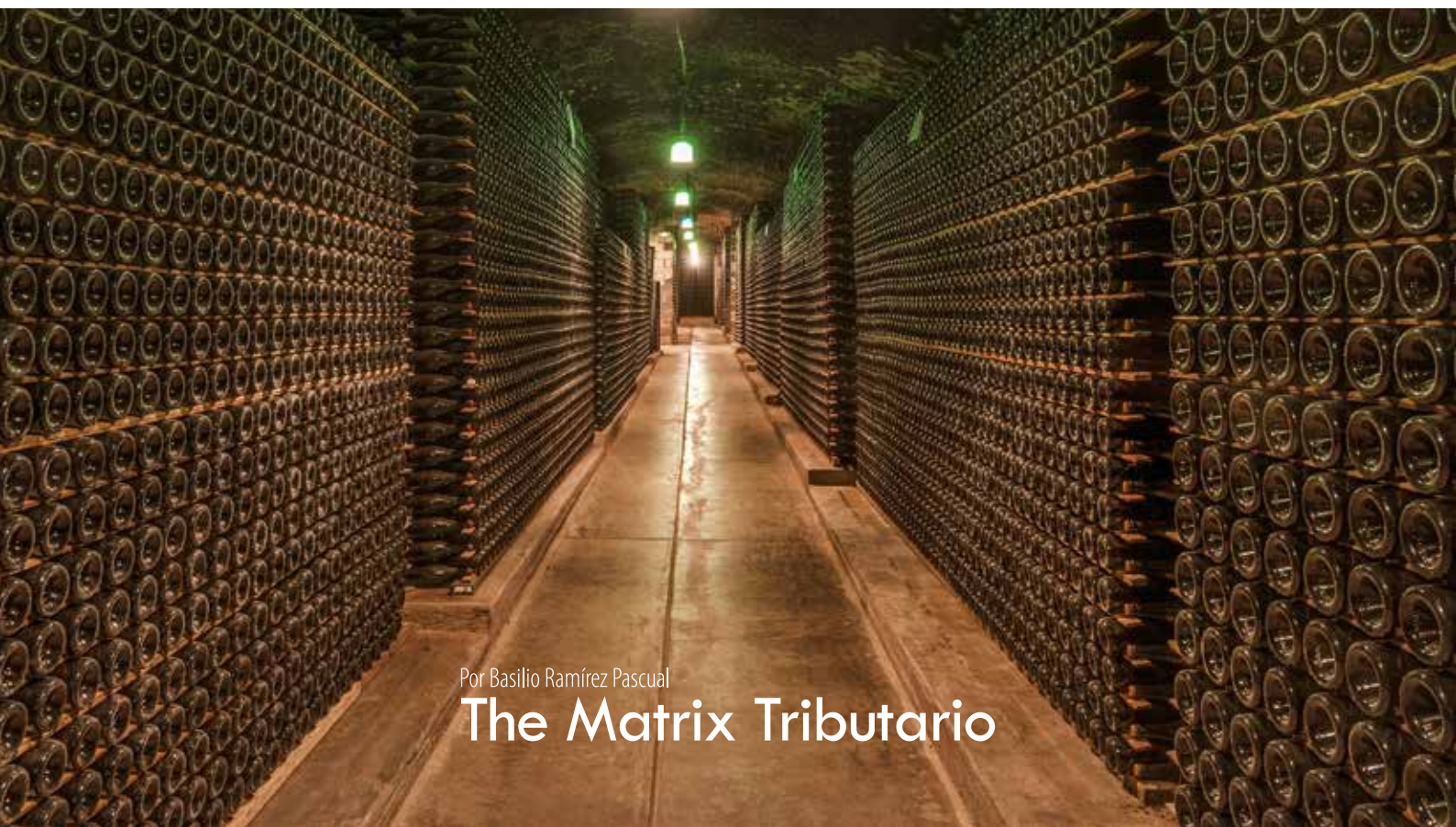


TRIBUTACIÓN

LA INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE EL VINO Y EL NUEVO SUMINISTRO CONTABLE “SILICE”

Ana María Ramírez
Basilio Ramírez Pascual



Por Basilio Ramírez Pascual

The Matrix Tributario

Sumario

- 1 **Resumen**
 - 2 **Los Impuestos Especiales "El vino".**
 1. Referencia histórica tributaria.
 2. Previo conocimiento del Impuesto Especial sobre el Vino y Bebidas Fermentadas: 2.1. Concepto. 2.2 Hecho imponible. 2.3. Ámbito objetivo. 2.4. Base imponible. 2.5. Tipo impositivo. 2.6 devengo del Impuesto. 2.7. conceptos y definiciones.
 - 3 **La relación de los Impuestos Especiales del vino desde el consumo.**
 1. La casi armonización del Impuesto Especial del vino.
 2. Las adquisiciones transfronterizas "El cross-border shopping en la Unión Europea".
 3. Comportamiento del consumidor final.
 - 4 **Influencia del Impuesto Especial sobre la comercialización intracomunitaria del vino desde la exportación del vino.**
 1. Las exportaciones intracomunitarias del vino.
 2. La relación del IVA con el Impuesto Especial sobre el vino
 - 5 **SILICE "Suministro Inmediato de Libros de Información Contable de Impuestos Especiales".**
 - 6 **Perspectiva del Brexit en los Impuestos Especiales del vino.**
 1. El Brexit y su futura perspectiva.
 2. Las posibles consecuencias del Brexit en el sector económico del vino. —
 - 7 **Conclusiones.**
- Bibliografía.**

1 RESUMEN

En este artículo basaremos nuestro estudio, en los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas en conexión con el vino y las bebidas fermentadas. Los Impuestos Especiales son tributos indirectos que gravan el consumo específico de determinados bienes. Estos Impuestos gravan el consumo como un gasto para la adquisición del bien destinado al consumo.

A lo largo de los años han existido varios procesos de armonización a nivel europeo, utilizando la fiscalidad como una medida de proteccionismo económico. En los años 90, los estados miembros de la Unión Europea consiguieron **establecer un sistema de armonización fiscal**, el cual se ha ido perfeccionando cada vez más, En nuestro sistema tributario español, se procederá a la implantación, del nuevo Suministro Inmediato de Libros Información Contable de Impuestos Especiales, más conocido como "SILICIE", aplicable a partir del 1 enero de 2020 a Bodegas que elaboren más de 100.000 litros al año. Además, **haremos incidencia en un tema de actualidad "el Brexit"** y sus posibles implicaciones en el sistema tributario español en lo que es de nuestro interés, el vino.



2 LOS IMPUESTOS ESPECIALES "EL VINO"

1. Referencia histórica tributaria.

Antes del 1 de enero de 1993 La Comunidad Económica Europea, inicio un proceso armonizador, que plasmó en la Acta Única Europea, este proceso consistía en **establecer un mercado interior sin fronteras**, con el objetivo de establecer un tránsito de bienes sin que se sujeten a controles como resultado del cruce de las fronteras interiores.

Todo este proceso dio lugar a la toma de una serie de controles fiscales y ajustes en las fronteras pertenecientes a la comunidad europea, esta modificación afectaba tanto a los Impuestos Especiales como al **Impuesto sobre el Valor Añadido**.

Este doble gravamen viene justificado por la razón de que el consumo de los bienes que son sujetos a estos Impuestos crea una serie de **gastos sociales extrafiscales**, que no se tienen en cuenta a la hora de concretar sus precios que están obligados a ser soportados por los consumidores, mediante una imposición que grave estos consumos realizando además una función extrafiscal como un instrumento de las políticas sanitarias sociales, etc.

Como desenlace de todo lo descrito anteriormente se aprobaron una serie de Directivas que integran el marco de imposición de Impuestos Especiales a nivel comunitario. En relación con nuestro protagonista que es el "vino", nos centraremos en las Directivas que nos atañan.

- **Directiva 92/12/CEE del Consejo**, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los bienes objeto de Impuestos Especiales.
- **Directiva 92/83/CEE del Consejo**, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol.
- **Directiva 92/84/CEE del Consejo**, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos de los Impuestos Especiales sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol.

La regulación de los Impuestos Especiales en el sistema tributario español se centra en un conjunto de disposiciones comunitarias armonizadoras que fueron aprobadas y publicadas en los Diarios Oficiales de la Comunidad Económica Europea ("CEE") en el año 1992, lo que daría lugar a que en

España se adoptara Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales ("LIIIE"), y su Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. ("RIIEE").

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece que "Los Impuestos Especiales de fabricación se configuran como Impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de los bienes que se determinan en el ámbito objetivo de cada uno de ellos, gravando, en fase única, su fabricación o su importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial comunitario".

En los Impuestos indirectos la **capacidad económica** que se somete a tributación es la que se pone de manifiesto al consumo de bienes y servicios del sujeto pasivo, cuanto mayor es el consumo, mayor será la carga fiscal indirecta que soporte el sujeto pasivo.

La imposición indirecta no la podemos encasillar de absolutamente neutral ya que trata de atender otra finalidad que no es estrictamente fiscal.

2. Previo conocimiento del Impuesto Especial sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.

2.1. Concepto.

"El Impuesto Especial sobre el Vino y Bebidas Fermentadas es un Impuesto indirecto que recae sobre el consumo del vino y bebidas fermentadas, gravando, en fase única, la fabricación e importación de estas bebidas. Se trata de un Impuesto Especial de fabricación".

2.2 Hecho imponible.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, art.5 establece que "está sujeta la fabricación, importación de bienes objeto de estos Impuestos dentro del territorio de la Comunidad Europea, con peculiaridades en Canarias y en el régimen de destilación artesanal".

2.3. Ámbito objetivo.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, art.27 establece que "el ámbito objetivo de este Impuesto son el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas.

Ver Esquema:

PRODUCTO	CÓDIGOS NC	REQUISITOS
VINOS TRANQUILOS	2204 y 2205, excepto los vinos espumosos	"Que tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2% vol. e inferior o igual al 18% vol., siempre que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación, y si el grado alcohólico es superior a 15%, siempre que se hayan obtenido sin aumento artificial de su graduación".
VINOS ESPUMOSOS	2204.10, 2204.21.10, 2204.29.10 y 2205	"Que respondan a un formato de envasado, botella y tapón en forma de champiñón, con ataduras o ligaduras, o que, como consecuencia del anhídrido carbónico disuelto tengan una sobrepresión superior a 3 bares; y que el grado alcohólico sea superior al 1,2%, e inferior o igual al 15%, procediendo el alcohol contenido en el producto en su totalidad de fermentación".
BEBIDAS FERMENTADAS TRANQUILAS	2204, 2205, excepto los productos calificados como vinos tranquilos o espumosos, y 2206, excepto las bebidas fermentadas espumosas y los productos incluidos en la cerveza.	Que tengan un grado alcohólico superior al 1,2% e igual o inferior a 15%. Si el grado alcohólico es superior a 5,5% el alcohol contenido en el producto debe proceder en su totalidad de fermentación (1).
BEBIDAS FERMENTADAS ESPUMOSAS	2206.00.91; y 2204.10, 2204.21.10, 2204.29.10 y 2205, que no sean vinos tranquilos o espumosos.	"Que respondan a un formato de envasado, botella y tapón en forma de champiñón, con ataduras o ligaduras, o que, como consecuencia del anhídrido carbónico disuelto, tengan una sobrepresión superior a 3 bares; y que el grado alcohólico sea superior al 1,2%, e inferior o igual al 15%. Si el grado alcohólico es superior a 8,5% el alcohol contenido en el producto debe proceder en su totalidad de fermentación".

2.4. Base imponible.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, art.29. Establece que "la base imponible del Impuesto está constituida por el volumen de bien comprendido en el ámbito objetivo de este Impuesto expresado en electrolitos de bien acabado a temperatura de 20°C."

2.5. Tipo impositivo.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, art.30. "Establece que el tipo impositivo es de cero euros por hectolitro".

2.6 Devengo del Impuesto.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, art.7. establece lo siguiente;

"En el supuesto de fabricación se produce en el momento salida de fabrica o deposito fiscal o momento de autoconsumo.

A excepción del régimen suspensivo, que consiste en la suspensión del devengo, que trata de la salida con destino a otra fabrica o deposito fiscal, entrega directa, destinatario registrado o exportación

En el supuesto de importación se produce en el momento de nacimiento de la deuda aduanera a la importación.

A excepción del régimen suspensivo que consiste en cuando los **bienes importados** se destinen directamente a su introducción en una fabrica o deposito fiscal, a una entrega directa, cuando circulen con destino a un destinatario registrado, aun lugar donde se produzca la salida del territorio de la Comunidad de los bienes sujetos a Impuestos Especiales o a uno de los destinatarios, situados en el ámbito territorial comunitario no interno, a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008".

2.7. Conceptos y definiciones.

- **"Depositario autorizado"**: "La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, titular de una fábrica o de un depósito fiscal".

- **"Depósito de recepción"**: "El establecimiento del que es titular un destinatario registrado que no sea ocasional donde, en el ejercicio de su profesión y en virtud de la autorización concedida por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, pueden recibirse bienes objeto de los Impuestos Especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro".

- **"Depósito fiscal"**: "El establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisi-

tos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, bienes objeto de los Impuestos Especiales de fabricación”.

• **“Destinatario registrado”:** “Cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, a recibir en un depósito de recepción del que será titular, bienes sujetos a Impuestos Especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro”.

“El destinatario registrado podrá ser autorizado, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de bienes objeto de los Impuestos Especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro. En este último caso, no será necesariamente titular de un depósito de recepción”.

• **“Entrega directa”:** “La circulación de bienes objeto de los Impuestos Especiales 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 bienes 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, con las restricciones que se establecen en el artículo 63 en cuanto a recepciones en el ámbito territorial interno, siempre que tales bienes 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”.

• **“Expedidor registrado”:** “Cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de importación a enviar, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, bienes objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo sólo desde el lugar de su importación en el momento de su despacho a libre práctica con arreglo al artículo 79 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92, artículo 116 del Reglamento (UE) 952/2013”.

• **“Receptor autorizado”:** “La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada con

cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir, con fines comerciales, una determinada expedición de bienes objeto de los Impuestos Especiales de fabricación procedente de otro Estado miembro en el que ya se ha producido el devengo del Impuesto”.

• **“Representante fiscal”:** “La persona o entidad designada por un vendedor dentro del sistema de ventas a distancia, establecido en otro Estado miembro de la Comunidad y autorizada por la Administración Tributaria española, previo cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, para garantizar el pago, así como para efectuarlo posteriormente, en lugar del vendedor a distancia, de los Impuestos Especiales de fabricación correspondientes a los bienes enviados por el vendedor que representa”.

• **“Ventas a distancia”:** “Sistema de circulación intracomunitaria de bienes 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 bienes, con las restricciones que se establecen en el artículo 63, siempre que tales bienes 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”.



3 LA RELACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES DEL VINO DESDE EL CONSUMO

1. La casi armonización del Impuesto Especial del vino.

El Impuesto Especial del vino es un Impuesto que recae por último en el precio de adquisición del bien, lo más relevante para su consumo deriva del tipo impositivo, en el caso del sistema tributario Español, no ha de tener mayor relevancia ya que tiene Impuesto un tipo impositivo cero para este Impuesto, en relación con el vino, siendo un caso idéntico en 14 países de la Unión Europea: Alemania, Austria, Bulgaria, La República Checa, Chipre, Croacia, Eslovaquia, Eslovenia, Grecia, Hungría, Italia, Luxemburgo, Portugal y Rumanía.

Ahora bien, nos centraremos en la influencia del tipo impositivo del Impuesto Especial, en otros estados miembros de la Unión Europea, donde si existen tipos impositivos distintos de cero. Como es el caso de nuestro país vecino Francia que tiene un tipo impositivo testimonial del 3.75 euros por hectolitro y otros países de la UE como los que nombramos a continuación, que tienen un tipo impositivo alto en el vino y bebida fermentada tranquila; Finlandia 339 euros/HCTL, Reino Unido 351 euros/HCTL, Irlanda 425 euros/ HTCL y Suecia 227 euros /HTCL.

Como se puede observar en los datos los países nórdicos, son los que establecen mayor presión fiscal para el vino, en el fondo también es por un tema de competencia, ya que lo que intentan es proteger la producción de otras bebidas alcohólicas, de su propio mercado.

A pesar de los intentos de conciliación de este Impuesto Especial, la fiscalidad es utilizada como una prevención económica por cada uno de los países europeos, dado que cada país protege su industria nacional, a excepción de alguno de ellos.

En otros países de la Unión Europea las bebidas alcohólicas y en concreto el vino, tiene un precio superior que, en España, esto ocurre por diversos motivos de gran importancia, como el alto nivel de vida de estos países y la falta de oferta vinícola nacional que transforman al vino español, en un bien exquisito y de alto nivel adquisitivo.

Uno de los criterios Impuestos en la armonización fiscal de 1992 fue que el vino debe tributar en el lugar de consumo y no donde se produzca. Es decir, un vino español que es adquirido por un consumidor en un centro comercial finlandés pagara sobre el Impuesto del vino de Finlandia, es decir 339 euros/HCTL, un importe bastante elevado en comparación con otros países miembros de la Unión Europea.

2. Las adquisiciones transfronterizas "El cross-border shopping en la Unión Europea".

Aunque podemos reconocer que la armonización fiscal indirecta en la Unión Europea, esta cada vez más cerca, todavía existen brechas que favorecen a las compras transfronterizas, estas compras son debidas a la existencia de elevadas diferencias en los tipos impositivos de algunos países vecinos, miembros de la unión europea, esto lleva al desplazamiento de los consumidores de un estado miembro, que aplica tipos impositivos inferiores a los de su país de residencia.

Podemos destacar que este desplazamiento se produce cuando la compra que realiza el consumidor en el otro país miembro de la unión europea es lo suficientemente satisfactorio para compensar el esfuerzo económico y el consumo de tiempo que supone el desplazamiento. Estas circunstancias suelen afectar a países los cuales tienen un tipo impositivo muy superior.

Además, si se diera el caso que el adquiriente transfronterizo utiliza el bien comprado en el estado miembro de residencia para su comercialización, estaríamos ante un caso de elusión fraudulenta del Impuesto conforme a la normativa del estado de residencia del adquiriente.

De ahí esta lucha continua por una armonización de los Impuestos Especiales de los estados miembros fronterizos de la Unión Europea, aunque España y Italia son de los países que se oponen a establecer una imposición mínima sobre el vino.

3. Comportamiento del consumidor final.

Por consiguiente, podemos concluir que la decisión del consumidor no tiene por qué verse solamente afectada por el tipo impositivo que recarga sobre el precio final, sino que existen otras variantes para tener en cuenta en la decisión del bien, tales como; El nivel adquisitivo, la calidad del bien, las necesidades, los gustos, las preferencias, la ocasión, el marketing, las oportunidades, la época del año, la edad, el sexo, etc.

Se puede llegar a creer que un tipo impositivo alto influye de manera negativa sobre el consumo del vino, pero puede ser que este tipo impositivo pueda verse equilibrado por un mayor nivel adquisitivo, como pasa en otros estados miembros de la unión europea, debido a la diversidad de tipos impositivos y la falta de armonización total del Impuesto, los consumidores se verán afectados en diferente medida.

Vamos a verlo con el siguiente caso; Dos consumidores con una renta per cápita media, con residencia fiscal en Francia y en Finlandia adquieren tres botellas de vino, gravada con un tipo de Impuesto común de 3 euros/ HTCL, parece que el esfuerzo de los dos consumidores es igual, pero la realidad es otra, puesto que la renta de Finlandia es mas alta que la Francesa, por lo que nos encontramos que no es igual el esfuerzo de desembolso para el consumidor francés que para el consumidor de Finlandia.

Podemos concluir que el adquirente transfronterizo tiene una impresión negativa del Impuesto que se exige en su país de residencia, en comparación con el Impuesto que se exige en el país vecino, lo que conlleva a que lo perciba más positivo si es inferior, de no producirse esta impresión no se produciría el viaje al otro estado. Para que no se produzca estos desplazamientos sería necesario aproximar lo máximo posible los Impuestos Especiales de los estados en los que se encuentran tan altos.



4 INFLUENCIA DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA COMERCIALIZACIÓN INTRACOMUNITARIA DEL VINO DESDE LA EXPORTACIÓN DEL VINO

1. Las exportaciones intracomunitarias del vino.

En la toma de decisiones de la exportación, se tienen en cuenta diferentes variables como el transporte, el marketing, el mercado, los Impuestos, etc. El Impuesto Especial es un factor mas a analizar y puede tener mas o menos importancia dependiendo de las coyunturas precisas en las que se realice la exportación.

Hay que considerar que la carga fiscal de la exportación es al final soportada por la empresa adquirente, la exportación no tendrá mayor importancia para los exportadores.

Si tenemos en cuenta los datos estadísticos obtenidos de la Base de datos del comercio exterior, sobre la exportación en comparación con el ejercicio 2017, se observa un incremento de la exportación y una disminución en la importación, en consecuencia, el total de comercio exterior pasa de 2.204.527 miles de euros a 2.513.842, siendo alrededor de los dos millones de euros para el sector de bebidas.

Se trata de un sector muy importante en nuestro comercio ya que supone un alto porcentaje en la balanza agroalimentaria, con casi el 10 %, con una gran notoriedad del vino tanto en su valor, como en volumen.

EVOLUCIÓN DEL COMERCIO EXTERIOR DE VINOS, VINOS BEBIDAS Y ALCOHOL (Miles de €)					
	2013	2014	2015	2016	2017
EXPORTACIÓN	4.068.006	3.936.162	4.095.356	4.014.976	4.312.694
IMPORTACIÓN	1.792.103	1.702.347	1.784.531	1.810.450	1.798.853
SALDO	2.275.903	2.233.815	2.310.825	2.204.527	2.513.842

El vino fue el primordial bien exportado con más del 50% de cuota en valor sobre el total de la exportación de bebidas destacando en el precio y en el volumen.

COMERCIO EXTERIOR DE VINOS, BEBIDAS Y ALCOHOL 2017			
		MILES DE €	TONELADAS
VINO	Intra UE	1.662.948	1.708.422
	Extra UE	1.194.905	634.058
	TOTAL	2.857.853	2.342.480
BEBIDAS ESPIRITUOSAS	Intra UE	303.752	74.408
	Extra UE	270.446	84.643
	TOTAL	574.198	159.051
MOSTO	Intra UE	138.737	131.515
	Extra UE	93.678	70.347
	TOTAL	232.415	201.862
BEBIDAS REFRESCANTES	Intra UE	137.865	257.140
	Extra UE	51.645	76.883
	TOTAL	189.411	334.023
CERVEZA	Intra UE	79.728	153.170
	Extra UE	102.683	112.328
	TOTAL	182.411	265.498
ALCOHOL	Intra UE	106.351	142.991
	Extra UE	5.344	3.240
	TOTAL	111.695	146.231
VERMUT Y BEBIDAS AROMATIZADAS	Intra UE	31.563	41.058
	Extra UE	43.918	32.648
	TOTAL	75.481	73.706
OTRAS BEBIDAS	Intra UE	49.392	102.034
	Extra UE	39.739	70.262
	TOTAL	89.131	172.296
TOTALES	Intra UE	2.510.336	2.610.738
	Extra UE	1.802.358	1.084.409
	TOTAL	4.312.694	3.695.147

Según los datos expuestos, las exportaciones del sector de bebidas llegaron los 4.312 millones de euros en 2017, y 3.695.147 toneladas, lo que ha provocado un aumento del 7,4% respecto al ejercicio anterior.

En el ejercicio 2017, el vino fue la mercancía más exportada con 2.857 millones de euros de exportación en 2017.

En los datos expuestos en la Comisión Europea, recogidos por Eurostat, los mayores exportadores de vino a nivel de la Unión Europea en volumen son: Italia, Francia, España, Portugal y Alemania, representando el 93% del total comunitario. España representa el 26% de la exportación comunitaria, y un 15,7% de la producción.

España es el país con la mayor superficie de viñedo contabilizada representa el 13% de la superficie a nivel mundial destinada al vino.

Si nos centramos en los datos los principales destinos de España a nivel europeo son Alemania, Francia y Reino Unido. Podemos observar que en lo que se respecta a la situación tributaria de estos países es muy desigual, ya que en Alemania se aplica un tipo impositivo cero, Francia de 3.75 euros/ htcl y para Reino Unido un tipo impositivo muy superior de 351 euros / htcl, podemos concluir con los datos expuestos, que los Impuestos Especiales derivados del tipo de gravamen no son tan esenciales en la exportación.

Igualmente, el tipo impositivo de los Impuestos Especiales si tienen gran importancia en la medida que se crean cargas fiscales indirectas que varían según el procedimiento de circulación intracomunitaria que se elija.

Hay que recordar que no se genera carga fiscal por la circulación del vino en el interior del país por tener un tipo cero, en cambio la situación cambia cuando exporten su mercancía a otro estado miembro de la unión europea, donde si se aplique un tipo impositivo distinto de cero, ya que en ese caso si será exigible el Impuesto en el país de destino.

Las cargas fiscales dependerán de cual sea el tipo de régimen elegido para la transito de los bienes, si los bienes se acogen a un régimen suspensivo, definiendo el régimen suspensivo como el régimen fiscal, atribuible a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de bienes objeto de los Impuestos Especiales de fabricación, en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha realizado el devengo y no es exigible el Impuesto.

Pero debemos tener en cuenta que el Impuesto no se exige en el momento del hecho imponible, si no en la puesta de consumo del bien, eso significa que el Impuesto no se exigirá mientras los bienes se encuentren en un deposito fiscal, por lo que se elimina en cantidad los costes de financiación innecesarios para el exportador.

Ahora bien, si los bienes circulan sin el régimen suspensivo con el Impuesto devengado, puede ocurrir que hasta la puesta a consumo en la que se repercute el Impuesto puede transcurrir bastante tiempo y se creen mayores costes.

Pero en gran parte los costes más altos se producen bajo el régimen suspensivo que se producen en los envíos garantizados y las ventas a distancias, asimismo hay que considerar que las garantías son impuestas por cada estado miembro de la unión europea.

Actualmente la exportación de vino españoles sigue en aumento siendo su cifra récord 3.290 millones en el ejercicio 2018 según los datos recabados en la hacienda tributaria. Siendo también Francia, Alemania e Italia sus principales destinos.

2. La relación del IVA con el Impuesto Especial sobre el vino.

El IVA es un Impuesto indirecto, que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes. Es decir, el IVA grava la todas las compras y ventas sea cual sea su transcurso, los Impuestos Especiales solo gravan unos determinados bienes, como el tabaco, el alcohol, etc.

La conexión de los Impuestos Especiales con el IVA es de compatibilidad, por el fundamento que pretende gravar además el consumo de estos bienes por circunstancias extrafiscales.

Lo que daría lugar a la aglomeración de diversos Impuestos sobre un idéntico bien, esto ocurre en todos los bienes que están sujetos a los Impuestos Especiales, a los que se les aplica también el IVA, ya que es un Impuesto sobre el consumo de bienes.

Ahora bien, centrémonos como afectaría a las entregas intracomunitarias de bienes con los siguientes casos;

Caso 1; La adquisición de vino y bebidas fermentadas por una bodega en régimen suspensivo siendo el expedidor una bodega finlandesa. A efectos del IVA, la bodega finlandesa emitirá una factura sin repercutir cuota de IVA dado que es unas entregas intracomunitarias de bienes que está exenta.

Para la bodega española se trataría de unas adquisiciones intracomunitarias de bienes sujeta y exenta por quedar vinculada a un régimen de depósito distinto aduanero. Régimen de Depósito distinto del Aduanero: art. 24.2 de la ley del IVA nos indica que este régimen a efectos del IVA se define en el Anexo de la LIVA.

Anexo LIVA: "Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros: Definición del régimen: a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de

depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de bienes objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos bienes entre dichos establecimientos y de importación de estos con destino a fábrica o depósito fiscal."

Caso 2; Supongamos la adquisición intracomunitaria de vino y bebidas fermentadas por una bodega fuera del régimen suspensivo con el sistema de envíos garantizados. Para el expedidor sería una entrega intracomunitaria de vino exenta, no se repercute cuota del IVA, para el adquirente constituye una adquisición intracomunitaria de vino sujeta a incluir en la autoliquidación del IVA.

Caso 3; Nos centraremos en las entregas intracomunitarias de vino en el caso de envíos garantizados de una bodega española que vende vino fuera de régimen suspensivo a distribuidora finlandesa, a efectos de los Impuestos Especiales, este sería devengado en España, no autoliquidación porque su cuota sería cero.

A efectos de IVA sería una entrega intracomunitaria de vino que no forman parte del hecho imponible del Impuesto, luego se emite factura sin repercusión IVA.

Caso 4; Veamos una entrega intracomunitaria de vino en régimen suspensivo. una bodega española que vende vino a depósito fiscal finlandesa en régimen suspensivo.

A efectos de los Impuestos Especiales el devengo de este suspendido.

A efectos de IVA: constituye una entrega intracomunitaria de vino que no forma parte del hecho imponible del Impuesto, luego se emite factura sin repercusión IVA.

Caso 5; Veamos con el sistema de ventas a distancia en el que una bodega española utiliza este sistema para vender en otro Estado miembro a través de representante fiscal con destino a particulares.

A efectos de los Impuestos Especiales se trata de una circulación intracomunitaria de vino fuera del régimen suspensivo y a efecto del IVA La bodega española realiza una operación asimilada a la entrega de bienes tal y como se define en el artículo 9. 3º de la LIVA.

"Artículo 9. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes. Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso: 3.º La transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último."

Se trata de una operación exenta en virtud del artículo 25 Tres de LIVA con tributación de destino.

Caso 6; Importaciones de vino y bebidas fermentadas en el que el momento de de-

vengo de los Impuestos Especiales e IVA es el momento despacho a consumo. Se liquida cuota IVA importación y en su caso la cuota de Impuestos Especiales que será cero.

Caso 7; Importación de vino y bebida fermentada en régimen suspensivo con destino a una fábrica o depósito fiscal, a efectos de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo, se produce la suspensión del devengo de los Impuestos Especiales, a efectos del IVA la operación sujeta y exenta por afectarse al Régimen de Depósito Distinto Aduanero.

Caso 8; En las exportaciones de vino y bebidas fermentadas a los efectos de los Impuestos Especiales la exportación constituye operación exenta, el vino que se exporta circula al amparo de un E-DA expedido por el operador y se ultima con el DUA de exportación y a efectos del IVA, la exportación resulta exenta luego no hay que repercutir IVA en la factura.



5 SILICIE "SUMINISTRO INMEDIATO DE LIBROS DE INFORMACIÓN CONTABLE DE IMPUESTOS ESPECIALES"

El sistema tributario español a lo largo de las últimas décadas ha ido perfeccionando sus recursos tecnológicos para un mayor control del contribuyente y así poder **luchar contra el fraude fiscal**, según para la agencia tributaria española la clave contra el fraude tributario es el avance tecnológico y el uso de los datos fiscales, además de la creación de aplicaciones que permitan la utilización óptima de la información fiscal.

En nuestro sistema tributario español, se procederá a la implantación, del nuevo Suministro Inmediato de Libros Información Contable de Impuestos Especiales, más conocido como "**SILICIE**", aplicable a partir del 1 enero de 2020 a Bodegas que elaboren más de 100.000 litros al año.

Se trata de una control contable y tributario que obliga a los titulares de los establecimientos sujetos por la **normativa de los Impuestos Especiales** llevar una contabilidad de los bienes objeto de los Impuestos Especiales, y en su caso de las materias primas imprescindibles para obtenerlos.

la contabilidad reflejara los procesos, movimientos y existencias que atañen a tales bienes y materias, también las diferencias que se manifiesten tanto en los recuentos que se realicen como en la circulación de los bienes, de forma que se diferencie bien, epígrafe y régimen fiscal.

Esta verificación contable englobara los movimientos de bienes en los almacenes auxiliares inscritos como tales en el **Registro territorial** de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 65 y 70 del RIIIE.

Este nuevo suministro de los libros contables se llevará a través del portal SILICIE. que se ha habilitado en la Agencia Tributaria.

Recalcaremos que una de las primordiales innovaciones de este desarrollo consistirá en llevar una contabilidad de los Impuestos Especiales a través de la **Sede electrónica de la AEAT**, por medio del envío electrónico de los asientos contables. Este envío electrónico de los asientos contables aminoraran las declaraciones informativas.

Los sectores obligados de este procedimiento serán las Fábricas, los Depósitos fiscales, los Almacenes fiscales, los Depósitos de recepción y las Fábricas de vinagre.

El propósito de este procedimiento contable será enseñar los procesos, movimientos y existencias de los bienes objeto de los Impuestos Especiales y de las materias primas imprescindibles para conseguirlos, incorporadas las diferencias que se produzcan por el almacenamiento, fabricación o circulación.

En los asientos contables la información a proporcionar será por regla general un asiento igual a una operación, movimiento, proceso o existencia. Además, existirían unas reglas Especiales como la **Fabricación en procesos continuos** que sería un único asiento contable que recoja de forma agregada operaciones de fabricación y transformación en períodos de 24 horas.

La contabilidad de los Impuestos Especiales a se podrá llevar a través de la Sede electrónica con el suministro electrónico de los movimientos, operaciones o procesos en el plazo de 24 horas siguientes a producirse la operación o por un sistema contable en soporte informático del que, en su caso, dispongan los titulares de establecimientos que sería de manera opcional.

Toda esta información para ofrecer se realizará a través de un formulario en sede electrónica, o por medio de la importación de un fichero.

Podemos destacar que en la creación de un asiento si se produjera un error se pueden anular los asientos contables, existirá un **sistema de corrección asientos y no será sancionable**.

La inserción de este nuevo suministro de información es un elevado progreso para el departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, va a favorecer a la realización por parte de la hacienda tributaria el cruce de información de los obligados de forma inmediata.

Esto va a obligar a las bodegas ha hacer reformas en la manera de trabajar y a reorganizarse de manera interna, ya que lo normal es que la contabilidad de los Impuestos Especiales en una **bodega** lo lleve una sola persona, ya que los plazos de entrega eran más largos, a partir de enero, eso será diferente y tendrán que ser varias las personas que conozcan el procedimiento.

6 PERSPECTIVA DEL BREXIT EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES DEL VINO

1. El Brexit y su futura perspectiva.

La salida del Reino Unido de la unión europea, llamada "**Brexit**", es un transcurso político en trámite que consiste en el cese por parte del Reino Unido de la Unión Europea.

Desde el punto de vista de los Impuestos Especiales el Brexit implicará que las actuaciones de compras y ventas de bienes entre Reino Unido y UE dejaran de tener la consideración de actuaciones intracomunitarias, y pasaran a estar sujetos a obligaciones con aduana.

Lo que conllevará que para enviar o recibir bienes de **Reino Unido**, habrá que presentar declaración de exportación o en su caso importación o pago de otras obligaciones, o regímenes aduaneros que sean objeto de devengo en la introducción de los bienes para obtener las certificaciones pertinentes para poder disponer de sus bienes en el estado.

Según las últimas noticias sobre el Brexit, todas las exportaciones realizadas al Reino Unido a partir del 1 de abril pasarán a estar sujetas a las siguientes medidas tributarias que se exponen a continuación;

En principio y si no se complica la decisión del Parlamento Británico de aprobar los acuerdos de ruptura ordenada propuestos por la UE al Reino Unido, el 29 de marzo de 2019 se hará operativa la salida del Reino Unido de la Unión Europea (**BREXIT**). El acuerdo de salida, negociado entre la UE y el Reino Unido, que deberá confirmarse por el Consejo y el Parlamento europeos como por el Parlamento británico, considera un tiempo transitorio hasta el 31 de diciembre de 2020, durante el que se seguirá aplicando la legislación comunitaria en el Reino Unido, en conexión con el mercado interior, Unión Aduanera y políticas comunitarias.

El 14 de noviembre de 2018 se anunció una **Declaración Política** que determino como sería las relaciones, una vez terminado el tiempo de margen, pero, llegada la fecha de marcha, sin haber llegado a un acuerdo concreto, el Reino Unido pasaría a considerarse tercer Estado, esto conllevaría a tener una serie de consecuencias significativas en la organización de los operadores económicos, así como en la obligación de los Impuestos indirectos (IVA e IIEE).

Las transacciones de bienes sujetos al **Impuesto Especial** pasarían a ser exportaciones/importaciones, por lo que se considerarían operaciones sujetas a la normativa de aduanas que aplique la Unión Europea.

Los **EMCS intracomunitarios** no serán aplicables para el Reino Unido pues estos solo resultan aplicables únicamente para los bienes que circulen en régimen suspensivo entre el territorio de dos Estados Miembros.

En el envío de bienes sujetos a Impuestos Especiales a Reino Unido, no podrá realizarse en régimen suspensivo, ni podrán aplicarse los procedimientos de envíos garantizados ni ventas a distancia, sino que se realizarán por el procedimiento previsto en la Ley de Impuestos Especiales para exportaciones.

La entrada de bienes sujetos a Impuestos Especiales de Reino Unido, no podrán aceptarse en régimen suspensivo, y no podrán emplear los documentos de circulación supuestos para la circulación intracomunitaria, en concreto el **documento administrativo electrónico**.

2. Las posibles consecuencias del Brexit en el sector económico del vino.

Como hemos visto en datos anteriores que el Reino Unido es uno de los principales destinos de exportación de Vino en España.

Es muy posible que con la salida del Reino Unido de la unión europea se produzca una depreciación del valor de la libra por lo que esto conllevaría que el vino en suelo británico será mucho más caro.

Además de un **posible descenso del turismo inglés** y por la devaluación de la libra y el turismo es una gran oportunidad para que los consumidores ingleses conocieran nuestros vinos.

Podemos decir también que existe una gran incertidumbre arancelaria ya que Reino Unido puede establecer sus propias normas fiscales y afectaría de una manera negativa al comercio del vino.

Hoy en día la inseguridad existente seguirá afectando, de manera negativa en el **mercado de la Unión Europea y El Reino Unido**.

7

CONCLUSIONES

Este estudio se centra en las coyunturas de mayor importancia, donde los Impuestos Especiales tienen una gran influencia, además de abarcar temas de actualidad, donde éstos son de suma relevancia.

Desde la perspectiva del consumo de bienes afectos al los Impuestos Especiales, hemos podido observar que la decisión del sujeto por adquirir el bien se ve influenciada por varios factores, como la **renta per cápita** del individuo, el nivel adquisitivo del Estado miembro y no solo por el tipo de gravamen del Impuesto. Hemos detectado además una corriente importante en Europa que consiste en adquirir vino como bien de **inversión financiera**, lo que, sin duda, contribuye a que esta decisión sea más financiera que fiscal.

Además, hemos valorado las adquisiciones intracomunitarias del impuesto, que son afectadas en gran parte por las diferencias de tipo de gravamen de los estados miembros, además de el proteccionismo de cada miembro por sus bienes afectos a estos impuestos.

En la **exportación** podemos concluir que los exportadores tendrán una visión favorable de la transacción, dependiendo de los gastos fiscales indirectos de financiación que tengan que soportar para realizar la operación.

Las últimas novedades en España nos hacen fijar nuestra atención en los nuevos avances tecnológicos del sistema tributario español, en lo que se refiere al "**SILICIE**". El cual proporcionará datos a la agencia tributaria momentáneos y favorecerá al cruce de información entre los contribuyentes.

Para finalizar analizamos las consecuencias del BREXIT, con la conclusión de que si el **Parlamento Británico** acepta un BREXIT ordenado, con la salida del Reino Unido de la Unión Europea, tendría consecuencias muy negativas en el mercado del vino. Si bien observamos incertidumbre a la fecha de firma de este estudio, de si esta salida será ordenada o caótica, o incluso si habrá definitivamente salida, así que, como conclusión, diremos que en la medida de que el **BREXIT** se más desordenado, las consecuencias serán más negativas para el mercado del vino.

BIBLIOGRAFÍA

Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales. *Boletín Oficial del Estado*, 312, de 29 de diciembre de 1992, última modificación: 30 de octubre de 2015.

Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. *Boletín Oficial del Estado*, 179, de 28 de julio de 1995, 23028 a 23081.

Palma Fernández, J.L. (2018-2019). **Memento Practico Vino**. España. Francis Lefebvre. Letrado del consejo de estado. Doctor en Derecho. Del cuerpo Superior de Administradores Civiles del estado. Of Counsel en Gómez- Acebedo & Pombo Abogado, S.L.P.

Hernandez Amado, R. (2012). *Anuario jurídico de la Rioja*. Edición 13. España. Universidad de la Rioja.

Valencia Saiz, A. (2014). *Investigaciones en ciencias jurídicas desafíos actuales del derecho*. España. Grupo Eumed.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), (2018): *Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales*. Recuperado de www.agenciatributaria.es

Subdirección general de Comercio internacional de Mercancías. (2016-2017). *La Balanza Comercial Agroalimentaria*. Ministerio de Industria y Comercio. Estadísticas de comercio exterior de productos agroalimentarios. Madrid, España. Recuperado de www.comercio.mineco.gob.es 10 de enero de 2018.

Observatorio español del Mercado del Vino. (2018). Exportaciones españolas de vinos envasados - *Año 2018*. Informes, exportaciones. Madrid, España. Recuperado de www.oemv.es 28 de enero 2019.

Sellart, J.L. (16 de marzo de 2019). El vino español bate el récord de exportaciones en 2018. El País. Recuperado de <http://www.elpais.com/economia72019/03/16>

EFE, Agencia de noticias. (8 de diciembre de 2018). El vino español se prepara para el impacto del Brexit en sus cuentas. *El economista*. Recuperado de <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/9569995/12/18/El-vino-espanol-se-prepara-para-el-impacto-del-Brexit-en-sus-cuentas.html>

Por Basilio Ramírez Pascual

The Matrix Tributario