al destino, toda la mercancía resulta robada.

En este caso la irregularidad se produce en Dinamarca, por lo que, es ese país quien tiene derecho a percibir el IE y al tipo impositivo vigente en el mismo.

El responsable es el elaborador de vino español, por lo que la Administración de Dinamarca exigirá que la administración fiscal española exija al bodeguero español el pago de los impuestos especiales exigibles en Dinamarca como consecuencia de la irregularidad.

Fuente: CEF. Selección ejemplo

- En los supuestos de importaciones, responderán solidariamente del pago del impuesto especial las personas que resulten obligados solidariamente al pago de la deuda aduanera.
- En los supuestos de irregularidades en la circulación intracomunitaria, responderán del pago del impuesto las personas obligadas a garantizarlo.

EJEMPLO 3: Responsables

En un control efectuado por el servicio de vigilancia aduanera, en Guadalajara, se detecta la falta de 50 cajas de 12 botellas de whisky en un camión, que supuestamente, tiene una expedición de 1.000 cajas de whisky desde una destilería escocesa a un destinatario registrado ocasional en Madrid. Este destinatario había sido autorizado previamente para tal recepción por la Oficina Gestora correspondiente y que, para ello, había prestado la garantía exigida reglamentariamente.

Pese a que el primer responsable de esta irregularidad es el titular de la destilería en Escocia, el destinatario registrado ocasional español es también responsable solidario del pago del impuesto, por estar este obligado a garantizarlo

Fuente: CEF. Selección ejemplo

- Están obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los Impuestos especiales de fabricación, fuera de los supuestos de circulación intracomunitaria, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España.
- Los expedidores registrados estarán obligados al pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos por ellos que no hayan sido recibidos por el destinatario, a cuyo efecto deberán constituir garantía. La responsabilidad cesará una vez se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la exportación.

5. CONTROL CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS OBJETO II.EE ALCOHOL

En este apartado voy a proceder a explicar detalladamente cómo y qué sistema se utiliza para controlar los movimientos de todos los productos sujetos al impuesto del alcohol y las bebidas alcohólicas (tanto a nivel comunitario como la exportación), y a través del cual la Agencia Tributaria puede proceder a su recaudación impositiva, conociendo así la cantidad de producto declarada.

Como esto afecta a todos los tipos de impuesto que comprende el alcohol, se explica antes de diferenciarlos y analizar las características y aspectos importantes de cada uno de ellos.

5.1. OPERACIONES DE EXPORTACIÓN

Como bien he definido en el apartado 4.1, la exportación es la salida del ámbito territorial interno de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con **destino fuera del territorio de la Comunidad**.

Cuando cualquiera de estos productos se destina a la exportación, el pago del impuesto queda en suspensión y es por esto que es muy importante controlar estos movimientos. También saber, que tienen derecho a la devolución del impuesto especial en concreto del producto, los exportadores que en su producción hayan consumido otros sujetos de este impuesto, hayan pagado el impuesto y en los casos en que los bienes no sujetos que contengan otros que si lo estén, siempre que estos últimos sea una proporción superior al 3% del volumen o peso.

Toda exportación supone unos trámites aduaneros: arancel, deuda aduanera, documentos varios, autorización administrativa

5.1.1. Arancel

Esto sirve como medida de protección hacia el exterior y se reconocen dos partes: la nomenclatura arancelaria y la tarifa.

Gracias a la nomenclatura se clasifican las mercancías. Esta clasificación es igual para todos (sistema armonizado).

A veces para un exportador puede resultar difícil concretar el arancel aplicable al producto que exporta, y es por este motivo, para evitar consignar mal el código del producto, que esta persona se puede poner en contacto con las aduanas, realizar la descripción de la mercancía a exportar y la administración competente le informa del código arancelario exacto al que pertenece su producto y la documentación necesaria a presentar.

5.1.2. Deuda aduanera

Simplemente, es la obligación que se tiene de pagar los derechos de exportación aplicados a la mercancía.

5.1.3. DUA (Documento Único Administrativo)

Es el documento que se necesita para poder realizar la exportación.

Además, este documento sirve para la declaración tributaria y como soporte de información, con esto quiero decir: se puede controlar el volumen de productos que se mueven, el tipo de mercancía, dónde va, de donde proviene, si necesita algún certificado específico (según productos), se controlan luego los impuestos a pagar correspondientes, etc.

Como bien en la Unión Europea se eliminan las fronteras, el DUA sólo sirve para la obtención de todos estos datos cuando se realizan intercambios con países terceros fuera de la UE.

Es tal el control, que existen hasta 9 ejemplares de este documento. Tres de estos se rellenan por el estado que realiza la exportación y los otros por el estado de destino.

5.1.4. INTRASTAT

También es un documento para obtener información. Este aparece para las operaciones intracomunitarias (intercambios en la UE).

Se tiene que dar información estadística mediante declaraciones periódicas y es obligatorio transmitirlo a la oficina específica de Intrastat.

5.1.5. Autorización de exportación

Sólo en algunos casos de exportación en que las mercancías son sometidas a algún tipo de restricción cuantitativa (debido a la política comunitaria), se necesita este documento.

Importante saber que esto no es competencia de la Agencia Tributaria, sino que quien entrega esta autorización/documento es la Dirección General de Comercio Exterior.

5.2. OPERACIONES EN RÉGIMEN SUSPENSIVO

Bien, como ya he mencionado anteriormente, el supuesto de circulación en régimen suspensivo quiere decir que el impuesto aún no se ha devengado, entendiéndose por devengo el momento en que se realiza el hecho imponible y es justo el momento en que nace ya la obligación tributaria aunque esta no sea aún exigible.

Es muy importante controlar todos estos movimientos ya que, aún no se ha pagado el impuesto correspondiente. La administración tributaria, para garantizar que todo el producto circulado se declare y posteriormente se presente su declaración-liquidación del impuesto, tiene establecido un sistema de control de los mismos que a continuación expongo.

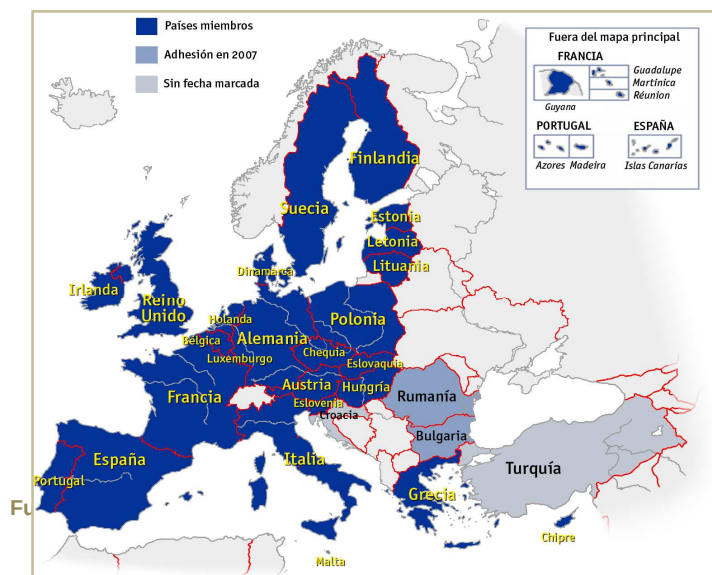
5.2.1. EMCS. Sistema de Control de Movimientos de Impuestos Especiales

Este sistema ha sido establecido por la Unión Europea para controlar los movimientos en régimen suspensivo, entre todos los Estados miembro de los productos que son objeto de IIEE (**Ver figura 3**), y en este caso para el alcohol y las bebidas alcohólicas.

Ahora, para que la Administración de IIEE así lo pueda controlar, es necesario que todos los operadores involucrados estén conectados de forma telemática (internet).

Pues bien, consta de un sistema informatizado de control que permite obtener información en tiempo real de los movimientos, y a la misma vez, efectuar esos controles necesarios, incluso durante la circulación de éstos.

FIGURA 3: Mapa UE - EMCS



Utilización

1. **Intracomunitario:** Obligatorio para todos los operadores tanto como si envían o reciben productos en régimen suspensivo. Por lo tanto estoy hablando de expediciones y recepciones.
2. **Interno:** Aunque, aún no se utiliza a nivel territorial interno (siempre dejar claro que es la península y baleares), a partir del 1 de Julio del 2013, la utilización de este sistema se extiende a las expediciones con origen y destino en el ámbito territorial comunitario interno, incluso desde el lugar de importación. Por este motivo es igual de importante saber cómo funcionará. Además, en este caso también afecta a la circulación con aplicación de una exención¹ y de tipo impositivo reducido.

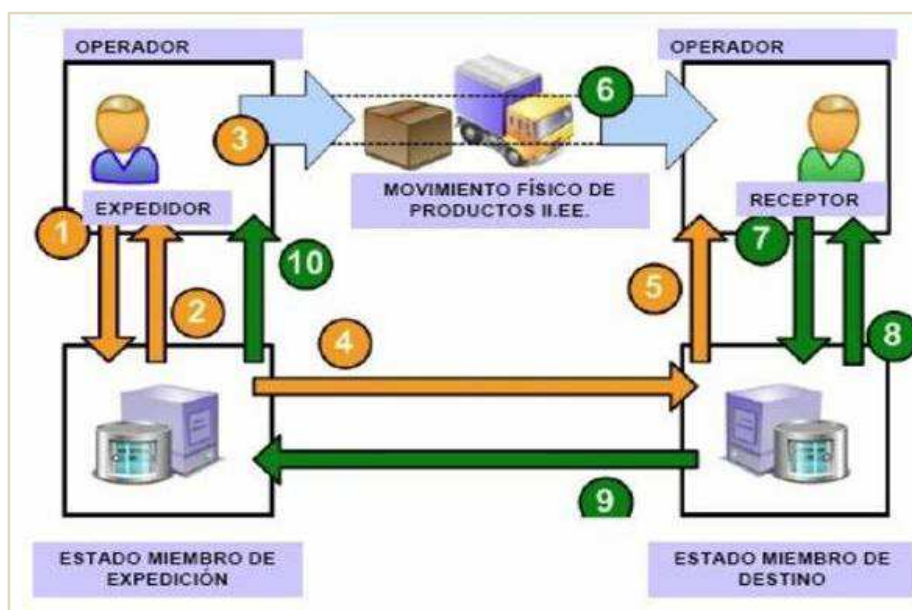
Funcionamiento

La verdad es que se trata de un sistema muy dinámico y fácil. Haciendo así los procedimientos entre cada etapa de la circulación más simples, y como consecuencia, facilita todos los trámites administrativos y comerciales.

Todo es informatizado, nada de papel y consigue proporcionar al destinatario de los productos más seguridad en la recepción de estos.

Para ver mejor el mecanismo y el orden que se sigue, a continuación se muestran los esquemas para cada uno de los supuestos: circulación intracomunitaria (**Figura 4**) e interna (**Figura 5**).

FIGURA 4: EMCS intracomunitario



Fuente: Agencia Tributaria

Como se puede observar, el funcionamiento de este sistema de control es un "círculo cerrado", empieza y acaba en el mismo punto, tal y como se ve (1-10).

El orden es expedición, recepción y destino, teniendo en cuenta que durante estos procesos puede haber alguna modificación, cancelación, etc, sólo en las condiciones establecidas.

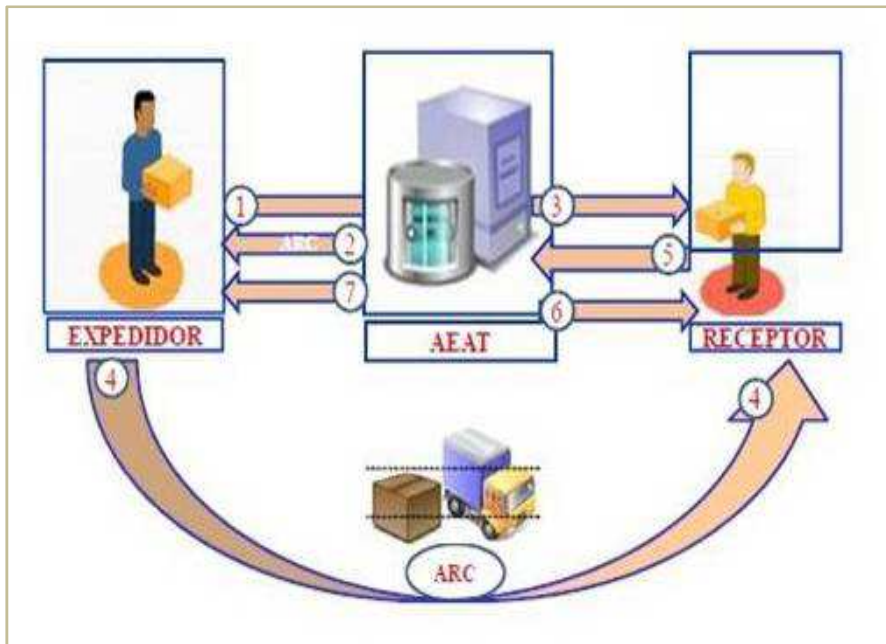
Antes de poderse iniciar la circulación de los productos, debo puntualizar que primero, el expedidor tiene que tener un CAE en concreto que lo autorice. Y al mismo tiempo, asegurarse que el cliente del otro estado miembro que va a recibirlos, tenga el número de autorización de impuestos especiales que es lo que acredita a este para poder recibir los productos en régimen suspensivo. En caso contrario, no se puede saber si estamos enviando la mercancía a un lugar autorizado para ello, cosa que puede dar lugar a problemas y sanciones.

Cuando el expedidor tiene este número, lo comprueba en la base SEED² y estos son correctos, entonces ya puede empezar:

1. El expedidor cumplimenta el documento (e-DA) poniendo todos los datos que correspondan y lo envía a la AEAT correspondiente a su establecimiento.
El borrador del e-DA se puede enviar como máximo 7 días antes y hasta el momento anterior a la salida.
2. Si la cumplimentación es correcta, automáticamente la Administración lo recibe, valida, le asigna una numeración al documento (ARC) y lo devuelve al expedidor.
3. Una vez el expedidor tiene el e-DA con el número ARC que le han asignado, ya puede proceder a enviar físicamente sus productos en régimen suspensivo hasta el destino. Lo que ampara esta circulación es el código ARC, que el expedidor tiene que facilitar al transportista. Este número debe apuntarse (dónde sea), tanto en el albarán del transportista, papel, etc... y así en el momento que se requiera comprobar que dicha mercancía que está siendo transportada es regulada correctamente, solo se tendrá que mostrar este código.
4. A la vez, la administración del expedidor transmite el e-DA a la del destinatario.
5. Y esta lo recibe y reenvía al destinatario para que realice las gestiones oportunas de recepción.
6. Se produce la recepción física de los productos, llegan a destino.
7. Cuando el destinatario los ha recibido, comprobará que corresponden con los datos que aparecen en el e-DA. Entonces, enviará el certificado de recepción (mensaje que puede ser conforme o bien con incidencias*) a su Administración.
*Se puede dar el caso, que lo recibido no corresponda con lo declarado en el documento, es decir: no coincidan las cantidades, se reciba de más o de menos, el código de producto declarado no sea el correcto, es decir cualquier error detectado. Es por este motivo, que hay la opción de aceptar el documento con incidencias.
8. La administración validará este certificado de recepción y se lo devolverá al destinatario.
9. Al mismo tiempo también se envía este certificado conforme se ha recibido a la Administración del expedidor.
10. Y su Administración le reenvía al expedidor el certificado de recepción, conforme el destino ha recibido ya los productos. Si todo resulta conforme, se termina el movimiento³.

La **figura 5** nos muestra el funcionamiento del EMCS interno, que como se puede observar es igual que el otro, pero un poco más simple, es decir con menos pasos.

FIGURA 5: EMCS interno



Antes de concluir con este apartado, es necesario remarcar dos “trámites” que se pueden hacer durante este proceso de envío, y que es importante saber cómo y cuándo proceder.

El primero es el de cancelación. El expedidor tiene que saber que solo podrá anular el documento si las mercancías aún no han salido de su lugar de expedición.

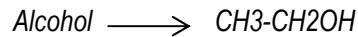
Luego está el cambio de destino. Se pueden actualizar/cambiar los datos de destino que aparecen en el documento, durante el transporte o bien si se rechaza la entrega del producto. Pero una vez han llegado los productos ya no se puede hacer ninguna modificación, aunque se diera el caso de que la casilla de destino se hubiera consignado mal.

6. IMPUESTO SOBRE ALCOHOL I BEBIDAS ALCOHÓLICAS

En este punto y siguientes, voy a estudiar las características de cada uno de los impuestos que comprende el alcohol. Analizando los tipos de establecimientos que nos podemos encontrar en cada caso y particularidades en su gestión.

Es decir, ver todos los aspectos importantes y necesarios a conocer para cumplir correctamente con todas las obligaciones tributarias y no cometer ninguna infracción reglamentaria.

Pero, primero es importante aclarar algunos conceptos y saber qué productos (alcohol) quedan fuera del ámbito de este impuesto, para no confundir.



*Se caracteriza por contener OH (hidroxilo): átomo de oxígeno y otro de hidrógeno
Para denominar una bebida alcohólica que presenta **etanol** (alcohol etílico)*

- Sustancias vegetales azucaradas
 - Materias amiláceas
 - Síntesis
 (Fermentación, sacarificación)

Alcoholes fuera del ámbito del impuesto

- Isopropílico
- Butílico
- Metílico

Estos productos no se pueden consumir, y como ya hemos visto, este impuesto grava el consumo sobre el alcohol.

Sistema armonizado de designación y codificación de las mercancías

Remarcar que desde el 1993, el territorio de los Estados miembros de la UE, constituye un territorio aduanero y un mercado interior único, caracterizado por la adopción de un arancel aduanero o tarifa común, frente a mercancías originarias del resto del mundo y por la supresión de las aduanas intracomunitarias.

Es importante, que todos los productos, se clasifiquen de la misma forma, para que todos los países los reconozcan.

Sería muy difícil, si cada uno describiera “a su manera” el producto que envía o recibe, pues nos encontraríamos con constantes desacuerdos, diferencias en dicha descripción.

Además, este sistema supone ventajas como:

- Facilita el comercio internacional.
- Facilita la transmisión de datos.
- Abarata gastos en el comercio internacional
- Uniformidad de los documentos oficiales

Para distinguir entre los productos sujetos a los impuestos especiales sobre el alcohol, y otros, se utiliza la nomenclatura combinada⁴ (NC).

La Ley de Impuestos Especiales, en cada uno de sus artículos referidos a los impuestos del alcohol, no nos define los ámbitos objetivos de cada producto, sino que simplemente nos indica el código NC en el cual se encuentran clasificados.

Es por esto que, necesitamos saber dónde buscarlos (*Imagen 1 y 2*), para determinar exactamente qué productos se encuentran sujetos al impuesto.

IMAGEN 1. Consultas TARIC

Comisión Europea > Fiscalidad y Unión Aduanera > Bases de datos > TARIC > Measure

User Guides, Information and Downloadable data: [\[Info\]](#)

Ayuda | Novedades | Información | Preguntas frecuentes

Última actualización: 12-04-2013

Consultas del TARIC

Medidas | Información geográfica | Reglamento

Búsqueda por código y por área

Código de las mercancías: País de origen/destino:

[Búsqueda avanzada]

[Hallar medidas](#)

La fecha de referencia actual de la búsqueda es 14-04-2013 [\[Cambio\]](#)

Introducir código NC

Fuente: Comisión Europea

Introduciendo el código de la mercancía, puedes hallar la descripción exacta del producto en concreto.

IMAGEN 2. Consultas TARIC

Comisión Europea > Fiscalidad y Unión Aduanera > Bases de datos > TARIC > TARIC Measures Information

User Guides, Information and Downloadable data: [\[Info\]](#)

Ayuda | Novedades | Información | Preguntas frecuentes

La fecha de referencia es 14-04-2013
Última actualización: 12-04-2013

Información TARIC

Código de las mercancías: 2203

1 - 3 / 3

SECCIÓN IV PRODUCTOS DE LAS INDUSTRIAS ALIMENTARIAS; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOHÓLICOS Y VINAGRE; TABACO Y SUCEDÁNEOS DEL TABACO ELABORADOS

CAPÍTULO 22 BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOHÓLICOS Y VINAGRE

2203 Cerveza de malta

- En recipientes de contenido inferior o igual a 10 l
- En botellas
- Las demás
- En recipientes de contenido superior a 10 l

Fuente: Comisión Europea

6.1. IMPUESTO SOBRE LA CERVEZA

Como ya ha quedado señalado, la determinación del ámbito objetivo de aplicación de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se lleva a cabo mediante referencias a los códigos de la Nomenclatura Combinada (NC).

6.1.1 Ámbito objetivo

La cerveza, clasificada en el código NC 2203 y los productos constituidos por mezclas de cerveza con bebidas analcohólicas⁵, clasificadas en el código NC 2206, siempre que, en los dos casos, su grado alcohólico volumétrico adquirido⁶ sea superior a 0,5%vol.

Entonces, para precisar el concepto, hemos de acudir a las *Notas explicativas del Sistema Armonizado* sobre estos códigos. En concreto el código 2203:

“La cerveza es una bebida alcohólica que se obtiene por fermentación de un mosto preparado con malta de cebada o de trigo, que se ha hervido con agua y, generalmente, con lúpulo. Para la preparación de mosto, pueden utilizarse también algunas cantidades de cereales sin maltear. La adición de lúpulo desarrolla los principios amargos y aromáticos y permite una mejor conservación del producto. A veces, se aromatiza con cerezas u otros productos durante la fermentación.

Suele añadirse a la cerveza azúcares, colorantes, dióxido de carbono u otras sustancias. Según los procesos de fermentación empleados, se puede obtener: cerveza de baja fermentación y cerveza de fermentación alta. La cerveza se presenta corrientemente en barriles, botellas o en latas cerradas”

6.1.2. Base imponible

La base está constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo antes definido, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20 ° C.

6.1.3. Tipos Impositivos

En el caso de la cerveza, la directiva faculta a los Estados a que la sometan a gravamen, bien sea en función de su **grado Plato**⁷ o atendiendo a su **grado alcohólico**.

También se permite que los Estados miembros puedan aplicar tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes, entendiéndose por pequeñas aquellas cuya producción anual no sea superior a 20 millos de litros, así como a la cerveza cuyo grado alcohólico no sea superior a 2,8% vol.

Pues en este caso, España opta por someter a gravamen en función del grado plato.

Además, se divide la cerveza en categorías (epígrafes) y se establece un tipo impositivo único para todas las que se encuentran dentro del mismo.

Respecto lo mencionado, el impuesto de la cerveza se exige, conforme los siguientes epígrafes.

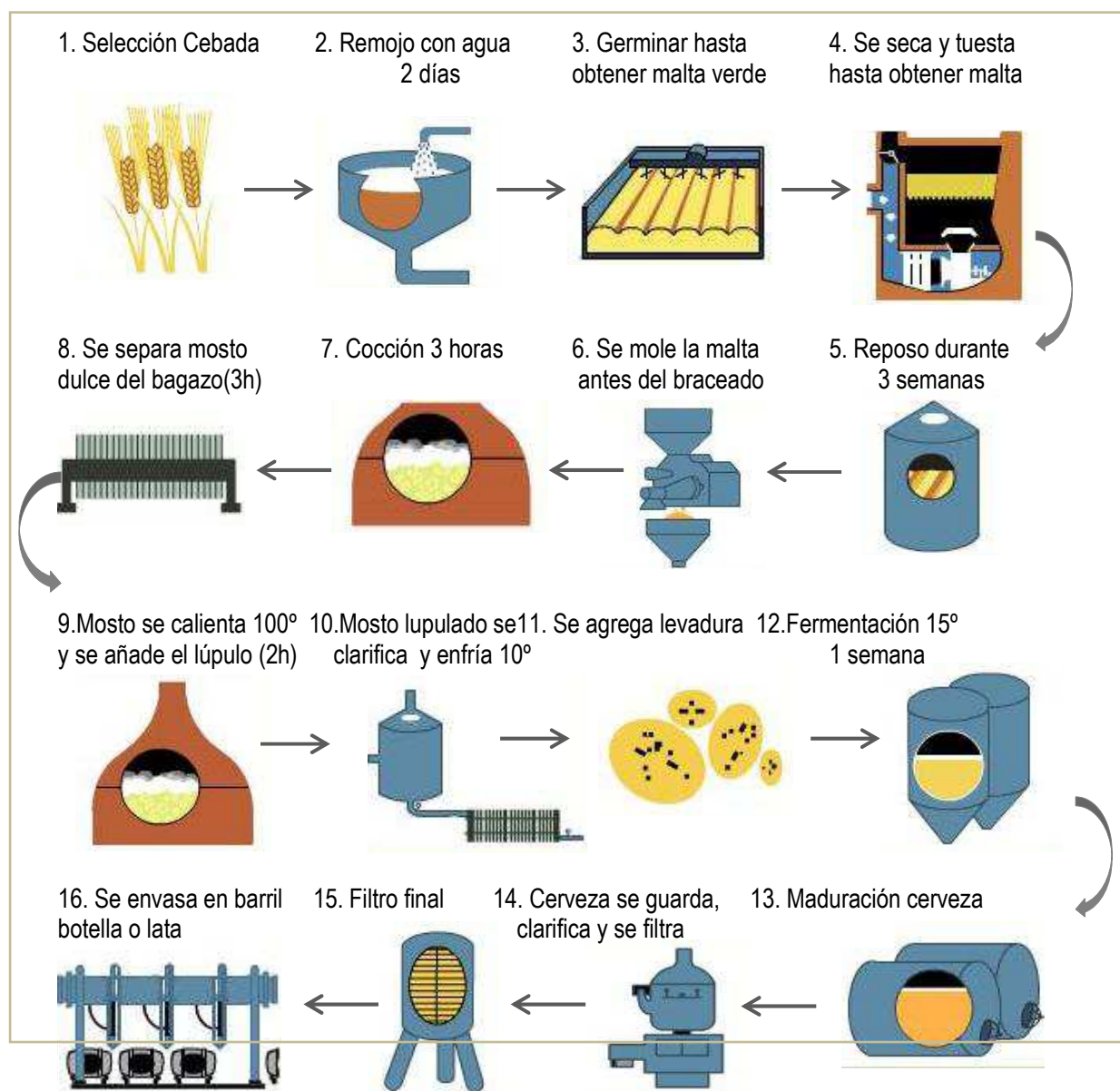
- Epígrafe 1.a: Productos con grado alcohólico volumétrico adquirido no superior a 1,2 % vol. **0 € por HL.**
- Epígrafe 1.b. Productos con grado alcohólico adquirido > a 1,2 % vol. y <= 2,8 % vol. **2,75 € por HL.**
- Epígrafe 2. Productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido > a 2,8 % vol. y con un grado Plato < a 11. **7,48 € por HL.**
- Epígrafe 3. Productos con un grado Plato >= a 11 y <= a 15. **9,96 € por HL.**

- Epígrafe 4. Productos con un grado Plato > a 15 y <= a 19.13,56€ por HL.
- Epígrafe 5. Productos con un grado Plato > a 19.0,91€ por HL y por grado Plato.

6.1.4. Elaboración

Por la misma definición, y ámbito objetivo, es importante conocer el proceso de elaboración de una cerveza (**Ver Figura 6**).

FIGURA 6: Proceso de fabricación de la cerveza



Fuente: Elaboración propia con datos de Cerveceros en España

6.1.5. Control establecimientos

Aquí, primero puntualizar que, una de las características más relevantes de la gestión e inspección de los impuestos especiales de fabricación radica en que el interés de la Administración tributaria se centra, no

ya en el conjunto de la actividad empresarial de los sujetos pasivos y obligados tributarios, sino en cada uno de los establecimientos en los que se llevan a cabo actividades relacionadas con los productos objeto de estos impuestos.

Con esto podemos ver que, básicamente la Administración controlará todas las gestiones de fabricación, entradas, salidas, etc, que se hagan.

Hay un conjunto de pautas/notas que todos los establecimientos, no solo el de la cerveza, tienen que seguir y hacer para que dicha Administración pueda realizar correctamente este control, y son los que se detallan a continuación:

- Inscripción en Registro Territorial – Obtención del número C.A.E.(Código de Actividad y de Establecimiento), mediante solicitud de inscripción suscrita por el titular establecimiento o representante.

Para poder proceder correctamente con la solicitud se tiene que presentar siempre y en todos los establecimientos: Memoria descriptiva actividad y en caso de fábrica también memoria técnica, planos a escala del recinto con indicación elementos, acreditación derecho disponer de las instalaciones, garantía exigible.

- Expedición propios documentos de circulación.
- Obligación llevar y conservar contabilidad reglamentaria.
- Presentación declaraciones ingreso y declaraciones de operaciones.

Por lo que hace la cerveza en concreto, se pueden obtener tres tipos de CAE, según la actividad que se realice.

C1 Fábrica de cerveza

C2 Fábrica de cerveza que obtenga alcohol

C7 Depósitos fiscales de cerveza

Instalación de fábrica y control

Las fábricas de cerveza tienen algunas normas reglamentarias particulares que deben cumplir estrictamente para poder desarrollar la actividad como tal.

La primera y fundamental es que tiene que estar aisladas de cualquier otra industria en la que se utilice alcohol como materia prima. Todas las materias primas que entran en la fábrica sólo pueden tener como destino la elaboración de cerveza.

Las cubas de sacarificación, calderas de cocción, depósitos de fermentación y maduración, tanques y demás elementos similares que se utilicen en la fabricación, son susceptibles de ser precintados y deben estar numerados, con indicación de sus respectivas capacidades útiles, y provistos de los elementos de medición, que sirven de “ayuda” a la administración cuando realiza una inspección/intervención en el establecimiento.

- Obligaciones específicas fabricantes

Cualquiera que lleve a cabo esta actividad como fabricante de cerveza, debe permitir que la intervención proceda a precintar todos aquellos elementos fabriles que considere oportunos, con el fin de llevar un mejor control de la fabricación que se realiza. Pero siempre que no se impida el normal proceso productivo de la misma.

Toda la documentación relativa al proceso de elaboración tiene que estar ordenada y archivada y a disposición del servicio de intervención durante el período de prescripción del impuesto.

En ocasiones, como consecuencia de las operaciones de fabricación de la cerveza, se puede obtener como residuo alcohol. Cuando esto ocurre, los fabricantes tienen la obligación de comunicarlo al servicio de intervención, ya que, en este tipo de establecimientos no se puede disponer de este alcohol sin una autorización previa. Pues en este caso, si se obtiene alcohol, se tendrá la consideración de *Fábrica de cerveza que obtenga alcohol (C2)*

Obligaciones formales

- Contabilidad reglamentaria

Los depositarios autorizados (titulares de fábricas y depósitos fiscales) de cerveza son obligados tributarios, y tienen la obligación de llevar un libro donde se refleje la actividad. Este se tiene que presentar mensualmente o trimestralmente (según período liquidación aplicable al sujeto pasivo).

Para las fábricas se tiene un control muy riguroso y es por esto que se llevan más de un libro de control de existencias, que se agrupa por los diferentes procesos:

- **Libro de primeras materias:** Aquí es muy importante anotar de forma separada las diferentes materias primas que entran e indicar su procedencia.
- **Libro de Mostos:** En este libro se indica la cantidad de extracto que pasa al proceso de cocción. Así como el volumen total de mosto frío que se pasa al proceso de fermentación.
- **Libro de Cervezas que están en elaboración:** Se debe separar por epígrafes (A3, A4, A5...) y se anota el volumen de mosto que ha entrado en fermentación y se indica el volumen de agua añadida. Como "salidas" se anota la cerveza acabada salida de la maduración, con indicación de su grado plato medio.
- **Libro Cervezas a granel:** Con este libro se separa la cerveza producida en la propia fábrica de la recibida de otros establecimientos. Se debe anotar los volúmenes de cerveza.
- **Libro de Cervezas envasadas:** Sirve para controlar la cantidad de cerveza que se envía al proceso de envasado. Se debe indicar el tipo de envase (en barriles, botellas, lata, etc).
- **Libro de Cerveza almacenada:** Con este libro se puede controlar el volumen de cerveza que entra en el almacén y sale de la fábrica. En las entradas en el almacén se tiene que distinguir la de producción propia de la recibida. Y en las salidas, distinguiéndolas según su destino, su circulación: en régimen suspensivo, con el impuesto devengado, con destino a la exportación, etc.

- Presentación declaraciones tributarias

La administración tributaria no podría controlar todos los movimientos de los establecimientos, si estos no facilitarían toda la información. Y en consecuencia, no podrían proceder a su correcta recaudación.

Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios están obligados a presentar declaraciones y liquidaciones comprensivas de las cuotas devengadas durante el ejercicio, así como efectuar el pago de las cuotas líquidas.

Para el Impuesto sobre la Cerveza nos encontramos con las siguientes declaraciones:

- **MODELO 558. Impuesto sobre La Cerveza. Declaración de operaciones en fábricas y depósitos fiscales de cerveza.**
Con esta declaración se pueden visualizar todas las operaciones realizadas en el establecimiento.
- **MODELO 561. Impuesto sobre la Cerveza. Declaración-Liquidación.**
Esto es el pago del impuesto, que se realiza mediante la obtención del NRC (Número de referencia completo suministrado por la entidad colaboradora).

6.2. IMPUESTO SOBRE EL VINO Y BEBIDAS FERMENTADAS

Un dato curioso de estas bebidas alcohólicas es que nunca antes habían sido objeto de un impuesto especial en España, hasta que, a partir del 1 de Enero de 1993, por exigencias de la armonización comunitaria, se vio obligada a su introducción en el sistema fiscal español.

Aunque apareció este nuevo impuesto, este no se ha traducido en una carga fiscal efectiva sobre los consumidores, tal y como lo hacen los otros impuestos sobre el alcohol. Esto es debido a la presión de los países productores de vino como en España, donde la directiva permite que los estados miembros que lo deseen puedan someter estos productos a un tipo impositivo de cero euros.

6.2.1. Ámbito Objetivo

El ámbito objetivo de este impuesto está integrado por:

- El vino tranquilo.
- El vino espumoso.
- Las bebidas fermentadas tranquilas.
- Las bebidas fermentadas espumosas.

Es muy importante distinguir bien estos cuatro tipos de productos, ya que no todos tendrán la misma aplicación en cuanto al impuesto. Debido a su difícil clasificación, es importante detallar bien sus características.

Vinos tranquilos

Los vinos tranquilos, serán esos clasificados en los códigos **NC 2204 y 2205** (con excepción de los vinos espumosos).

Para mejor claridad de la definición nos podemos redirigir a los códigos NC mediante las consultas TARIC, y esto es lo que nos encontramos:

2204 – *Vino de uvas frescas, incluso encabezado; mosto de uva, excepto el de la partida 2009*

Para considerarse 2204 tiene que cumplir



- Grado alcohólico volumétrico adquirido $> 1,2 \text{ \% vol.}$ e $\leq 15 \text{ \% vol.}$, siempre que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación.
- Grado alcohólico volumétrico adquirido $> 15 \text{ \% vol.}$ e $\leq 18 \text{ \% vol.}$, siempre que se hayan obtenido sin ningún aumento artificial de su graduación y que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación.

2205 – *Vermut y demás vinos de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas*

Vinos espumosos

La misma Ley de impuestos especiales ya lo dice. Tendrán consideración de vinos espumosos, todos los productos clasificados en los códigos **NC 2204.10, 2204.21, 2204.29.10 y 2205**.

Como se puede ver en esta clasificación, concreta exactamente que códigos (dentro de los “generales”) son de vinos espumosos.

Al consultarlo en la base TARIC vemos:

2204.10 – *Vino espumoso.* (A partir de aquí se va desglosando y nos encontramos con muchas variedades)

2204.21 – *En recipientes con capacidad inferior o igual a 2l*

2204.29 – *Los demás*

2205 – *Vermut y demás vinos de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas*

Siempre que se cumpla

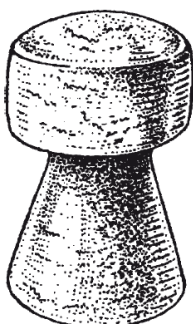


- Estén envasados en botellas con tapones en forma de champiñón sujetos por ataduras o ligaduras, o que tengan una sobrepresión debida al anhídrico carbónico disuelto igual o superior a 3 bares.
- Tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido $> 1,2\%$ vol., e $\leq 15\%$ vol., siempre que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación.

Cuando define como tiene que estar envasado “con tapones en forma de champiñón” (**Imagen 3**), aunque parezca una tontería, no lo es. Pues esto está regulado a nivel europeo. En el Diario Oficial de la Unión Europea se define.

FIGURA 7. Tapón en forma de champiñón

Para la aplicación de esta subpartida, solo se consideran tapones en forma de champiñón los tapones de corcho que respondan al dibujo siguiente, así como los tapones similares de plástico.



Fuente. Diario Oficial UE

Bebidas fermentadas tranquilas

Serán bebidas fermentadas tranquilas todos los productos clasificados en los códigos **NC 2204 y 2205**, que no se encuentren comprendidas en los anteriores grupos clasificados, así como los productos clasificados en el código **NC 2206**, a excepción de las bebidas fermentadas espumosas y de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza.

Ahora bien, se tratará de este tipo de bebidas en estos códigos siempre que cumplan con estos requisitos:



- Grado alcohólico volumétrico adquirido $> 1,2\%$ vol., e $\leq 5,5\%$ vol.
- Grado alcohólico volumétrico adquirido $> 5,5\%$ vol. e $\leq 15\%$ vol., siempre que el alcohol contenido en el producto proceda en su totalidad de fermentación

Una puntualización que debo hacer es que el código 2206 comprende todas las bebidas fermentadas, en excepción de las incluidas en los códigos 2203, 2204 y 2205. Así pues podemos incluir aquí productos como la sidra, perada, aguamiel, vino de pasas, vino de higos, de dátiles, de bayas, etc, (es decir los que resultan de la fermentación de zumos de fruta distintos del de la uva fresca), el sake o vino de arroz, la cerveza de jengibre y la de hierbas, etc. Con esto podemos ver que hay muchas variedades.

Bebidas fermentadas espumosas

Los productos incluidos en el código **NC 2206.00.91**, así como los otros comprendidos en los códigos NC 2204.10, 2204.21.10, 2204.29.10 y 2205 que no estén comprendidos en los anteriores arriba mencionados.

Como en todos los otros, para clasificarlos en estos códigos, tiene que cumplir unas condiciones.



- Estén envasados en botellas con tapones en forma de champiñón sujetos por ataduras o ligaduras, o que tengan una sobrepresión debida al anhídrido carbónico disuelto igual o superior a 3 bares.
- Tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido $> a 1,2 \% \text{ vol. } e \leq a 8,5 \% \text{ vol.}$
- Tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido $> a 8,5 \% \text{ vol. } e \leq a 15 \% \text{ vol.}$, siempre que el alcohol contenido en el producto proceda en su totalidad de fermentación.

Para concluir este apartado de determinación del ámbito objetivo de este impuesto, voy a concretar él porque de la importancia en cuanto al grado alcohólico máximo de los productos y de la fermentación.

Esta graduación tiene como finalidad excluir de dicho ámbito todas aquellas bebidas cuyo contenido alcohólico no proceda exclusivamente de la fermentación. La cuestión es importante dado que si a un vino o bebida fermentada, tal y como han sido definidas, se les añadiese alcohol de origen distinto de la fermentación, el producto resultante se incluiría en el ámbito objetivo del impuesto sobre productos intermedios, con la trascendencia fiscal que comporta y que más adelante se verá.

Cuando se dice “*proceda en su totalidad de fermentación*” quiere decir que el alcohol que se ha producido proviene solo del azúcar de la uva durante su transformación

6.2.2. Base Imponible

La base estará constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo de este impuesto, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20 Grados.

6.2.3. Tipos impositivos

La armonización comunitaria de los IIEE de Fabricación fue la que obligó a que diversos Estados miembros de la UE, que no lo tenían, introdujeran este impuesto en sus ordenamientos nacionales. Esta normativa pero, permitió establecer un tipo impositivo cero.

Pues haciendo uso de esta armonización, la LIE, con el fin de no agravar los problemas del sector vitivinícola en España, ha establecido un tipo impositivo de **0 € por hectolitro**, para todos los productos objeto de este impuesto.

6.2.4. Control establecimientos

En relación con los tipos de establecimientos que están sometidos a control por parte de la Administración Tributaria nos encontramos tanto con “fábricas” (bodegas) y depósitos.

Aunque la existencia del impuesto no va a implicar que nazca deuda tributaria alguna, los sujetos pasivos y otros obligados tributarios, están obligados a cumplir una serie de requisitos formales, tales como la inscripción en registro territorial para la obtención del correspondiente CAE, la expedición de determinada documentación para amparar la circulación del vino y las bebidas fermentadas, así como la llevanza de una contabilidad específica de los movimientos de estos productos según los establecimientos.

En relación con este impuesto nos encontramos con los siguientes tipos de CAE:

Fábricas

V1 Elaboradores de vino

V2 Elaboradores de vino que obtengan alcohol

F1 Elaboradores de otras bebidas fermentadas

F2 Elaboradores de otras bebidas fermentadas que obtengan alcohol

Actividades comerciales

V7 Depósitos fiscales de vinos y de otras bebidas fermentadas

OV Destinatarios registrados de vino y otras bebidas fermentadas

Instalación fábrica y controles

Las bodegas elaboradoras de vino y bebidas fermentadas tienen la consideración de fábrica. Los almacenes auxiliares a una bodega elaboradora de vino y demás bebidas fermentadas podrán considerarse como formando parte del establecimiento único que constituye la bodega elaboradora, a efectos de la inscripción en el registro territorial, siempre que se encuentren situados dentro de la misma provincia y no se realicen en ellos operaciones de fabricación.

- Obligaciones específicas de los fabricantes

Las primeras materias entradas en fábrica no pueden tener otro destino que el de su empleo en la elaboración de las bebidas que corresponden a la inscripción en el registro territorial, salvo autorización expresa de la oficina gestora.

Obligaciones formales

- Contabilidad reglamentaria

Como en todo establecimiento, para llevar un control del mismo es necesario el libro de contabilidad existencias. En las fábricas (bodegas) se lleva una contabilidad de los siguientes aspectos:

- De **primeras materias**, dónde se anotan las materias que entran (procedencia) y las que se utilizan.
- Del **proceso de elaboración**, se controlan las materias que entran en proceso y la cantidad de vino y bebida fermentada obtenida.
- De los **productos acabados**, dónde se puede ver el vino y bebidas fermentadas obtenidas en la fábrica y la cantidad de producto que sale de fábrica.

- Presentación declaraciones tributarias

Los fabricantes y titulares de depósitos tienen la obligación de presentar ante la oficina gestora dónde se encuentran inscritos, un resumen de las operaciones realizadas, es decir de los movimientos en el establecimiento.

Para el Impuesto sobre el vino y las bebidas fermentadas el modelo establecido es el **MODELO 553 - Resumen trimestral de movimientos en fábricas y depósitos fiscales**.

Al ser el tipo impositivo cero, no existe una declaración para la liquidación del Impuesto.

6.3. IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS INTERMEDIOS

Al igual que el Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas, este también es un impuesto que fue introducido en el sistema fiscal español, a partir del 1 de enero de 1992, como consecuencia de la armonización comunitaria de los Impuestos Especiales de Fabricación. Pero, con una diferencia, y es que estos ya se gravaban con un impuesto especial, aunque no específico para estos en concreto, sino que el impuesto que se aplicaba era el que recaía sobre el alcohol y las bebidas derivadas, pues entonces los productos intermedios tenían la consideración de bebidas derivadas.

Los productos intermedios son unas bebidas alcohólicas en las que el alcohol que contiene no se ha obtenido por fermentación (caso contrario del Vino), o al menos no todo el alcohol que contiene tiene ese origen.

La clasificación de estos productos resulta difícil por lo que es muy importante aclarar su ámbito objetivo.

6.3.1. Ámbito Objetivo

Tienen la consideración de productos intermedios, todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2% vol., e igual o inferior a 22% vol., clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206.

Estos mismos códigos también se definen para la determinación del vino y la cerveza, por lo que, en la definición de este ámbito objetivo se dice expresamente lo siguiente: ***“que no estén comprendidos dentro del ámbito objetivo del impuesto sobre la cerveza, ni en el del Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas”***.

Por lo tanto, para diferenciarlos tendremos que ver en cada caso, si el código NC en concreto cumple unas u otras características, para así poderlo clasificar correctamente.

Pero para entenderlo mejor:

NC 2204, 2205 y 2206
+
Alcohol

Todos esos productos comprendidos en estos códigos que se les añade alcohol

Algunos ejemplos de estos productos son:



Vermut



Jerez



Manzanilla



Amontillado



Oporto



Mistela

6.3.2. Supuestos de no sujeción i denominación de Origen

En España existen una serie de productos que, son productos intermedios, pero no se someten a la tributación de este impuesto y por este motivo se les denomina “de no sujeción”.

Pues bien estos productos son los que cuentan con la denominación de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta, y los cuales precisan de pequeñas cantidades de alcohol.

Pero como siempre, hay algunas consideraciones y esta es: no estará sujeta al impuesto sobre productos intermedios la fabricación de estos productos con las denominaciones mencionadas, cuando la adición de alcohol se efectúe en una cuantía tal que su grado alcohólico volumétrico **no aumente en más del 1% vol.**

6.3.3. Base imponible

La base imponible está constituida por el volumen de producto comprendido dentro del ámbito objetivo de este impuesto, expresado en HL de producto acabado a la temperatura de 20 ° C.

6.3.4. Tipo impositivo

Hasta el 31 de diciembre de 1996 estos productos estaban sometidos en España al mismo tipo de gravamen cualquiera que fuera su graduación alcohólica.

A partir de entonces se establecen tipos impositivos distintos a los productos intermedios según la graduación:

- Productos intermedios con grado alcohólico volumétrico adquirido < 15% vol. **33,32 € por HL**
- Los demás >15 %vol. **55,53 € por HL**

En Canarias también existe este impuesto, pero su tipo impositivo es inferior: **26,09 € y 43,47 €** respectivamente.

6.3.5. Control establecimientos

Con los productos intermedios se tiene un control muy riguroso debido a que muchos de los fabricantes intentan hacer pasar estos productos por vino o bebidas fermentadas a fin de no pagar ningún impuesto, ya que como hemos visto el Impuesto sobre el Vino es cero, y en cambio para los productos intermedios el tipo impositivo en comparación es mucho más.

En cuanto a estos productos, los establecimientos que nos podemos encontrar con los respectivos CAE son:

Fábricas

- B9 Elaboradores de productos intermedios destinados de los comprendidos en B0
- B0 Elaboradores de productos intermedios en régimen especial
- B2 Elaboradores de productos intermedios que obtengan alcohol

Actividades comerciales

- M7 Depósitos fiscales de productos intermedios

Instalación fábrica y controles

Para poder realizar correctamente la actividad y cumplir con las normas reglamentarias particulares de gestión, es importante conocer los aspectos/características que se establecen para ello.

Primero de todo, en las fábricas de productos intermedios pueden existir almacenes auxiliares siempre y cuando se hayan inscrito también en el Registro Territorial, y se encuentren situados dentro de la misma provincia y no se realicen operaciones de fabricación.

Entre estos almacenes auxiliares y la fábrica existe circulación de producto, pero ésta a diferencia de la circulación comunitaria no precisa ir amparada con un documento de acompañamiento. Solo es necesario un documento interno de la empresa, siempre cumpliendo las instrucciones que se dictan al efecto por la oficina gestora.

Obligaciones formales

- **Contabilidad existencias**

Requisito imprescindible para llevar el control del establecimiento y forma de control también para la administración tributaria en sus intervenciones e inspecciones.

Los libros obligatorios son los mismos que en el caso de las bodegas elaboradoras de vino, y se anota de la misma forma:

- De **primeras materias**
- De **productos en proceso de elaboración**
- De **productos elaborados**

Gracias a estos libros la administración puede conocer todo el volumen de producto que se está elaborando y el que ya ha salido de fábrica para su consumo.

En cuanto a las existencias, otro punto que la administración controla mucho es la existencia de diferencias (tanto en más como en menos) en relación al grado alcohólico volumétrico adquirido y por las cuales supone una infracción con su correspondiente sanción. También la existencia de diferencias en primeras materias, distintas del alcohol y las bebidas derivadas, que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente

Las sanciones consisten en una multa pecuniaria proporcional del 100 % de la cuota que correspondería a la diferencia, expresada en HL de alcohol puro y se le aplica el tipo impositivo de alcohol y las bebidas derivadas, que es mucho más alto como se verá en el siguiente apartado.

- **Declaraciones tributarias**

En complementación de los libros y para controlar los movimientos que se efectúan, es decir saber dónde se destinan los productos, de dónde provienen, etc, se establece también una declaración de operaciones para las fábricas y depósitos fiscales de productos intermedios. La cual tendrá que coincidir con los movimientos de los libros.

El modelo de ***Declaración de operaciones para el Impuesto sobre Productos Intermedios*** es el **MODELO 555**.

6.4. IMPUESTO SOBRE ALCOHOL Y BEBIDAS DERIVADAS

Este impuesto es el más importante de todos los impuestos sobre las bebidas alcohólicas, desde el punto de vista de la recaudación, como consecuencia de los altos tipos impositivos que tiene establecidos. Pero si lo miramos desde el punto de vista del volumen de alcohol puro ingerido por los españoles en forma de bebidas alcohólicas, las bebidas derivadas ocupan un sitio inferior, siendo precedidas por el vino y la cerveza.

Este impuesto somete a tributación al alcohol, como tal, así como el contenido en las bebidas derivadas de alcoholes naturales (destilados, aguardientes, licores, etc.).

En los siguientes apartados se explican los principales aspectos del impuesto.

6.4.1. Ámbito objetivo

La definición de Alcohol según la Ley es: El alcohol etílico o etanol clasificado en los códigos **NC 2207** o **NC 2208**.

Por lo tanto, lo primero que tenemos que hacer es ir a buscar la definición de estos códigos según la nomenclatura combinada

2207- *Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado volumétrico superior o igual al 80% vol; alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación.*

2208- *Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico inferior al 80% vol; aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas.*

Ahora con estas dos definiciones ya podemos definir el ámbito objetivo de este impuesto:

- Todos los productos con un grado alcohólico > 1,2% vol. Clasificados en los códigos NC 2207 y 2208.
- Los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con grado alcohólico superior > 22% vol.
- El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.
-

6.4.2. Base imponible

La base imponible de este impuesto está constituida por el volumen de alcohol puro a la temperatura de 20°C, expresado en HL, contenido en el producto.

Como se puede ver, este es el único impuesto en que los productos son gravados proporcionalmente al alcohol que contienen. Por lo que, a una bebida de 40% vol. le corresponde el doble de cuota que a otra cuya graduación es de 20%vol.

6.4.3. Tipo impositivo

En la actualidad el tipo impositivo es de **830,25 €/HL** de alcohol puro, por lo que hace la Península y las Islas Baleares. Pero en Canarias, el tipo impositivo establecido es mucho inferior, 649,66 €/HL de alcohol puro.

Como se ha podido observar, en comparación con los otros tipos impositivos establecidos para los productos sujetos al impuesto especial del alcohol, este impuesto sobre las bebidas derivadas es muy superior, pues aquí se puede pensar que este impuesto es el más coherente de todos los que recaen

sobre el consumo de bebidas alcohólicas, si en realidad tal consumo se considera nocivo y lo que se pretende es desincentivarlo.

En este punto es importante remarcar un aspecto: existen tipos impositivos más reducidos, en el marco de los regímenes especiales de destilación artesanal⁸ y de cosechero⁹, pues así lo establece la normativa comunitaria.

Este tipo impositivo de 830,25 €/hl se aplica tanto:

Alcohol etílico



Todas las bebidas derivadas



EJEMPLO 4: Cálculo Impuesto a liquidar

Tenemos 12 botellas del producto Whisky y queremos saber cuánto tendríamos que pagar por este impuesto sobre el alcohol.

Las botellas tienen una capacidad de 0,70 Litros, y una graduación alcohólica del 43%.

Primero tenemos que ver qué cantidad total tenemos:

$$12 \text{ botellas} \times 0,70 \text{ litros} = 8,40 \text{ Litros en total}$$

Como bien se define en la base imponible de este impuesto, la cantidad se expresa en HL y por el volumen de alcohol puro.

Pasamos la cantidad a HL:

$$8,40 / 100 = \mathbf{0,084 \text{ HL}}$$

Y ahora solo sobre el contenido de alcohol puro.

La graduación es del 43%, por lo tanto:

$$0,084 \times 43\% = \mathbf{0,03612 \text{ HL}}$$

Ahora ya podemos aplicar el tipo impositivo que es 830,25:

$$0,03612 \times 830,25 = \mathbf{29,99}$$

Por lo tanto, por solo 12 botellas de esta bebida, pagaremos en concepto de impuesto sobre alcohol 29,99 €.

Fuente. Elaboración propia

6.4.4. Elaboración

El alcohol etílico se puede obtener mediante diferentes operaciones, pero la fermentación es el método más usual y conocido.

Este proceso de fermentación se puede conseguir por la utilización de todo tipo de azúcares, como pueden ser por ejemplo la glucosa, la fructosa, la sacarosa, el almidón, etc, para obtener como producto final el alcohol en forma de etanol, es decir alcohol etílico.

Con esto quiero decir que, a través de una manzana, cereza, es decir frutas en general o bien también por patatas, se puede obtener alcohol si se dejan fermentar.

Para entender de una forma rápida y fácil como se obtiene el alcohol, la explicación básica es la siguiente:



La melaza es el subproducto que aparece del azúcar, el cual se ha convertido en un líquido denso y viscoso. Es el licor producido de los desechos y lo que se utiliza como materia prima en la fermentación alcohólica.

Esta para poderla trabajar se tiene que diluir con agua para obtener la correcta densidad.



La melaza una vez diluida, se coloca en unos tanques especiales para que fermente, junto con la presencia de levadura que se le añade, la cual provoca que el azúcar se transforme en alcohol, y al mismo momento se produce el desprendimiento de anhídrido carbónico, es decir dióxido de carbono.



De las cubas de fermentación, el alcohol obtenido pasa a las columnas de destilación a través de tuberías las cuales aplican calor.

Lo que hacen estas columnas es separar las diferentes sustancias, es decir, por un lado se obtendrá el etanol y en las otras, sustancias residuales, como agua, metanol, etc.

6.4.5. Control actividades

Como ya he explicado, determinados establecimientos y actividades, antes de iniciar el ejercicio de su actividad deben inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora de impuestos especiales correspondiente en función de la ubicación geográfica del establecimiento.

Con el alcohol y las bebidas derivadas nos encontramos con los diferentes códigos de actividad y establecimiento (CAE):

Fábricas

- A1 Fábricas de alcohol
- B1 Fábricas de bebidas derivadas
- DA Destiladores artesanales
- EC Fábricas de extractos y concentrados alcohólicos

Actividades comerciales

- A7 Depósitos fiscales de alcohol
- AS Depósitos fiscales para almacenamiento exclusivo de alcohol envasado sin desnaturalizar
- AT Almacenes fiscales de alcohol
- B7 Depósitos fiscales de bebidas derivadas
- BT Almacenes fiscales de bebidas derivadas
- DT Detallistas de alcohol totalmente desnaturalizado
- E7 Depósitos fiscales de extractos y concentrados alcohólicos
- GR Gestores de residuos alcohólicos
- OA Destinatarios registrados de alcohol

OE Destinatarios registrados de extractos y concentrados alcohólicos

Otros establecimientos y actividades

B6 Plantas embotelladoras de bebidas derivadas

Usuarios

A2 Centros de investigación

A6 Usuarios de alcohol totalmente desnaturalizado

A9 Industrias de especialidades farmacéuticas

A0 Centros de atención médica

AC Usuarios con derecho a devolución

AV Usuarios del alcohol parcialmente desnaturalizado con desnaturalizante general

AW Usuarios de alcohol parcialmente desnaturalizado con desnaturalizante especial

AX Fábricas de vinagre

Para este tipo de actividad, como usuario del alcohol, se tienen en cuenta muchos aspectos, puesto que según el destino que se le da a este uso, puede estar exento de pagar impuestos o no. Por lo tanto se tienen que definir las exenciones que nos podemos encontrar con el uso del alcohol.

Estos supuestos de exención en el marco del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, tiene el fin de eximir del impuesto el alcohol, cuando este NO sea objeto de consumo humano por ingestión.

Es por esto, por el hecho de poder gozar de una exención, que se controlan aún más estos tipos de establecimientos y actividades.

Por lo tanto, en relación a este alcohol, se encuentran exentas estas operaciones:

- ***La fabricación e importación de alcohol que se destina a ser totalmente o parcialmente desnaturalizado, para ser después utilizado en un fin distinto del consumo humano por ingestión.***

En los supuestos de importación, el derecho a la aplicación de esta exención se acreditará con la tarjeta CAE correspondiente conforme consta inscrito en el Registro Territorial del establecimiento de destino.

Esta operación de desnaturalización se puede efectuar en origen, en la misma aduana o en un establecimiento autorizado para ello.

- ***La fabricación e importación de alcohol que se destina a la fabricación de medicamentos.***

La exención queda condicionada a la distribución del medicamento como especialidad farmacéutica.

Además, para poder disfrutar de esta exención, se exige también que el medicamento incorpore otros componentes distintos del alcohol, así como que los titulares de los laboratorios farmacéuticos soliciten su inscripción en el registro territorial correspondiente (clave A9) adjuntando a la solicitud una memoria donde se explique detalladamente los procesos en que interviene el alcohol así como los medicamentos resultantes de estos procesos y su número de registro como especialidad farmacéutica.

La circulación de estos productos (especialidades farmacéuticas) que contienen alcohol no está sujeta a ningún requisito formal, a diferencia de las otras circulaciones de productos sujetos al impuesto especial, que precisan ir con el documento EMCS.

- ***La fabricación e importación de alcohol que se destina a su utilización en centros de atención médica.***

Para obtener alcohol exento en los centros de atención médica, para utilizarlo en fines sanitarios, los directores de estos deben solicitar su inscripción en el registro, adjuntando una memoria descriptiva de las necesidades y provisiones de consumo.

El alcohol recibido solo se puede utilizar dentro del centro respectivo y bajo la responsabilidad de su director.

- ***La fabricación de alcohol en centros oficialmente reconocidos, con fines exclusivamente docentes o científicos, siempre que no salga de los mismos.***

El alcohol o productos alcohólicos obtenidos sólo se pueden emplear en las prácticas o experimentos propios de estos centros.

En el caso de que el alcohol obtenido tenga que salir del establecimiento, sea cual sea su destino, la persona competente (director) debe ponerlo de inmediato conocimiento a la oficina gestora donde se encuentra inscrito, para que esta proceda a la expedición del documento de circulación que la amparará, y efectuará también la liquidación del impuesto si corresponde.

- ***La fabricación e importación de alcohol que se destine a la investigación científica.***

En esos centros donde el alcohol sea necesario para realizar pruebas, que puede ser un centro de estudio de medicina legal, etc., estarán exentos de pagar por este impuesto del alcohol siempre y cuando estén inscritos en registro territorial correctamente y tengan tarjeta CAE A2.

Para la obtención de la misma, es necesario especificar el fin a que se va a destinar el alcohol recibido y la forma en que participa en el proceso, así como la cantidad de alcohol que se considera necesaria, una provisión.

Instalación fábrica de alcohol y controles

En las fábricas de alcohol, los diversos elementos de los aparatos de producción se tienen que montar en emplazamientos fijos, de forma que puedan comprobarse todas sus conducciones de entrada y salida y acondicionados para poder ser precintados.

En la imagen se puede visualizar esta estructura de producción.

En el proceso de fabricación hemos visto que el alcohol se almacena en depósitos. Estos deben hallarse cubiertos oficialmente con indicación de su capacidad en litros, de forma visible e indeleble (que no se pueda borrar) y provista de un tubo a nivel y escala graduada.

Estos requisitos se establecen a efectos de control para la intervención e inspección, para que puedan medir desde fuera la cantidad de alcohol que se contiene en los depósitos.

Además, para este control, todos los aparatos que producen alcohol tienen que estar provistos de contadores, los cuales se instalan en condiciones que puedan ser precintados y de forma que no se pueda interrumpir su libre funcionamiento en el paso continuo de alcohol a través de ellos.

Hay una peculiaridad en cuanto a las fábricas de alcohol, y es que las fábricas con graduación inferior a 90% vol. están obligadas a trabajar en régimen de depósito precintado.

Estos depósitos tienen que tener una capacidad suficiente para almacenar la cantidad de alcohol producido en siete días de trabajo. Y las tuberías que conducen el producto hasta el depósito, bridas,



llaves y las bocas de los depósitos son precintadas por el servicio de intervención. De este modo, el alcohol que se fabrica en este régimen específico no puede ser extraído sin previa autorización de esta intervención, la cual es la única que puede proceder al desprecintado y verificar la operación o bien autorizar al interesado a efectuarlo el mismo.

- Cuando existe alguna incidencia en estas instalaciones se tiene que comunicar y el interventor competente precinta el depósito.

Estas incidencias se comunican a través del modelo 509 (**Figura 8**) establecido reglamentariamente.

FIGURA 8: Modelo 509. Parte de Incidencias

 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA	 Agencia Tributaria Oficina Gestora de Impuestos Especiales	Impuestos Especiales de Fabricación	Modelo 509
	(1) Código D	Parte de Incidencias	

(2) Identificación	Espacio reservado para la etiqueta identificativa				
	NIF	Apellidos y nombre o razón social			
	Domicilio		Número	Teléfono	
	Municipio y Provincia		Código postal		

Fuente. Agencia Tributaria – Sede electrónica

Puede haber distintas incidencias, y cada una de ellas es objeto de una declaración independiente:

- Falta de inicio de las operaciones.
- Interrupción de las operaciones de trabajo.
- Reanudación de las operaciones de trabajo.
- Cancelación de las operaciones de trabajo.

Las fábricas de alcohol, a diferencia de las otras que hemos visto tienen más características y requisitos que deben cumplir para poder funcionar correctamente. Algunos de estos requisitos son:

- Estas tienen que funcionar **sin interrupción** durante las veinticuatro horas del día.
- Si el fabricante quiere acogerse al **descanso dominical o de días festivos**, lo tiene que manifestar expresamente en su declaración, con indicación de la fecha y horas que se van a interrumpir y cuando se va a proceder a la reanudación de las operaciones en la fábrica.
- El período que se señala en la declaración no puede ser inferior a dos días de trabajo, o bien al tiempo necesario para obtener 25.000 litros de alcohol absoluto.
- Cuando **finaliza el período de actividad**, el fabricante debe enviar por vía telemática a través del portal de la sede electrónica de la Agencia Tributaria, un parte de resultado de operaciones de trabajo (modelo 520), dirigido al servicio de intervención.
- No se permite el uso de aparatos portátiles para la destilación del alcohol.
- Los fabricantes de alcohol pueden envasar estos productos dentro del mismo recinto de la fábrica.

Obligaciones formales

- Contabilidad existencias

Los libros de control existencias son un requisito en los diferentes tipos de establecimiento que se han descrito, por lo que todos y cada uno de ellos tienen que llevar un control contable del alcohol que entra, se utiliza y si procede, el que sale.

Por lo tanto, en cualquier de los establecimientos en el que se utilice alcohol totalmente o parcialmente desnaturalizado, se llevará un libro de control de existencias, es decir un libro-registro en el que diariamente se tiene que anotar el alcohol que se recibe y la fecha de uso.

En los laboratorios farmacéutico se lleva un sistema contable, donde se registra el alcohol recibido, el incorporado en el medicamento, y el consumido en los procesos de obtención de los medicamentos.

En el centro sanitario se llevará un libro de contabilidad existencias del alcohol recibido, donde se debe anotar día de recepción del mismo y en como salida el alcohol utilizado.

Pero sobretodo se lleva un control muy riguroso sobre las fábricas que producen el alcohol, y por esto hay diferentes libros de contabilidad de existencias:

- Libro de **primeras materias**: Se anotan las entradas de materia prima o las obtenidas en la fábrica, justificándolas con el documento que corresponda (EMCS, albarán, etc) y las salidas de las mismas que se incorporan en el proceso de fabricación de alcohol
- Libro de **fabricación**: dónde se debe reflejar el alcohol obtenido, con su graduación, volumen alcohol puro, etc y se tiene que separar según la clase de alcohol que se trate. Así mismo, el alcohol salido de fábrica junto con la referencia del documento que acompaña la circulación de este y anotando su destino según tratamiento fiscal (Suspendivo, Exento, Normal)
- Libro de **desnaturalizante**: para controlar el tipo de desnaturalizante recibido y proveedor de este, y las salidas correspondientes de cada operación de desnaturalización que se realiza.
- Libros **auxiliares**: Sirven para un mejor control de las operaciones intermedias.

Instalación fábrica de bebidas derivadas y controles

En toda fábrica que se producen bebidas derivadas, la materia prima que entra solo puede ser alcohol, extractos o concentrados alcohólicos.

Estas bebidas se pueden obtener por diferentes procesos de elaboración. Los tres más comunes son:

- **Elaboración en frío**: la obtención de bebidas derivadas bien sea por disolución o mezcla con esencias u otras sustancias aromáticas, autorizadas, o bien por maceración de materias vegetales.
- **Elaboración por añejamiento**: se comprende en este apartado la obtención de bebidas por envejecimiento de productos alcohólicos en vasijas de madera, con capacidad marcada en litros y provistas del sistema de medición correspondiente.
- **Elaboración por procedimientos mixtos**.

En cuanto a las instalaciones de fábrica de bebidas derivadas, también nos encontramos con plantas embotelladoras independientes de estas bebidas, es decir establecimientos dónde la actividad principal y única es la de embotellar esta clase de bebidas. También deben inscribirse en el Registro Territorial para obtener el CAE B6.

Lo que caracteriza este establecimiento es que solo puede recibir las bebidas derivadas con el impuesto devengado, a diferencia de todos los otros, donde se puede recibir en régimen suspendivo. Además, sin

aplicación de exenciones y no pueden someter las bebidas a ninguna operación que no sea la del embotellado.

Dentro de este ámbito del alcohol y las bebidas derivadas, otro establecimiento sujeto a control es la fábrica de extractos y concentrados alcohólicos.

Esta actividad en concreto, tiene que constituir una actividad independiente de la de fabricante de bebidas derivadas. Solo cuando la obtención de estos extractos y concentrados, se produzca en el mismo establecimiento, por estar incorporados en el proceso para la obtención de las bebidas, podrá realizarse conjuntamente.

Otra característica de esta fábrica, es que el alcohol o bebidas alcohólicas, se tienen que recibir en régimen suspensivo.

Obligaciones formales

- **Contabilidad existencias**

Para este tipo de establecimientos, fábrica de bebidas derivadas, planta embotelladora y fábrica de extractos y concentrados, los libros de contabilidad de existencias que se tienen que llevar, para el control de la actividad son:

Para las fábricas;

- Libro de **primeras materias**: como entrada en el libro, es muy importante anotar los alcoholes, bebidas derivadas y demás productos alcohólicos que entran en la fábrica, indicando la referencia del documento que ha acompañado la circulación, el proveedor del producto, la graduación y el alcohol puro que contiene. Y como salidas, se deben reflejar diariamente las cantidades de primeras materias que pasan al proceso de elaboración.
- Libro de **productos elaborados**: Se anotan las bebidas derivadas elaboradas cada día, separadas por epígrafe, clase y graduación, totalizando por el alcohol puro que contienen. Las salidas de la fábrica se reflejan por expediciones, indicando la fecha de salida y el documento de acompañamiento que corresponda, con la clase de bebida que se trata, graduación y alcohol puro. Es muy importante en las salidas indicar el trato fiscal que se le aplica según el destino (Régimen normal, Suspensivo, Exento).

Para la planta embotelladora;

- Libro de **bebidas derivadas recibidas**.
- Libro de **movimiento de bebidas derivadas embotelladas**.
-

- **Declaraciones tributarias**

Dentro del ámbito del alcohol y las bebidas derivadas, los depositarios autorizados, es decir tanto titulares de fábricas como de depósitos fiscales, tienen la obligación de presentar dentro del período de liquidación que les corresponda (mensual o trimestral), unas declaraciones de operaciones, sujetas a modelo establecido por el Ministerio de Hacienda y Economía, así como el ingreso correspondiente de las cuotas liquidadas.

Para controlar todas las operaciones que se realizan en los distintos establecimientos, se tienen que presentar:

- **MODELO 557 –Declaración de operaciones en fábricas y depósitos fiscales de bebidas derivadas.**
- **MODELO 554 – Declaración de operaciones en fábricas y depósitos fiscales de alcohol.**

- **MODELO 563 – Declaración – liquidación del Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas.**
- **MODELO 559 – Declaración – liquidación para Regímenes de destilación artesanal y cosechero.**

6.4.6. Marcas fiscales

Solo las bebidas derivadas, en cuanto a los productos sujetos al impuesto sobre el alcohol, y solo cuando circulan fuera del régimen suspensivo, con destino dentro del ámbito territorial interno, siempre y cuando no sea una planta embotelladora independiente, tienen que ir en envases o recipientes que estén provistos de una precinta de circulación¹⁰ u otra marca fiscal.

Pero hay alguna que otra excepción en cuanto la adhesión de las precintas. Pues no precisan ir provistos de ninguna marca fiscal esos envases con capacidad no superior a 0,5 L y cuya graduación no exceda del 6% vol., y también todos los envases de hasta 1 decilitro, sin importar la graduación que tengan.

La regularización a que están sometidas estas bebidas en cuanto a las precintas, es muy estricta y controlada. Reglamentariamente se establece cómo se deben adherir en los recipientes: *Las precintas se adherirán sobre sus tapones o cierres, en forma que no puedan ser abiertos sin romperlas.*

Para la obtención de estas, hay establecido un sistema, así se puede controlar el suministro que se hace, las cantidades que se solicitan, etc. Los interesados, tienen a su disposición el Modelo 517 – Petición de marcas fiscales (**Figura 9**), a través del cual solicitan la cantidad de precintas que necesitan.

FIGURA 9. Modelo 517 – Petición Precintas

 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA	Agencia Tributaria Administración de Aduanas e I.L.E.E.	Impuestos Especiales de fabricación Existencias y petición de marcas fiscales a la Oficina Gestora de Impuestos Especiales	Modelo 517
Código (1)			

(2) Peticionario	NIF	CAE	CAR
	Apellidos y nombre o razón social		
	Domicilio	Número	Teléfono
	Municipio	Provincia	

(3) Existencias y petición	Clave	Capacidad	Enviadas a		Existencias en el establecimiento		Petición
			Origen	P. Embotelladora	Sin colocar	Colocadas	

Fuente. Agencia Tributaria – Sede electrónica

Controles y recuentos

Para llevar a cabo este control de precintas, al menos una vez al año los servicios de inspección o intervención, realizan recuentos de precintas en aquellos establecimientos dónde han sido entregadas.

Aunque, independientemente, en cualquier momento la oficina gestora puede desarrollar todos los controles que considere necesarios para comprobar la situación de las precintas y verificar que cumplen todos los requisitos.

Por lo tanto, todo establecimiento que tenga a su disposición precintas para las bebidas derivadas, tiene que tener en cuenta varios factores para el control.

El primero de ellos y más importante, es llevar un libro de contabilidad para las precintas, que tiene que contener:

- Libros de **marcas fiscales**: dónde se tienen que reflejar todas las precintas recibidas, por tipos, y las que se van adhiriendo a los recipientes o envases.
- Libros de **envases precintados**: indicando los envases a los que se les ha adherido la precinta en el propio establecimiento, y si procede, los que se reciben con las precintas ya adheridas. También se anotan todos los envases que salen del establecimiento con precinta, indicando su régimen fiscal, y haciendo referencia al CAE del establecimiento de destino.

Con estos libros, la Intervención puede realizar las comprobaciones pertinentes con el stock físico de precintas que haya en el establecimiento.

En cuanto a estos controles, los interventores tendrán que tener en consideración algunos aspectos como:

- Las precintas que se han destruido bajo control de la Administración. Ya que estas se pueden dar de baja en contabilidad.
- Todas aquellas que se devuelven por estar deterioradas, procediéndose a su destrucción posterior.
- Las que representen el 0,5 % de las utilizadas, aunque no puedan presentarse para su destrucción.
- Las que se acrediten que hayan sido destruidas por caso fortuito o fuerza mayor siempre que la destrucción haya sido comunicada inmediatamente a la oficina gestora y con anterioridad a la realización del recuento por parte de la Intervención.

Cuando, al efectuarse los recuentos de marcas fiscales en los establecimientos, se detecte la falta de precintas, superior al 0,5 por 1.000 de las utilizadas, esto supondrá una multa equivalente al 150 % de las cuotas que resultarían de aplicar el tipo impositivo vigente, al volumen de alcohol puro correspondiente a la cantidad de bebidas derivadas cuya circulación pudiera haber sido amparada con las precintas.

7. ANALISIS RECAUDACIÓN IMPOSITIVA

La recaudación es un ejercicio muy importante en la Administración tributaria, y forma parte de las actividades administrativas que tienen por objeto la aplicación de los tributos.

Aunque la finalidad del Impuesto Especial sobre el alcohol sea una finalidad NO recaudatoria, pues este se establece como impuesto sobre el consumo para frenarlo, está claro que sí que se constituye como un aspecto característico, pues al fin y al cabo, los ingresos provenientes de este impuesto se destinan directamente a los fondos para el Tesoro Público.

La aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, se realiza a través de una serie de actividades, tales como:

- La gestión, inspección y recaudación de los tributos de su competencia, que en este caso son los Impuestos Especiales.
- La recaudación de ingresos propios de la Unión Europea
- La gestión aduanera y la represión de contra-bando, así como la seguridad en la circulación.

Por ello, es importante conocer cómo se implica la Agencia Tributaria en la recaudación de los diferentes Impuestos, y en concreto, el Impuesto objeto de este estudio, el Impuesto Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

En los apartados que siguen, se analizan los órganos capacitados para intervenir en esta recaudación, algunas de las características y un pequeño análisis de la evolución de esta en los últimos años, visualizando así el impacto que tiene sobre la economía actual.

7.1. RECAUDACIÓN

Para poder analizar la recaudación y sus consecuencias, primero se tiene que tener claro que significa, aunque sea una definición básica de la misma:

“La recaudación consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago”

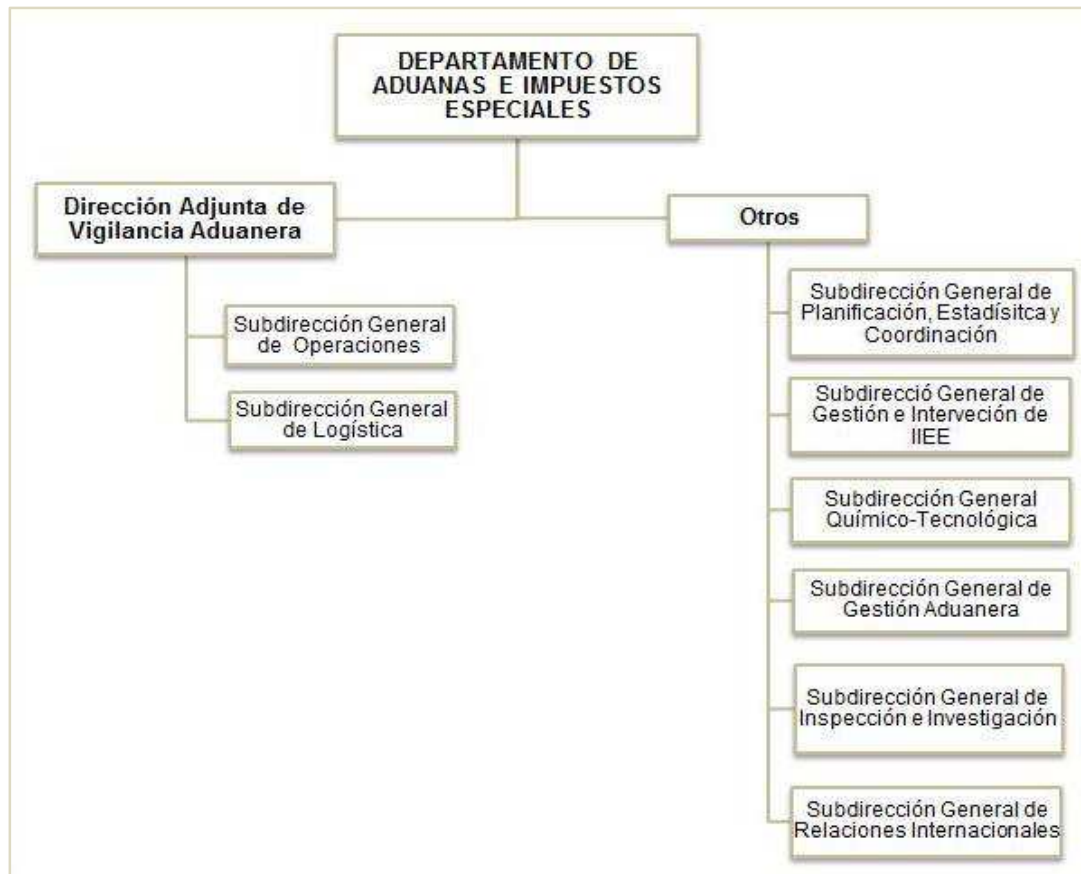
Esta función administrativa recaudatoria es llevada a cabo por la totalidad de las Administraciones tributarias, y esto quiere decir por la Administración estatal, la autonómica y la local

7.1.1. Órganos competentes

Primero es importante puntualizar que existen dos tipos de servicios en el ámbito de Aduanas e Impuestos Especiales: Los servicios centrales (Madrid) y los servicios territoriales (según CCAA, provincias, etc.). Es importante reconocerlos, ya que, según qué trámites se dirigirán a la Administración central o a la regional.

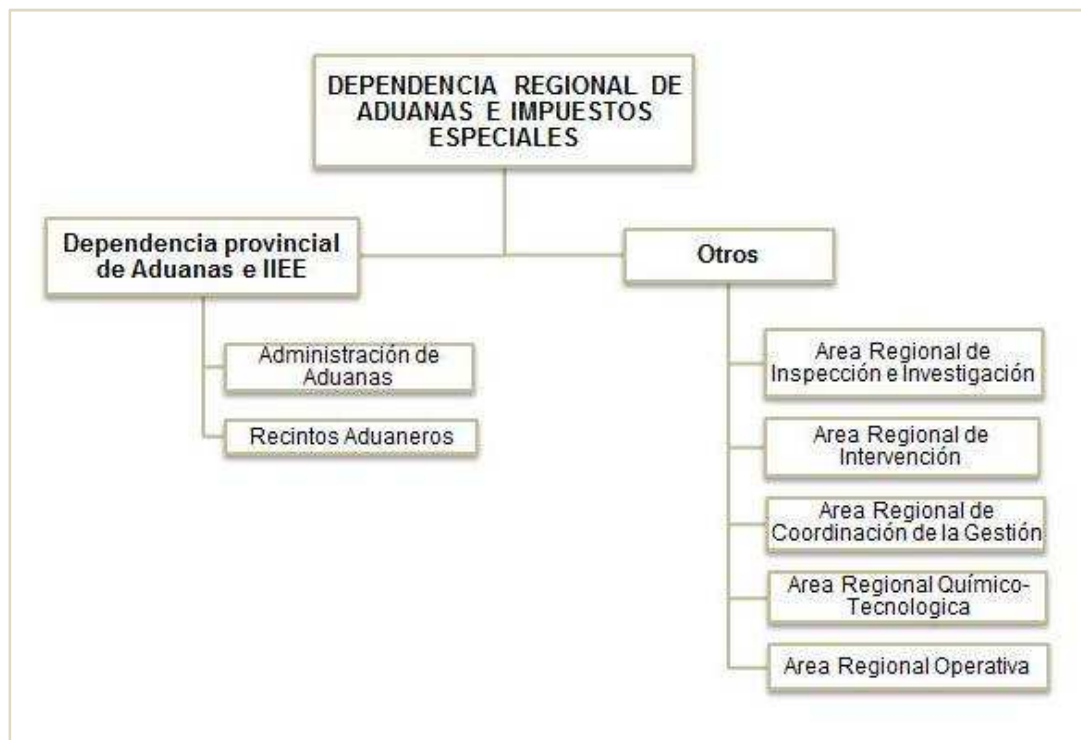
Para distinguirlos y ver que órganos comprenden cada una de la Administraciones, es mejor mediante la visualización de los organigramas correspondientes a los Servicios centrales (**Figura 10**) y el de los Servicios territoriales (**Figura 11**).

FIGURA 10: Servicios Centrales



Elaboración Propia con datos AEAT

FIGURA 11: Servicios Territoriales



Elaboración Propia con datos AEAT

Órganos de recaudación

Entre los órganos, a los cuales se les atribuyen competencias en materia de recaudación, se distinguen los siguientes:

- En cuanto a los órganos centrales: El Departamento de Recaudación de la AEAT, que es el Centro Directivo. También son órganos con competencia nacional el titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y, dentro de esta, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios.
- Por lo que hace los órganos territoriales: Las Dependencias Regionales y las Administraciones de Aduanas e Impuestos especiales. Se puede decir que coinciden con el ámbito regional de las Delegaciones Especiales, provincial de las Delegaciones, y zonal de las Administraciones de la AEAT.

Junto a estos órganos administrativos hay que destacar que también intervienen en la recaudación las Entidades de crédito, aunque la normativa se encarga de aclarar que esta intervención no las convierte en órganos de recaudación y que, por los tanto, no pueden tomar decisiones en los procedimientos correspondientes.

7.2. DEVOLUCIONES Y SANCIONES

Estos dos aspectos son importantes, pues se tienen en consideración en cuanto a la recaudación impositiva por el impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

Las devoluciones se restarán a la **recaudación tributaria bruta**, que está formada por los ingresos efectivamente realizados en el período, con independencia de cómo hayan sido ingresados, del origen de la obligación y del presupuesto al que correspondan, y que nos dará la **recaudación tributaria líquida o neta**.

Las sanciones, significarán más ingresos a favor de la Agencia Tributaria.

7.2.1. Devoluciones

Hay que tener en cuenta que en el ámbito de cada Impuesto Especial de Fabricación de los que hemos visto, se disponen supuestos por los cuales estos tienen derecho a la devolución del Impuesto en concreto que corresponda, cumpliendo siempre las condiciones reglamentarias establecidas.

Todos los operadores que pueden solicitar la devolución del impuesto, tienen que tener en cuenta que el importe de las cuotas que se devuelven será el mismo que el de las cuotas soportadas. Además, para que las oficinas gestoras procedan a la devolución, se tiene que haber satisfecho el impuesto cuya devolución se solicita, y para acreditarlo es necesario presentar como prueba:

- Factura en que conste la repercusión del impuesto.
- Albarán de circulación o documento de acompañamiento.
- Asiento contable acreditativo de la inclusión en la base imponible del impuesto, cuando se trate de ventas a distancia efectuadas por depositarios autorizados.
- Justificantes de haberse efectuado el pago del impuesto, a través de los modelos de liquidación (Modelo 563, 561, etc).
- El documento de despacho aduanero de exportación (DUA), solo para los casos de exportación.

Como se puede ver, la obligación por parte de los operadores a presentar declaraciones de operaciones y declaraciones-liquidaciones, permite a la Agencia Tributaria tenerlo todo bajo control, y saber en todo momento que contribuyentes están cumpliendo con sus obligaciones y cuáles no.

Así mismo, con los documentos de acompañamiento establecidos reglamentariamente, también se puede comprobar que las cantidades de producto que circulan, son las que realmente se están declarando. Y con esto, la Administración sabe perfectamente que cuotas puede devolver.

Devoluciones gestionadas por la Administración Tributaria

Cada año, la Agencia Tributaria, tiene que tener en cuenta que, de sus ingresos tributarios brutos tendrá que descontar las devoluciones.

En el ámbito de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, son los diferentes Departamentos de Aduanas e IIEE de las Dependencias Regionales, quienes se encargan de gestionar estas devoluciones, teniendo en cuenta las diferentes solicitudes presentadas por los interesados.

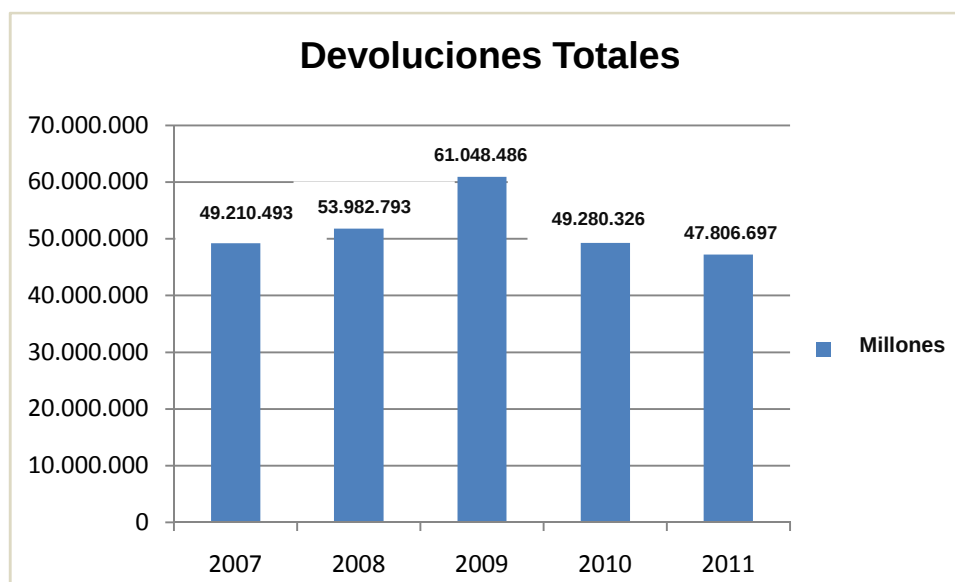
Nos podemos encontrar con una amplia variación de motivos, por los que se puede solicitar la devolución en concepto de IIEE sobre el alcohol, y todos ellos se tendrán en cuenta en la recaudación. Estos son:

- **Solicitud de devolución por introducción en depósito fiscal:** Para la devolución de esos IIE devengados en España y correspondientes a productos que, habiendo sido introducidos en un depósito fiscal situado en el ámbito territorial interno para su remisión a otro Estado Miembro de la UE, hayan sido recepcionados en el Estado Miembro de destino.
- **Solicitud de devolución en el sistema de envíos garantizados.** Cuando los IIEE se han devengado en España y corresponden a productos que son entregados por un empresario a receptores autorizados establecidos en otro Estado Miembro de la UE, condicionado al pago de los IIE en el EM de destino.
- **Solicitud de devolución por el sistema de ventas a distancia.** Se solicita la devolución de los IIEE devengados en España y correspondientes a productos que sean enviados o transportados, directa o indirectamente, por un empresario o por su cuenta, con destino a personas domiciliadas en otro Estado Miembro de la UE, en el ámbito del sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia, condicionada al pago de los IIEE en el EM de destino.
- **Solicitud de devolución sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:** Este en concreto es para solicitar la devolución del IE en la fabricación de aromas alimentarios, alimentos rellenos o cuando no sea posible la utilización de alcohol desnaturalizado en el proceso productivo y el alcohol no se incorpore al producto resultante.
- **Solicitud de devolución por exportación o expedición.** Cuando se ha satisfecho las cuotas de IIEE correspondientes a los productos exportados.
- **Devoluciones. Circulación intracomunitaria irregular:** Esta solicitud de devolución es para las cuotas de IIEE previamente satisfechas correspondientes a pérdidas en productos durante la circulación de los mismos, y cuyo resultado del expediente de irregularidad supone el ingreso de las cuotas en otro Estado Miembro.
- **Devolución a fábrica o depósito fiscal de productos o destrucción por inadecuación consumo humano:** Devolución a fábrica o depósito fiscal de bebidas alcohólicas que hayan dejado de ser adecuadas para el consumo humano.
- **Destrucción:** Devolución de los Impuestos Especiales, en los supuestos de destrucción de productos que han satisfecho el impuesto.
- **Devolución por introducción de bebidas, por destiladores artesanales, en fábricas de bebidas derivadas:** Devolución del impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas a destiladores artesanales por introducción de las bebidas en fábricas de bebidas derivadas.
- **Devolución por ingresos indebidos:** Solicitud del sujeto pasivo del impuesto o del repercutido ante la Oficina gestora de Impuestos Especiales, que tramita y acuerda la procedencia o no de la devolución.

- **Devolución especial por ejecución de sentencia:** Devolución de cuotas procedentes de IIEE por ejecución de sentencia.
- **Expediciones de alcohol y bebidas derivadas, procedentes de la Península con destino a Canarias:** Teniendo en cuenta que los tipos impositivos en algunos productos sujetos a IE alcohol, son diferentes, en los envíos desde Península-Islas Baleares a Canarias, procede la devolución de la diferencia de estos tipos impositivos, pero solo sobre los Productos Intermedios y sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, ya que en Canarias, no hay tipo impositivo para la cerveza.
- **Devolución por expedición alcohol y bebidas derivadas, procedentes de Canarias con destino a UE:** Todos aquellos envíos que se realicen desde Canarias a la UE, de productos sujetos a los IIEE sobre la Cerveza, sobre productos Intermedios y Alcohol y Bebidas Derivadas, procede la devolución de la totalidad de las cuotas satisfechas.

En los últimos cinco años (2007-2011) el importe total de las devoluciones efectuadas por la Agencia Tributaria, tanto por impuestos directos como indirectos y por otras tasas, asciende a 261.328.795 euros. El comportamiento de estas ha sido variado, incrementándose la cantidad de devolución en los años 2008 y 2009, pero descendiendo en los dos siguientes (**Ver gráfico 11**).

GRÁFICO 11: Evolución importes devueltos por AEAT.



Elaboración propia

Fuente: Informes Anuales: Ingresos tributarios (2007-2011)

Las cantidades totales devueltas son considerables, y estas forman parte de la recaudación bruta que se obtiene. Por lo tanto, para obtener la recaudación por ingresos tributarios líquidos, se tendrán que descontar.

Cogiendo como referencia el año 2011, el importe asciende a los 47.806.697 euros en concepto de devolución. Los ingresos brutos en ese año han sido de 209.566.691*, pero falta restarle la cantidad de las devoluciones, resultando así unos ingresos líquidos por 161.759.994 euros. (**Ver apartado 7.3.1**)

*A este importe bruto no se han tenido en cuenta los 342.204 euros por minoraciones (Asignación tributaria a la Iglesia Católica).

De esta totalidad devuelta, en la **tabla 8 y gráfico 12** se puede observar qué parte corresponde a los Impuestos Especiales, y de ellos, las devoluciones por los diferentes conceptos de IIEE sobre el alcohol: Alcohol y bebidas derivadas, las cervezas y productos intermedios.

TABLA 8: Devoluciones IIEE (en miles de euros)

	2007	2008	2009	2010	2011
Total devoluciones IIE*	356.889	322.611	423.102	463.822	548.677
Alcohol y bebidas derivadas	84.152	75.622	68.702	62.428	72.321
Cerveza	15.528	18.099	17.707	19.816	20.290
Productos Intermedios	393	273	198	157	178

*Están incluidas las devoluciones IIEE hidrocarburos, labores del tabaco, electricidad y otros.

Elaboración propia

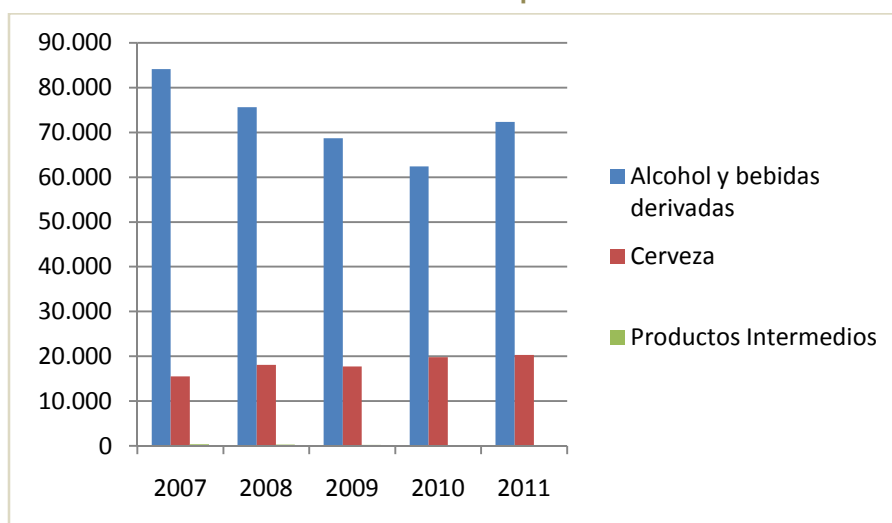
Fuente: Informes Anuales AEAT

De las devoluciones por IIEE en general, corresponde un 18% (proporción media) al Impuesto sobre el alcohol y las bebidas derivadas. La variación de esta devolución, des del 2007 hasta el 2011, ha sido de un 5,6%, pues en 2007 la participación del IE del alcohol y bebidas derivadas era del 23,57% y en 2011 pasó al 13,18%, reduciéndose así las devoluciones de las mismas.

En cuanto a la IE de la cerveza, este influye en las devoluciones un 4,5% aproximadamente, una proporción mucho menor que el alcohol y las bebidas.

La contribución en devoluciones por parte de los Productos Intermedios, es insignificativa, y se puede observar en el **gráfico 12**, dónde apenas aparece. Y en comparación con los otros productos es mucho inferior.

GRÁFICO 12: Evolución devoluciones por IIEE alcohol



7.2.2. Infracciones y sanciones

Los servicios de Intervención e Inspección del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, son los órganos más importantes dentro del ámbito del Impuesto Especial sobre el alcohol, pues son los encargados de controlar todos los establecimientos y actividades que este impuesto comporta y realizar las actuaciones de comprobación e investigación tributaria pertinentes para el correcto cumplimiento por parte de los operadores.

Las actividades que se realizan, así como los establecimientos donde se llevan a cabo (fábricas, depósitos fiscales, almacenes fiscales, etc) están sometidos a un control específico por parte de esta Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación. Este control específico solo se desarrolla con carácter permanente, en relación con las actividades y fábricas de alcohol que tienen una capacidad de producción diaria superior a 1.000 litros de alcohol puro.

En materia de los Impuestos Especiales, se consideran infracciones tributarias graves cualquiera de las actividades que se engloben en:

- La fabricación e importación de productos objeto del impuesto especial sobre el alcohol que no cumpla las condiciones y requisitos que se exigen reglamentariamente.

Por lo tanto, en cualquiera de las fábricas que se han señalado en los anteriores apartados, si no se cumplen cada uno de los requisitos, en cuanto instalación y producción, puede suponer una sanción con multa pecuniaria.

- La circulación y tenencia de estos productos con fines comerciales, sin ir amparada por los documentos de acompañamiento que correspondan en cada caso.

Por ejemplo, si durante la circulación de unas botellas de whisky de España a Inglaterra, la Aduana requiere la documentación relativa a esta circulación y la circulación no está amparada por el documento EMCS, esto es susceptible a sanción grave, siendo el expedidor del producto responsable de esta.

En cualquiera de las dos infracciones, supone una sanción con multa pecuniaria del 100 % de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, aplicando el tipo impositivo vigente. Ahora bien, esta sanción se puede incrementar en un 25% si el infractor, ha sido sancionado dentro de los dos años anteriores.

EJEMPLO 5: Infracción tributaria - Sanción

Durante una Inspección en una fábrica de cervezas, se detecta la existencia de alcohol como subproducto elaborado.

Los interventores solicitan al depositario autorizado tarjeta CAE correspondiente para verificar que este establecimiento puede obtener alcohol en su producción.

El CAE corresponde al código de actividad C1 (Fábrica de cervezas). Además, no se ha comunicado en ningún momento al servicio de Intervención, la obtención residual de alcohol, no pudiendo el fabricante disponer de dicho alcohol sin la previa autorización. Para ello esta fábrica tendría que tener el CAE C2.

Esto supone una infracción tributaria grave, por lo que la Intervención interpone sanción en base lo siguiente:

Total alcohol obtenido = 100.000 Litros
Tipo impositivo alcohol = 830,25 €/HI
Importe sanción = 1.000 HI x 830,25 = 830.250 €

Fuente: Elaboración Propia

Las cantidades pueden llegar a ser muy elevadas, dependiendo del tipo impositivo que se tenga que aplicar y las cantidades, y es por esto que la Administración Tributaria tiene un control muy riguroso sobre los establecimientos inscritos en el Registro Territorial en el ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación.

Todas las sanciones que se interponen forman parte de la recaudación por parte de la Agencia Tributaria.

7.3. IMPACTO DE LA RECAUDACIÓN IMPOSITIVA

En este punto del análisis de la recaudación, pretendo facilitar información sobre el nivel y la evolución de los ingresos tributarios que gestiona la Agencia Tributaria, realizando un análisis de la evolución de los impuestos devengados, cuya información procede fundamentalmente de las declaraciones periódicas que presentan los contribuyentes en cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para la obtención de esta información, dentro del ámbito del Impuesto Especial sobre el Alcohol y las bebidas alcohólicas, la Agencia Tributaria recurre a todas las declaraciones presentadas relacionadas con este impuesto (561,563, etc.). También se le suman, los importes recaudados en base las sanciones interpuestas por esta administración.

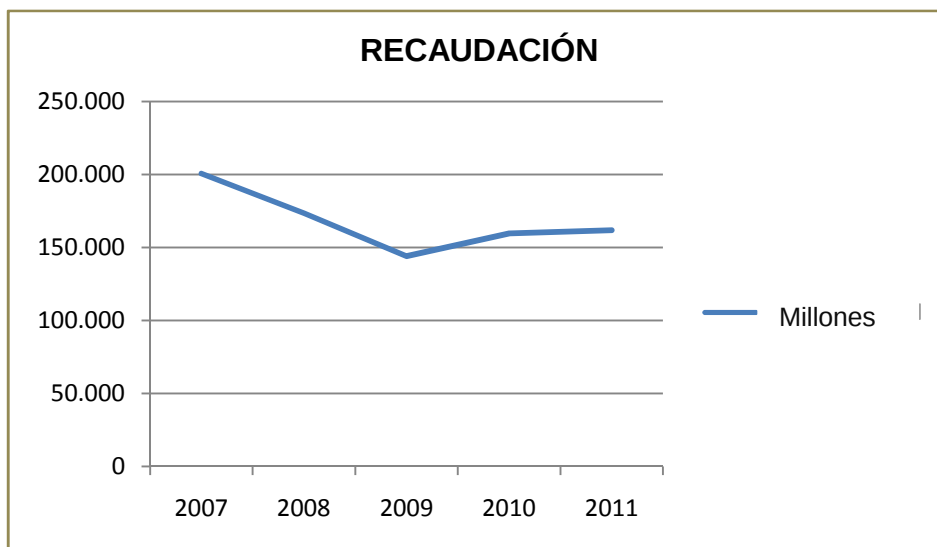
7.3.1. Evolución de la recaudación española - General

En términos generales, la recaudación tributaria gestionada por la Agencia Tributaria ha ido incrementando en los últimos tres años. Aunque entre los años 2007 y 2009 se experimentó una bajada considerable (**Ver gráfico 13**).

En el año 2007, esta recaudación alcanzaba la cifra de 200.676 millones de euros, pasando a 173.453 millones de euros en 2008, suponiendo un descenso del 13,6%. Hasta 2009 ha continuado en descenso, obteniendo una recaudación por un total de 144.023 millones, por lo que suma en dos años un total del 30,6% menos de ingresos.

Esta dinámica vuelve a cambiar a partir de 2010, cuando se obtiene una recaudación por 159.536 millones de euros, por lo que se incrementa en un 10,8 % respecto al año anterior. Y en 2011 por 161.760 millones, un 1,4% más.

GRÁFICO 13: Evolución recaudación general



Elaboración propia
Fuente: Informes anuales AEAT

Los factores que pueden explicar este crecimiento en estos dos años podrían ser:

- Una notable reducción de solicitudes de devolución.
- Un incremento de ingresos ligados a las medidas de consolidación fiscal establecidas.
- La moderación de la caída de las bases imponibles tras dos años de grandes descensos.

En cuanto al impacto por menos devoluciones por parte de la AEAT, este se reflejó en el año 2010, dando lugar a 11.350 millones más, es decir alrededor de tres cuartas partes del aumento recaudatorio.

Por lo que hace las medidas de consolidación fiscal, sus efectos se han visto reflejados tanto en el año 2010 como en 2011. El impacto en el 2010 ascendió a 6.140 millones, destacando las medidas en materia de Impuestos Especiales (Hidrocarburos y Labores del Tabaco) y por el aumento de los tipos impositivos del IVA.

Durante el periodo 2011 se aportaron 7.853 millones a la recaudación, por medidas de consolidación fiscal. La cifra es superior al año anterior debido al efecto retardado de las medidas ya tomadas en 2010.

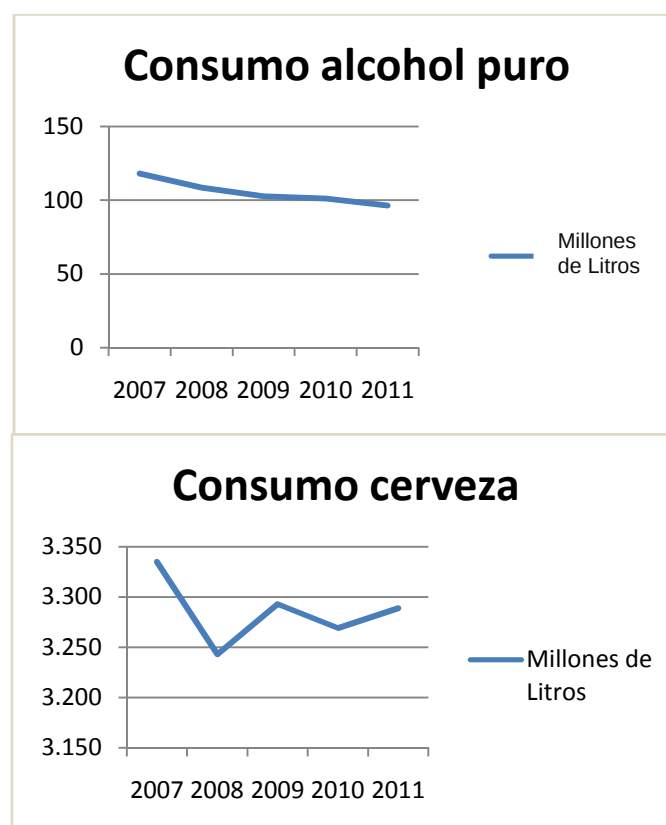
7.3.2. Evolución de la recaudación española – Impuestos Especiales

Desde el año 2007, la mala situación económica se refleja también en el consumo de productos sujetos al impuesto especial y en consecuencia a su recaudación.

Esta mala coyuntura económica hizo que se notara aún más esta situación en 2009, registrando uno de los descensos más acusados en los consumos de todos estos productos. Como excepción es la cerveza, que se mantuvo con un consumo constante.

Aunque durante tres años seguidos solo se veían descensos, en 2010 parece que estos consumos inician una recuperación, pues este año se cerró con caídas más suaves y algunos crecimientos positivos (electricidad). Al contrario que en 2009, dónde la cerveza era el único producto que mantenía una buena posición, en este año empeoró. Pero, lo que finalmente se refleja en el último año 2011 es, un descenso aún más acusado. El consumo de alcoholes desciende en -4,7% (**ver gráfico 14**), lo que incrementa su caída en tres puntos respecto al año anterior, y la cerveza vuelve a destacar, con un ligero crecimiento y mejora respecto al año anterior del 0,6%. (**ver gráfico 14**).

GRÁFICO 14: Consumo alcohol puro y cerveza



Elaboración propia

Fuente: Informes anuales AEAT – Tablas estadísticas

Ingresos tributarios II.EE

Viendo la dinámica de la recaudación general en los últimos años, es lógico que los ingresos tributarios totales por Impuestos Especiales hayan ido descendiendo también.

Comparando los ingresos obtenidos por el conjunto de los IIEE en 2007, sumando un total de 19.786 millones, y el resultado de los ingresos del año 2011, con 18.983 millones ingresados, se puede ver rápidamente este impacto, que da como resultado una variación de -0,95%.

En 2008 estos ingresos sufrieron una caída del -1,1%, hecho destacable ya que fue la más baja desde años anteriores, en concreto desde 2002. El importe de los ingresos totales por Impuestos Especiales fue de 19.750 millones. Esta desaceleración se reflejó de la siguiente forma: Los ingresos del Estado fueron menores (del 15,9% al -2,2%), por el aumento de la Participación de las Administraciones Tributarias en materia de IIEE. Esto supuso un incremento de ritmo respecto 2007 por las mayores entregas a cuentas.

Los ingresos siguieron disminuyendo en 2009, sumando un total de 19.349 (-1,1%) respecto al anterior, repitiendo así la caída por segundo año consecutivo.

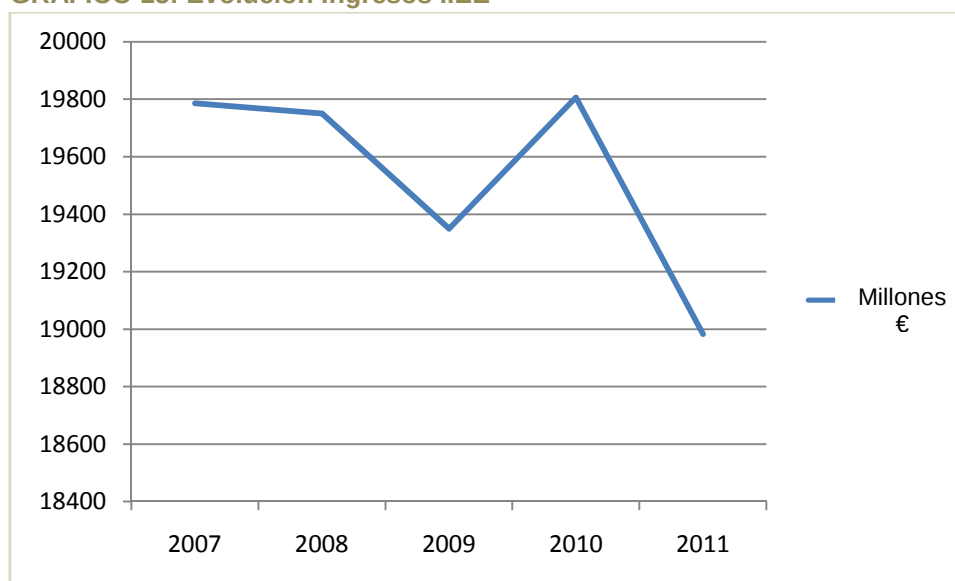
Ese mismo año, la participación de las AA.TT destacó aún más. Por lo que, los ingresos del Estado se vieron reducidos un 9,6%.

Aunque, siguiendo por debajo, en comparación con los ingresos obtenidos en 2007, en los dos últimos años se ha notado una mejora. Los ingresos tributarios crecieron un 2,4% en 2010, alcanzando los 19.806 millones. Este notable incremento puede ser debido a los ajustes de paso a caja que reforzaron la recaudación de Alcohol (0,9%) y Cerveza (0,8%), entre otros objetos del IE.

Con este aumento, también aumentaron los ingresos del Estado en 1,9%, respecto 2009.

Finalmente, en 2011 ha habido una disminución del -4,2%, resultando unos ingresos por valor de 18.983 millones. La fuerte caída en los consumos tuvo una incidencia superior en la recaudación al impacto positivo proveniente de la elevación de tipos y precios en algunos de los productos sujetos a gravamen. Por lo que hace la participación de las AATT, ha aumentado un 33,6%, consecuencia del nuevo sistema de financiación autonómica. Esto ha hecho que se eleven los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas en los impuestos especiales, pasando del 40% al 58%. Por lo tanto, los ingresos del Estado han caído en 2011 un -38,7%. **(Ver gráfico 15)**

GRÁFICO 15: Evolución Ingresos IIEE



Elaboración propia

Fuente: Informes anuales AEAT

Impuestos Devengados

La desaceleración de las cuotas devengadas de los I.E sobre el Alcohol y la Cerveza en concreto, ha venido marcada por la evolución de los tipos impositivos y los moderados comportamientos de sus consumos fiscales.

Como ya se ha visto en el gráfico 16, el consumo de alcohol registra un crecimiento cero, lo que unido a la constancia del tipo impositivo que tiene establecido (830,25 €/hl), da lugar a una desaceleración del impuesto devengado. En el I.E de la Cerveza, el consumo fiscal e impuesto devengado apenas crecieron en 2007, respecto a años anteriores (0,8%).

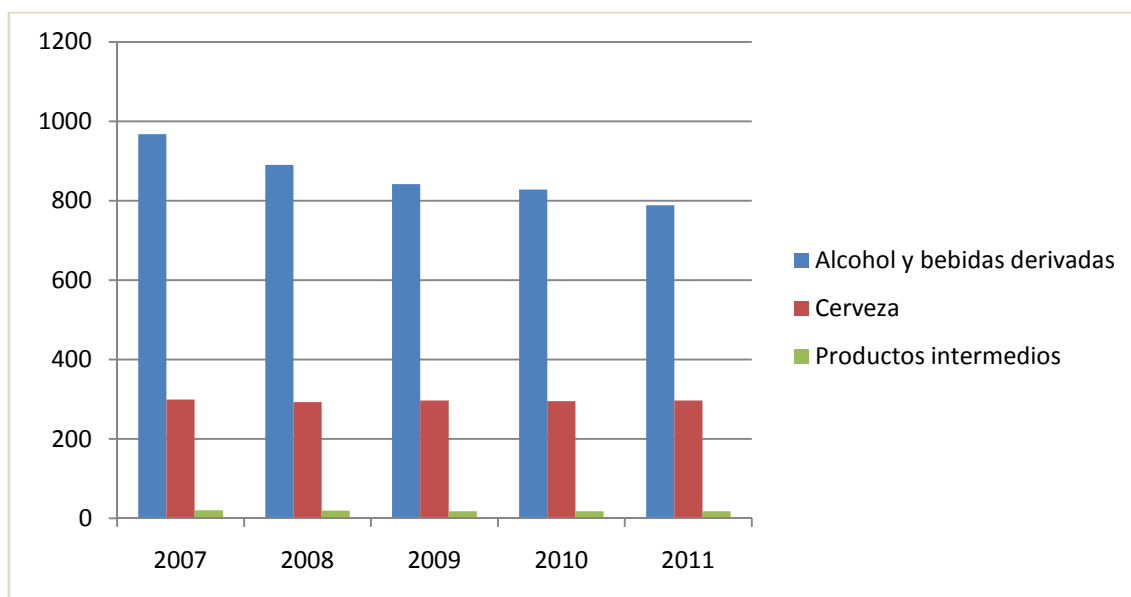
Durante los años 2008 y 2009, las evoluciones de consumos sujetos y de tipos efectivos dieron lugar a un distinto comportamiento de los impuestos devengados por IIEE. Este hecho explica el descenso de las cuotas devengadas. Por parte del I.E sobre el alcohol y bebidas derivadas el -7,9% en 2008 y -6,1% en 2009 y en concepto de I.E sobre la cerveza -1,2%. en 2008 y -0,4% en 2009.

Esta dinámica cambia durante el año siguiente (2010), pues el impacto de precios y tipos impositivos fue superior al descenso de los consumos, dando lugar a tasas positivas de crecimiento de los Impuestos Especiales devengados. En comparación con los dos años anteriores, los descensos por parte del Alcohol y bebidas derivadas y la cerveza, son menores: -2,0% y -0,6 respectivamente%.

El impacto global del descenso de los consumos en 2011 fue superior al de los incrementos de precios y tipos, por lo que el total de los Impuestos Especiales devengados cayó durante este período un -4,5%. Los descensos de las cuotas devengadas fueron: -4,7% del alcohol, -0,7% procedentes de los productos intermedios. Al contrario, la cerveza experimentó incremento del 0,7%.

En el **gráfico 16**, se contempla la evolución de la recaudación por devengo del Impuesto Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólica.

GRÁFICO 16: Evolución recaudación por devengo IIEE alcohol (millones €)



Elaboración propia

Fuente: Informes anuales AEAT

Detalle de las cantidades devengadas (millones €):

	2007	2008	2009	2010	2011
Alcohol y bebidas derivadas	968	890	842	828	789
Cerveza	299	293	297	297	
Productos intermedios	20	19	18	18	18

Recaudación Impuesto Especial sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas

Hemos visto que los consumos sujetos de alcohol puro se han ido reduciendo en los últimos años. Y por su parte, el impuesto especial por litro de alcohol puro (830,25 €/hl) ha permanecido invariable desde la doble subida de los tipos que se experimentó en el año 2005. Esta estabilidad del tipo tributario ha hecho que el impuesto especial devengado tenga la misma evolución que la del consumo.

Aunque la evolución del consumo y el devengo del impuesto han seguido la misma dinámica, esto no reproduce en los ingresos totales del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

Los ingresos tributarios líquidos por este impuesto han ido reduciéndose año tras año, pues en 2007 se alcanzaban los 935 millones de euros y en 2011 la recaudación líquida ha sido de 772 millones.

Siguiendo la evolución, del 2007 al 2008 los ingresos totales experimentaron una caída del -3,4%, con unos ingresos totales de casi 903 millones, resultando un ritmo inferior al 2007 (2,3%). Al año siguiente (2009) volvieron a descender, con una caída aún más acentuada del -11,1%, casi ocho puntos más que en 2008. Hasta entonces, era el registro más bajo, con una recaudación de 802 millones de euros. **(Ver gráfico 17).**

Durante el 2010, la combinación de las evoluciones del devengo y los ajustes de paso a caja se tradujeron en unos ingresos de este impuesto de 810 millones. Esto significaba una mejora respecto los dos últimos años, ya que situaba esta cifra doce puntos sobre el ritmo que se registraba el año anterior, pasó del -11,1% al 0,9%.

Finalmente, la recaudación procedente del Impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas ascendió en 2011 a 772 millones, cayendo una vez más en -4,7%. La merma recaudatoria está asociada al descenso observado en el consumo de alcohol, pues en efecto, los consumos sujetos de alcohol puro cayeron en 2011 (-4,7%) por cuarto año.

La discrepancia entre las evoluciones del impuesto devengado y la recaudación se encuentra en los ajustes de paso a caja, ya que se ingresan con un retraso de tres meses respecto al devengo, se le van sumando los ingresos de ejercicios cerrados anteriores y además se restan los derechos pertinentes de cobro.

Las diferentes Administraciones Tributarias también han contribuido en esta recaudación, y aunque, los ingresos de estas han ido también en descenso des de 2007 hasta 2010, al contrario que los ingresos totales, la recaudación en 2011 ha experimentado un incremento y por esto, los ingresos del Estado son menores **(ver tabla 9).**

GRÁFICO 17: Evolución recaudación IE alcohol



Elaboración propia

Fuente: Informes anuales AEAT

En cuanto a la participación de las AATT en el IE sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, se deduce que esta ha aumentado notablemente, y se refleja por el importe recaudado en 2011 que asciende a 458 millones de euros, lo que supone un incremento del 62,5%.

Esto ha sido consecuencia de los mayores importes de las entregas a cuenta de las CCAA, por el nuevo sistema de financiación aprobado por la Ley Orgánica 3/2009, que ha elevado su participación del 40 al 58%.

La menor liquidación definitiva del ejercicio 2009 a favor del Estado (se reduce a la mitad respecto a la liquidación del ejercicio 2008 hecha efectiva en 2010), tiene como consecuencia la caída de los ingresos del Estado en 2011, presentando una disminución del -40,5%.

TABLA 9: Participación AA.TT (millones de euros)

	2007	2008	2009	2010	2011
Ingresos Totales	935	903	802	810	772
Participación de las AA.TT	435	384	345	282	458
Ingresos del Estado	499	518	458	528	314

Elaboración propia

Fuente: Informes anuales AEAT

Recaudación Impuesto Especial sobre la Cerveza

Los consumos fiscales de cerveza, al igual que en el caso del alcohol, también se han ido desacelerando, tal y como ya se ha visto.

La desaceleración se debe al descenso del consumo de cervezas de más de 11 grado plato durante los años 2007, 2008 y 2010, y que en ese momento representaban en torno al 76% del consumo total, mientras que el consumo de cerveza de menor graduación crecía, aunque a un ritmo lento. Pero, es justo este aumento de participación de la cerveza de mayor graduación (y mayor tipo impositivo), el que da lugar al ligero incremento del tipo efectivo, que compensa en parte la caída del consumo y mejora el ritmo del impuesto especial devengado.

Los únicos años en que estos consumos de cerveza se mantienen constantes o bien experimentan un pequeño aumento son en 2009 y 2011. **(Ver apartado 7.3.2 y gráfico 14).**

En el año 2009, los consumos fiscales se mantienen constantes debido a la combinación de una subida (6%) del consumo de cerveza de graduación menor de 11° plato y una caída (-2,5%) en el consumo de mayor graduación). Esta situación se refleja en la caída del tipo efectivo y a la vez se traslada al impuesto especial devengado, representando una caída de -0,4%.

Y en 2011, es cuando se experimenta un leve crecimiento del 0,6% **(Ver tabla 10)**, compensando así la caída del año anterior. Esta subida se produjo en los productos de menor graduación, manteniéndose estable el consumo de cerveza de graduación superior a 11° plato.

TABLA 10: Consumos sujetos de cerveza (millones de litros)

	2007	2008	2009	2010	2011
Consumos Cerveza	3.335	3.243	3.293	3.269	3.289

Elaboración propia

Fuente: Informes anuales AEAT

Por lo que hace los ingresos totales por el Impuesto Especial sobre la Cerveza, estos han tenido una evolución negativa des del 2007, pues bien los ingresos sumaron los 286 millones de euros en ese año, y en 2011 se han rozado los 279 millones. Al igual que el alcohol, las subidas legales de los tipos impositivos que tuvieron lugar en 2002 y 2005, explican las distintas evoluciones de ingresos y consumos fiscales.

La verdad es que durante estos cinco años, la variación en la recaudación no ha sido tan significativa como en el caso del alcohol.

Del 2007 al 2008, la tasa de variación fue del -0,5%, y esto significa una pequeña reducción de los ingresos: se pasó de los 286 a los 285 millones de euros.

En 2009 la reducción se acentuó un poco más, pues la tasa de variación fue de -2,9%, siendo así un total de 227 millones de euros recaudados. Este resultado fue causa de los ajustes forales y la aportación negativa del paso de devengo a caja.

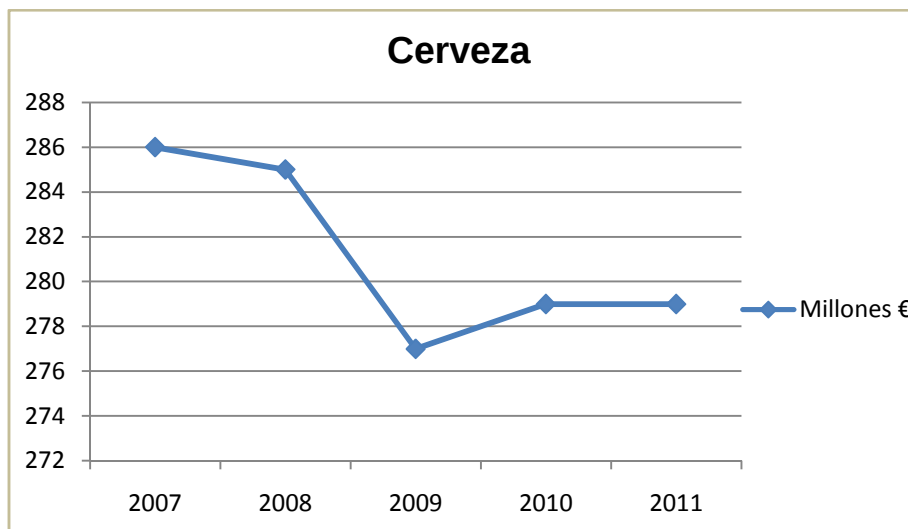
Esta dinámica parece que varía en 2010. El efecto positivo del ajuste de paso de devengo a caja permite cambiar de signo esta evolución, haciendo que los ingresos totales por el Impuesto Especial sobre la Cerveza aumentaran un 0,8%, lo que significa casi cuatro puntos más que el año anterior. Traducido a números, en total se ingresaron 279 millones de euros.

Finalmente, en el último año objeto de estudio, se han obtenido unos ingresos totales por este impuesto casi iguales a los del año anterior, solo incrementando un 0,1% **(Ver gráfico 18).**

La participación de las Administraciones Tributarias se ve reflejada también en la recaudación del Impuesto Especial sobre la Cerveza. En proporción, la contribución es mayor sobre este impuesto que sobre el del alcohol y bebidas derivadas.

Los ingresos por estas han seguido un ritmo muy variado, destacando los dos últimos años ya que en 2010 los ingresos experimentaron un gran descenso (-15,7%) y por el contrario, en el 2011, hubo un gran aumento (63,6%). **(Ver tabla 11)**

GRÁFICO 18: Evolución recaudación IE cerveza



Elaboración propia

Fuente: Informes anuales AEAT

En concreto, la participación de las AA.TT en los últimos años, en el IE sobre la cerveza ha sido: **(ver tabla 11)**

En el año 2007 estas Administraciones registraron unos ingresos por 115 millones, reflejando descenso del -2,7%. Este descenso es la causa del impulso en el crecimiento de los ingresos del Estado.

En el año siguiente, hubo una mejora, ya que se registraron 121 millones, suponiendo así un aumento del 5,1%, con estabilidad de las entregas a cuentas y caídas de las liquidaciones definitivas del ejercicio 2005. Al contrario que en 2007, al aumentar la participación de las AA.TT, se acentúa la caída registrada en los ingresos del Estado (-4,3%).

Durante el 2009, la cantidad ingresada por este concepto resultó la misma, porque la caída de las entregas a cuenta de ese año se equilibra con una mayor liquidación definitiva del ejercicio 2007 a favor de las AA.TT, de la misma forma, los ingresos del Estado continúan reduciéndose.

Como bien ya se ha mencionado más arriba, el año 2010 experimentó una bajada notable de los ingresos por parte de las Administraciones. Se pasó de los 121 millones anteriores a los 102 millones de euros, lo que supuso una fuerte caída del -15,7%. Al contrario que otros años, las entregas a cuentas del ejercicio fueron menores, y la liquidación definitiva correspondiente al 2008 resultó a favor del Estado.

El otro año destacable, ha sido el 2011, obteniendo unos resultados totalmente distintos que el año anterior. Se han alcanzado pues los 167 millones de euros (+63,6%). Esta notable mejora puede ser debida al nuevo sistema de financiación establecido y como no, por las liquidaciones de los anteriores ejercicios, que en este caso han sido menores para el Estado.

TABLA 11: Participación AA.TT (millones de euros)

	2007	2008	2009	2010	2011
Ingresos Totales	289	285	277	279	279
Participación de las AA.TT	115	121	121	102	167
Ingresos del Estado	171	164	155	176	111

Elaboración propia

Fuente: Informes anuales AEAT

En resumen, el comportamiento de la recaudación en el ámbito de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, ha sido variable en los últimos cinco años.

En este período, destaca, tanto por el alcohol y las bebidas derivadas como por la cerveza, la bajada de los importes ingresados en 2009, consecuencia de la crisis estallada en 2008, por lo que tiene un mayor impacto. Y es después cuando parece que empieza a mejorar, aunque muy lentamente, registrando algunas mejoras en los ingresos totales percibidos.

Además, como bien se ha visto, los ingresos tributarios por estos conceptos, van totalmente relacionados con el consumo que se hace de ellos, y por ello mismo, también es importante conocer el comportamiento de este sector tal y como se ha hecho en el primer punto.

Aquí también destaca como se ha podido observar la participación de las diferentes Administraciones Tributarias, las cuales han obtenido más ingresos en el último año 2011, que el Estado. Esto ha venido causado por la mayor participación de las diferentes CCAA en la gestión de los Impuestos Especiales.

Conclusiones

En términos generales, el funcionamiento en el mercado de los diferentes tipos de bebidas que engloban este impuesto, es muy dinámico, aunque estos estén en retroceso.

Con esto se quiere decir que, de la producción anual, tanto de cerveza, bebidas espirituosas y vino, se comercializa casi su totalidad. Se puede comprobar con la total producción de cerveza, la cual el 93,7% es comercializada tanto a nivel nacional y comunitario (UE), como para la exportación. Y en cuanto a las bebidas espirituosas, alrededor del 80% de su total producción se vende, representando la exportación solo el 23,65.

En los últimos años se ha vivido una subida generalizada de todos los tipos de impuestos en España, y en este contexto, los impuestos especiales de fabricación no han sido una excepción, pero, teniendo en cuenta que la aplicación de estos tiene un carácter mucho más sectorial de otros como el Impuesto sobre Sociedades, IVA o el IRPF, su incremento impositivo ha pasado mucho más desapercibido.

Se ha podido observar que, aunque el Impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas pretenda frenar el consumo, este tiene otro objetivo, que a nivel económico resulta más importante, y es su recaudación. Con este mismo fin, surge la necesidad de realizar nuevas modificaciones en el ámbito de los impuestos especiales, por lo que se pretenden incrementar algunos de estos, y en este caso en concreto, este incremento afecta al impuesto sobre el alcohol y las bebidas derivadas o como también se ha denominado en el estudio del sector, bebidas espirituosas

Lo que está claro es que, conociendo el comportamiento del mercado en este sector, una subida impositiva puede suponer una grave y directa repercusión a los destilados, pero también afectaría a la hostelería, que como ya se ha podido observar es el principal canal de ventas de estas bebidas, representando el 77%. Por lo que si una cosa se puede deducir, es que la subida de estos impuestos agravaría aún más la situación en que se encuentra este sector, el cual ya está experimentando un crecimiento negativo desde 2008.

Conociendo todos los aspectos de este impuesto, es más fácil entender su funcionamiento y el porqué de su existencia. De toda la comercialización, es decir, todo el movimiento que se realiza de estos tipos de producto es controlado por la Administración Tributaria, pues cada hectolitro de producto paga, y ya se ha visto hasta que punto (830,25 caso del alcohol). Es por esto que se tiene un absoluto control sobre los establecimientos, que es desde dónde sale o entra el producto, y el porqué de los requisitos formales (documentos y presentaciones varias) para poder hacer las pertinentes comprobaciones y controlar al mismo tiempo el posible fraude.

Según lo analizado, también se puede deducir que, si por cualquier circunstancia los litros comercializados se “pierden”, no llegan a su destino, o se produce alguna otra irregularidad en la circulación de los mismos, la Agencia Tributaria también los exigirá y por lo tanto alguien (responsable) tendrá que pagar igualmente estos impuestos, pues la administración no dejará de recaudar ni un solo euro de estos productos, aunque no hayan llegado a su fin, el consumo.

Finalmente, es deducible que si el consumo de estos productos está pasando por una situación de crisis constante desde 2008, esto también se vea repercutido en la recaudación de los impuestos, tal y como se ha podido ver.

En conclusión, el ámbito de los impuestos especiales, y más en concreto el del alcohol y las bebidas alcohólicas, tiene sus peculiaridades, que son muy importantes conocer, para posteriormente poder analizar correctamente su aplicación y repercusión. Y con este trabajo entonces, se ha pretendido dar a conocer más el Impuesto Especial sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas y todo lo que lo rodea.

BIBLIOGRAFÍA

Libros y documentos bibliográficos

- Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales.
- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
- Código Aduanero Comunitario (Reglamento (CEE) nº 2913/92, del Consejo).
- Informes recaudación tributaria. Agencia Tributaria.
- Análisis del sector del vino en España. Formato pwp.
- Artículos del sector: FEBE – Noticias-Licores *“El consumo de bebidas espirituosas desciende un 14% en 2011”*.
- Comentarios: Fernando Díaz Villanueva – *“El Estado recauda menos a pesar de las subidas de impuestos”*
- Resultados Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales – Información interna.

Páginas web

- <http://www.cerveceros.org> CERVEZEROS DE ESPAÑA.
- <http://www.magrama.gob.es> Ministerio De Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente.
- <http://www.agenciatributaria.es> (Acceso a la Sede Electrónica).
- <http://datacomex.comercio.es/> Estadísticas del Comercio Exterior.
- <http://www.ine.es/> Datos del Instituto Nacional de estadística.
- <http://www.minetur.gob.es> Datos del Ministerio de Industria, Energía y Turismo.
- <http://www.brewersofeurope.org/> Sector de elaboración de cerveza europeo.
- <http://www.bebidasalcoholicas.org/> Descripción bebidas alcohólicas.
- http://www.deloitte.com/assets/DcomSpain/Local%20Assets/Documents/Industrias/PS/Consumo Valor n1/es_PS_07_CVn1_Sector_vino.pdf. “El Sector del Vino en España”.
- <http://www.winesfromspain.com> El vino en cifras.
- <http://www.fev.es> Federación Española del Vino.
- <http://www.icex.es> Ministerio de Economía y Competitividad. España Exportación e Inversiones. Sectores – Bebidas – Vino.
- <http://www.febe.es/> Federación Española de Bebidas Espirituosas.
- http://www.informacion-empresas.com/1596_FABRICACION-CERVEZA.html - Elaboración de bebidas – Fabricación de Cerveza por ámbito geográfico.
- <http://apps.who.int/gho/data/view.main?showonly=GISAH>. World Health Organization.
- http://ec.europa.eu/index_es.htm - COMISIÓN EUROPEA
- www.fide.es – Página web FIDE ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS

Otras fuentes

- Comentarios: Eduardo Espejo Iglesias – Economista y socio de la sociedad *FIDE Asesores Legales y Tributario*. Forense para actuaciones judiciales en el ámbito de los IIEE
- Experiencia en el sector de IIEE – Trabajando en la sociedad FIDE Asesores Legales y Tributarios.

Glosario

1. **Exención:** Consiste en un privilegio conforme a lo establecido por el Gobierno o la Ley, que excluyen del pago un impuesto un hecho realizado por un sujeto pasivo, que sin esta exención sí pagaría el impuesto.
2. **SEED:** Verificación de Autorización de Impuestos Especiales. Informa si el número del impuesto especial está autorizado para recibir según qué tipo de productos.
3. **Ultimación del movimiento:** El régimen suspensivo se ultima, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente: - Por la realización de cualquiera de los supuestos que originan el devengo del impuesto. – Mediante la exportación de los productos.
4. **NC (Nomenclatura combinada):** Los códigos de la nomenclatura combinada establecida por el Reglamento (CEE) número 2658/87, de 23 de julio de 1987. Para la determinación del ámbito objetivo de aplicación de los impuestos especiales de fabricación, serán de aplicación, los criterios establecidos para la clasificación de mercancías en la nomenclatura combinada y las notas de sección y de capítulo, las notas explicativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías del Consejo de Cooperación Aduanera, los criterios de clasificación adoptados por dicho Consejo y las notas explicativas de la nomenclatura combinada de las Comunidades Europeas.
5. **Bebidas analcohólica:** Aquella cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no sea superior a 1,2% vol.
6. **Grado alcohólico volumétrico adquirido:** El número de volúmenes de alcohol puro, a la temperatura de 20°C, contenido en 100 volúmenes del producto de que se trate, a la temperatura señalada.
7. **Grado Plato:** La cantidad en gramos de extracto seco primitivo del mosto original de la cerveza*contenido en 100 gramos de dicho mosto a la temperatura de 20° C.
*La materia seca natural procedente de la molturación de la malta y de otros productos autorizados, molturados o no, que dan lugar por digestión enzimática al concentrado azucarado existente en un mosto del que se obtendría, mediante fermentación alcohólica, la cerveza.
8. **Destilador artesanal:** El fabricante de bebidas derivadas por destilación directa intermitente, mediante alambiques u otros aparatos de destilación similares, que obtenga una producción anual que no exceda de 10 hectolitros de alcohol puro.
9. **Cosechero:** La persona física que ejerza, en nombre propio, la actividad de elaborador de vino y sea propietario de las uvas a partir de cuyos orujos se obtiene un alcohol o bebida derivada. Se limita a la cantidad de bebida equivalente a 16 litros de alcohol puro por cosechero y año.
10. **Precinta de circulación:** Las precintas, son documentos timbrados y numerados sujetos al modelo aprobado por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Estas se confeccionan por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre y deben adherirse a los recipientes o envases con arreglo a las normas establecidas reglamentariamente.