

# LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL VINO EN SU COMERCIALIZACIÓN INTRACOMUNITARIA.

REBECA HERNÁNDEZ AMADO

SUMARIO: **I. Introducción.** — **II. Influencia del Impuesto Especial sobre la Comercialización Intracomunitaria del Vino:** — 1. Influencia del Impuesto Especial desde la perspectiva del consumo: 1.1. Percepción del consumidor del Impuesto Especial sobre el Vino. 1.2. Manifestaciones de la Injerencia del Impuesto Especial en las Tendencias de Consumo del Vino: 1.2.1. *Las adquisiciones transfronterizas.* 1.2.2. *Distorsión de Origen Fiscal de la Competencia: discriminación fiscal y protección indirecta de la producción nacional: A) TJCE: interpretación y aplicación del art. 95 del TCEE. B) OPA: aplicación e interpretación del art. III del GATT. C) Comparativa entre los arts. 95 del TCEE y III del GATT y los criterios de aplicación empleados por el TJCE y el OPA.* — 2. Influencia del Impuesto Especial sobre la Comercialización Intracomunitaria del vino desde la Perspectiva de la Exportación: 2.1. Cargas Fiscales Indirectas de Financiación. 2.2. Cargas Fiscales Indirectas de Gestión y Control. — **III. Propuestas de Modificación del Régimen del Impuesto Especial sobre el Vino que Mejoren la situación Vigente** — 1. Propuestas de Modificación de la Directiva Tipos: 1.1. Panorama Actual de Tipos del Impuesto Especial sobre el Vino. 1.2. Informe de la Comisión sobre los Tipos de Mayo de 2004. 1.3. Opción por la Introducción de Tipos Porcentuales y/o bandas de Tipos. — 2. Propuestas de Modificación de la Directiva Horizontal: 2.1. Introducción no Comercial por Particulares: 2.1.1. *Régimen actual.* 2.1.2. *El Informe de la Comisión de 2004 y la Propuesta de 2 de abril;* 2.2. Ventas a Distancia. 2.3. Conclusiones a las Modificaciones Propuestas. — 3. El Principio de Tributación en el Estado de Origen para las Operaciones Intracomunitarias de Comercialización de Productos Sujetos al Impuesto especial. — 4. La Atribución de las Rentas Obtenidas en Concepto del Impuesto Especial sobre el Vino. — **IV. Conclusiones.**

## I. Introducción.

Los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas son tributos indirectos que gravan el consumo específico de determinados productos, entre ellos, y en lo que es de nuestro interés, el vino.

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.

Estos impuestos fueron objeto de armonización comunitaria a fin de lograr el establecimiento y funcionamiento del Mercado Interior (art. 93 del TCE). 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 impuestos especiales.

Los inicios del proceso armonizador de las accisas se remontan a los años 70. Sin embargo, es a partir del Acta Única Europea cuando el proceso armonizador toma un impulso definitivo al establecerse la obligación jurídica para los Estados miembros de conseguir, antes del 1 de enero de 1993, el establecimiento de un mercado interior sin fronteras en el que se hiciesen realidad las libertades de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, recogidas en el art. 3.c) del TCE.

Como resultado del largo proceso armonizador vieron la luz tres directivas:

- La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y control de los productos objeto de impuestos especiales (en lo sucesivo, "Directiva Horizontal").
- La Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas (en lo sucesivo, "Directiva Estructuras").
- La Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuesto Especial sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas (en lo sucesivo, "Directiva Tipos").

Su adopción conllevó la necesidad de adaptar las normativas fiscales de los Estados miembros a la nueva regulación comunitaria. En cumplimiento de este deber España adoptó la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de 1992, de Impuestos Especiales (en lo sucesivo, "LIIEE"), y su reglamento de desarrollo, el RD 165/1995, de 7 de julio de 1995, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (en lo sucesivo, "RIIEE").

En este estudio nos cuestionamos:

- Cómo influye el Impuesto Especial sobre el Vino en la comercialización intracomunitaria de este producto, para lo cual distinguiremos entre los

efectos que se dejan traslucir en el ámbito del consumo y aquellos otros que se manifiestan de cara a la exportación del producto.

- Cuáles pueden ser las propuestas de modificación del régimen del Impuesto Especial sobre el Vino que mejoren la situación vigente. Nos centraremos en la modificación de la Directiva Tipos y la Directiva Horizontal.

## II. Influencia del Impuesto Especial sobre la Comercialización Intracomunitaria del Vino.

### 1. Influencia del Impuesto Especial desde la Perspectiva del Consumo.

Como impuesto indirecto que se repercute finalmente en el precio de adquisición del producto, los efectos del impuesto más relevantes para el consumidor derivan principalmente del tipo impositivo. Por lo tanto, no habrá tales efectos cuando se apliquen tipos “cero”, por lo que las valoraciones que hagamos en este apartado se referirán en todo caso a los efectos derivados de la aplicación de tipos positivos.

Ahora bien, el sólo hecho de aplicar un tipo positivo sobre el vino no es directamente indicativo de que las pautas de consumo se vayan a ver afectadas por el impuesto. Ello se debe a que las elecciones del consumidor no sólo se pueden ver influidas por el impuesto como carga sobre el precio final, sino que concurren otras variables de gran importancia como la calidad, el propio precio neto de impuestos, las experiencias pasadas con el producto, el marketing, las necesidades que se busca satisfacer con su consumo, razones de oportunidad u ocasión, preferencias y gustos propios (según su cultura, tradiciones, edad, sexo...), la época del año, el lugar de consumo, etc<sup>1</sup>.

#### 1.1. Percepción del Consumidor del Impuesto Especial sobre el Vino.

Que el impuesto especial sea una de las variables a tener en cuenta en la elección del consumidor depende de la percepción que del mismo tengan los consumidores. Esta percepción puede variar conforme a distintos factores pudiendo ser negativa, positiva o neutra. Es decir, que los consumidores ponderen el impuesto como:

---

1 Véase: CEV, “*Position des entreprises européennes vins*”, de enero de 2001, en el apartado titulado *A elle seule la fiscalité n’est pas un critère déterminant pour le consommateur dans ses choix*, p. 3 y ss.

- No excesivamente alto, justificado y, en definitiva, admisible. El impuesto se convierte en un punto a favor de la adquisición de ese producto: Percepción positiva del impuesto.

- Elevado, injustificado, e inadmisibles en último grado, por lo que el impuesto se convierte en un obstáculo para la adquisición del producto: Percepción negativa del impuesto.

- Indiferente, bien porque no son conscientes de la concurrencia del mismo, bien porque éste representa un mínimo papel en el precio final del producto, y en definitiva porque el impuesto especial es una de las últimas variables a las que el consumidor atiende a la hora de decantar su elección: Percepción neutra del impuesto.

Dependiendo de la percepción que del impuesto especial tenga el consumidor podrá variar el tipo de influencia del impuesto sobre las decisiones de consumo:

- Ante percepciones negativas del impuesto, la influencia de éste sobre el consumo del producto gravado será negativa: Desfavorable a la adquisición del bien.

- Ante percepciones positivas del impuesto, la influencia de éste sobre el consumo del producto gravado será positiva: Favorable a la adquisición del bien.

- Ante percepciones neutras del impuesto, la influencia de éste sobre el consumo del producto gravado será neutra: Indiferente a la adquisición o no del bien.

Las variables que pueden afectar a la percepción que el consumidor tiene del impuesto especial son múltiples. Entre ellas destacamos las siguientes:

– *El propio tipo del Impuesto Especial sobre el Vino.*

No cabe duda de la importancia de este elemento a la hora de determinar el posicionamiento del consumidor frente al impuesto especial.

En principio podría pensarse que un mayor tipo influenciará negativamente la percepción del impuesto para el consumidor. Sin embargo, dada la interacción de las variables a las que comenzamos a referirnos, puede que el

nivel impositivo no sea tan relevante como inicialmente puede considerarse. Por ejemplo, un tipo elevado podría ser neutralizado por una alta capacidad adquisitiva.

Debido a la diversidad de tipos aplicados por los Estados miembros, como consecuencia de la falta de armonización material en este elemento del impuesto, los consumidores se verán afectados en distinta forma y medida.

La armonización de los impuestos especiales dio lugar a la adopción de un tipo mínimo “cero” para el vino sin fijación de tipo máximo alguno, por lo que se dio a los Estados miembros una amplia libertad para establecer el tipo que considerasen más conveniente de acuerdo a sus políticas fiscales, eso sí, respetando el Tratado y en concreto las exigencias derivadas de las libertades de circulación reconocidas en el art. 3.c) del TCE y del principio de no discriminación fiscal del art. 90 del TCE.

En la actualidad nos encontramos con veinticinco Estados miembros cuyos tipos para el Impuesto Especial sobre el Vino tranquilo fluctúan entre un mínimo de 0 €/hl. y un máximo de 273 €/hl<sup>2</sup>.

En todo caso, como parte del precio final del producto el efecto del impuesto se dejará traslucir en mayor o menor grado según cual sea el propio nivel del precio neto de impuestos, no porque se gradúe conforme a él, sino porque no tiene la misma trascendencia de cara a la percepción del consumidor un tipo de 0,50 €/l. en un precio final bajo, en el que puede suponer una parte destacable del precio final, que en un precio final elevado, en el que puede suponer una mínima parte del precio final.

– *La capacidad adquisitiva de los consumidores.*

En la medida que el impuesto especial no se gradúa en base a esta variable, el esfuerzo exigido por el impuesto no afectará igualmente a consumidores de alta, media y baja capacidad adquisitiva, y ello redundará en las distintas percepciones que podrán tener del impuesto.

---

2 Datos extraídos de European Commission. Directorate-General Taxation and Customs Union Tax Policy, “Excise Duty Table. Part I- Alcoholic Beverages”, [en línea], REF. 1.019, actualizado a fecha de 1 de mayo de 2004. Disponible en Internet: [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/resources/documents/excise\\_duties-part\\_I\\_alcohol-en.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf) [Consulta: 2 de diciembre de 2004].

El tipo del Impuesto Especial sobre el Vino se fija como una cantidad de euros por hl. sin atender al precio del producto. Es decir, que un tipo de 0,50 €/l. gravará igualmente a vinos de precio inferior, como pueden ser los vinos de mesa, y a aquéllos otros de mayor precio, como los vinos de Reserva y Gran Reserva. Desde luego, esto supone gravar con un mayor esfuerzo a las adquisiciones de vinos de baja gama/precio y colocar en una posición favorable a las adquisiciones de vinos de alta gama/precio, en la medida que el impuesto representará un mayor esfuerzo en el precio final de los primeros que en el precio final de los segundos.

– *Nivel de renta y capacidad adquisitiva de cada Estado miembro.*

El nivel de renta y la capacidad adquisitiva de los ciudadanos puede variar de unos Estados miembros a otros por lo que es probable que el esfuerzo exigido por el impuesto aún siendo similar en dos países, no afecte igualmente a los consumidores radicados en ellos.

Por ejemplo, supongamos que dos consumidores de poder adquisitivo medio radicados en Reino Unido y en Hungría respectivamente, adquieren una botella de vino gravada con un tipo del impuesto especial común de 1 €/l. En principio el esfuerzo exigido a ambos consumidores es el mismo, sin embargo, puesto que en Inglaterra el nivel de renta y el poder adquisitivo medio del consumidor es superior al nivel de renta y al poder adquisitivo medio del consumidor húngaro, nos encontramos con que en realidad el pago de 1 € no representa el mismo esfuerzo de gasto para el consumidor británico que para el húngaro, siendo probable que para éste último el esfuerzo sea mayor<sup>3</sup>.

– *Inelasticidad del vino.*

El vino (y en general las bebidas alcohólicas) se consideran productos de demanda inelástica, es decir, poco sensibles a los cambios en su precio

---

3 Ésta es una de las razones por las que, manteniéndose los tipos del impuesto especial como un montante fijo de euros por cantidad de producto, la adopción de un tipo común podría generar discriminaciones entre los consumidores de los distintos Estados miembros ya que podría exigírseles esfuerzos distintos por la realización de una misma manifestación de consumo gravado. De ahí la necesidad de avanzar hacia tipos porcentuales sobre el precio (como el IVA) que por sí mismos se adaptan a las diferentes realidades puesto que el IPC de cada Estado miembro es reflejo de la propia capacidad adquisitiva de sus ciudadanos.

final por lo que “cualquier aumento de la presión fiscal sobre dicho consumo vía accisas redunda antes en un incremento de la recaudación fiscal correspondiente que en un descenso significativo del consumo reprobado”<sup>4</sup>. Por lo tanto, a no ser que el impuesto especial afecte significativamente al precio final del producto, las tendencias de consumo probablemente no se verán alteradas de forma relevante. En este sentido hablamos del impuesto especial como un impuesto inelástico.

En similar sentido se pronuncia el Abogado General, el Sr. Da Cruz Vilaça, en el As. C-356/85: “El efecto producido en el consumo a causa de la variación de los precios respectivos como consecuencia de modificaciones de la carga fiscal no resulta tanto de la existencia de un tipo de imposición más elevado sino de un aumento puntual en un momento determinado. Una vez que este último entra en vigor, los consumidores tienden, según sus hábitos de consumo y si el aumento no ha sido brutal o si el nuevo tipo no es prohibitivo, a habituarse al nuevo precio y a absorber poco a poco el impacto de la modificación del impuesto”<sup>5</sup>.

Es decir, que si un consumidor prefiere la cerveza, sólo un incremento del impuesto especial que resulte inasumible, al elevar excesivamente el precio final de este bien, le llevará a consumir vino. De lo contrario, ante modificaciones moderadas del tipo, y por lo tanto del precio final, los consumidores se adaptarán a la nueva situación en un cierto plazo de tiempo o incluso de forma inmediata. Absorberán el incremento porque siguen prefiriendo el consumo de cerveza sobre el consumo de vino y la diferencia de impuesto como parte del precio final entre ambos productos no le compensará como para modificar su consumo eligiendo otra bebida que no cumple con igual grado de satisfacción sus expectativas de consumo.

Además, ante incrementos del precio como consecuencia de un aumento de la carga impositiva, el consumidor siempre puede optar por seguir consumiendo el mismo producto pero de una gama inferior ya que existirán muchos niveles de precios netos de impuestos entre los que pueda elegir para así, aún sumado el incremento del impuesto, mantenerse en un mismo nivel de gasto.

---

4 Vid. Alonso González, L. M., “La armonización de los Impuestos Especiales en la Unión Europea”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1, 1997, p. 122.

5 Véase el apartado núm. 119 de las Conclusiones del Abogado General en el As. C-356/85, presentadas el 26 de febrero de 1987.

## 1.2. Manifestaciones de la Injerencia del Impuesto Especial en las Tendencias de Consumo de Vino.

### 1.2.1. *Las adquisiciones transfronterizas.*

Las adquisiciones transfronterizas (“*cross-border shopping*”) son consecuencia de la disparidad de tipos impositivos que aplican los Estados miembros vecinos. Consisten en el desplazamiento de los residentes de un Estado miembro que prevé un determinado tipo sobre el vino, a otro Estado miembro (normalmente próximo o vecino) que aplica tipos inferiores para adquirir en su territorio el producto gravado.

El desplazamiento se produce cuando la diferencia de tipos o cargas impositivas es suficiente como para compensar el esfuerzo de desplazamiento, por lo que generalmente afectan a Estados miembros que mantienen tipos significativamente superiores a los aplicados en sus Estados vecinos<sup>6</sup>.

Cuando el adquirente transfronterizo compra el producto gravado para su consumo propio o familiar y lo transporta en persona a su Estado de residencia, estamos ante el supuesto de las introducciones no comerciales de bienes sujetos al impuesto especial transportados por particulares (art. 8 de la Directiva Horizontal).

Cuando el adquirente transfronterizo destina el producto comprado en el Estado miembro vecino a su comercialización en el Estado de residencia e incumple la regulación que le exige el nuevo cumplimiento del impuesto conforme a la normativa del Estado de destino, estamos ante un supuesto de elusión fraudulenta del impuesto.

El adquirente transfronterizo tiene una percepción negativa del impuesto especial exigido en su Estado de residencia como consecuencia de su comparación con el impuesto especial exigido en el Estado próximo, que percibi-

---

<sup>6</sup> Un ejemplo de este efecto se recoge en el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento referente a los tipos del impuesto especial establecidos por la Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuesto Especial sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas [Doc. COM (95) 285 final, de 13 de septiembre de 1995], (en lo sucesivo, “Informe de la Comisión de 1995”), en su apartado núm. 5.13, que se refiere a las adquisiciones transfronterizas que tienen lugar entre Francia y Reino Unido (*Calais-Condado de Kent*).



rá como más positivo en la medida que es inferior. De no darse estas percepciones no se produciría el desplazamiento. Para neutralizarlas, será necesario que la comparativa entre los impuestos no arroje una diferencia tal que compense el esfuerzo de desplazamiento que realiza el consumidor. Para ello será necesario aproximar los impuestos especiales de los Estados miembros fronterizos.

Como señala el Informe de la Comisión de 1995, "(l)os Estados miembros con impuestos altos verán reducida su libertad porque tendrán que tener en cuenta los tipos aplicados en otros Estados miembros a los mismos productos u otros equivalentes", ya que de lo contrario correrán el riesgo de perder ingresos fiscales en favor del Estado miembro vecino que atraerá las adquisiciones transfronterizas<sup>7</sup>.

Como ejemplo podemos reseñar la reducción introducida el pasado 1 de marzo por Finlandia en sus tipos para los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas.

La reducción de los tipos del impuesto especial introducida por Finlandia en marzo de 2004 responde a un cambio en la situación precedente (supresión de las restricciones cuantitativas vigentes en Finlandia hasta finales de 2003<sup>8</sup> y ampliación de la Comunidad Europea el 1 de mayo de 2004), frente al cual Finlandia opta por reducir en una media del 33% sus tipos impositivos (en el caso del vino la reducción introducida es del 10%)<sup>9</sup> a fin de evitar una mayor pérdida de ingresos públicos como consecuencia de los efectos que previsiblemente se producirán por efecto de la competencia fiscal con sus Estados vecinos y en especial con Estonia, que aplica tipos considerablemente inferiores.

La adopción unilateral de esta reducción en los tipos finlandeses demuestra la importancia de la acción de las «fuerzas del mercado» en la

---

7 Apartado núm. 5.9 del Informe de la Comisión de 1995.

8 Vid. la Directiva 96/99/CEE del Consejo, de 30 de diciembre de 1996, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales a partir del 1 de enero de 1997, y en concreto su art. 26 (DOCE de 11 de enero de 1997, serie L núm. 008).

9 Los porcentajes de reducción han sido extraídos de la página oficial de Alko [en línea]: <http://www.alko.fi/informationalko>, en el apartado "History" [Consulta: el 15 de abril de 2004].

aproximación de los tipos aplicables en los Estados miembros<sup>10</sup>. Sin embargo, también demuestra la tendencia a que esta aproximación se efectúe a la baja, mediante la disminución de los tipos previstos, lo que en último término puede provocar una «carrera hacia el fondo» que reduzca los ingresos fiscales de los Estados y, consecuentemente, su capacidad de gasto en la prestación de servicios públicos.

*1.2.2. Distorsión de Origen Fiscal de la Competencia: discriminación fiscal y protección indirecta de la producción nacional.*

Para FUENTES QUINTANA la llamada «distorsión de origen fiscal de la competencia» hace referencia a la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provocan modificaciones apreciables en las corrientes normales del tráfico<sup>11</sup>.

Tal discriminación puede producirse como consecuencia de aplicar plazos<sup>12</sup>, requisitos para la apertura de depósitos o almacenes fiscales u otros elementos del impuesto, en condiciones distintas para los productos similares o competitivos concurrentes en un mercado<sup>13</sup>. No obstante, lo más habitual es que la distorsión de origen fiscal de la competencia se deba a la aplicación de tipos impositivos dispares sobre productos similares o en relación de competencia.

---

<sup>10</sup> Véase: Libro Blanco de la Comisión de 1985, en su apartado núm. 186; Informe de la Comisión de 1995, apartado núm. 1.7E; CEV, “*Accisee sur les vins*”, telefax de 5 de mayo de 1998, remitido por Van Goethem, A., a la Federación Española del Vino (en lo sucesivo, “FEV”), apartado núm. 5; Grau Ruiz, M. A., y Herrera Molina, P. M., “La armonización fiscal: límites y alternativas”, *Impuestos*, vol. 18, núm. 1, 2002, p.392.

<sup>11</sup> Cita recogida por Alonso González, L. M., “Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 89, 1996, p. 63 en la nota al pie de página núm. 34.

<sup>12</sup> La Comisión reconocía no haber regulado los plazos de pago de los impuestos especiales a pesar de considerarlos un elemento que podría generar distorsiones de la competencia dentro del Mercado Interior. La Comisión se refiere a este aspecto en el penúltimo párrafo de la p. 12 del comentario de los artículos de su Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general, tenencia y circulación de los productos sujetos a Impuestos Especiales [Doc. COM (90) 431 final], sobre la que se pronuncia el CES en su Dictamen núm. 140/91, de 31 de enero de 1991, apartado 2.3.16.

A este respecto véase la STJCE de 27 de febrero de 1980, *Comisión/Irlanda*, As. C-55/79.

<sup>13</sup> Solana Villamor, F., “Aspectos técnicos de la regionalización de los impuestos especiales”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 287, 1998, p. 3.

A) TJCE: interpretación y aplicación del art. 95 del TCEE.

Sobre este supuesto se ha pronunciado el TJCE aplicando el art. 95 del TCEE (art. 90 del TCE)<sup>14</sup>, que según el Tribunal tiene por objeto permitir la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de protección que pueda resultar de la aplicación de tributos internos discriminatorios a los productos de los demás Estados miembros, y garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos frente a la competencia entre productos nacionales e importados.

En definitiva, el art. 95.1 del TCEE prohíbe imponer tributos internos sobre productos similares procedentes de otros Estados miembros discriminatorios en comparación con los tributos aplicados a los productos internos. Mientras que el art. 95.2 del TCEE tiene por fin evitar cualquier forma de proteccionismo fiscal indirecto en el caso de que los productos procedentes de otros Estados miembros que, sin ser similares en el sentido del párrafo primero, se encuentren en relación de competencia, aunque sea parcial, indirecta o potencial con alguno de ellos.

Para establecer la existencia o inexistencia de un régimen fiscal nacional discriminatorio o protector, el TJCE se sirve de una serie de criterios:

A. Criterio de similitud recogido en el art. 95.1 del TCEE. Su apreciación se basa en la concurrencia de los siguientes factores:

1. Las propiedades que presentan los productos objeto de comparación son análogas, no se exige identidad absoluta:

- a. Origen o materias primas.
- b. Proceso de elaboración.

---

<sup>14</sup> Vid. la STJCE de 12 de julio de 1983, *Comisión/Reino Unido*, As. C-170/78, la STJCE de 9 de julio de 1987, *Comisión/Bélgica*, As. C-356/85 y la STJCE de 11 de agosto de 1995, *F. G. Roders BV y otros/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, asuntos acumulados C-367/93 a C-377/93.15 Sobre la competencia entre las bebidas alcohólicas véase también: el Informe de la Comisión de 1995, apartado núm. 5.5 y ss.; CEV: “*Accisee sur les vins*”, cit., apartado núm. 6 y ss.; y Comisión, “*Etude sur la concurrence entre les boissons alcooliques et rapport de la Commission sur les taux d’accises applicables à ces boissons*”, 2001, apartado núm. 1.1.8 titulado *Competition between types of drinks*.

c. Propiedades organolépticas: sabor, olor, aspecto, etc.

d. Grado alcohólico.

2. Las necesidades de consumo que satisfacen son susceptibles de compararse.

B. Criterio de competencia parcial, indirecta o potencial entre productos nacionales y procedentes de otros Estados miembros recogido en el art. 95.2 del TCEE. Las pautas de comparación señaladas por el Tribunal para la determinación de la relación competencial son las siguientes:

1. La situación actual y futura del producto en el mercado en el que compite, determinable mediante el estudio de los siguientes factores:

a. El precio de los productos comparados.

b. Las tendencias de consumo.

c. Los hábitos de consumo, teniendo en cuenta su importancia pero también que son factores variables por lo que no conviene cristalizarlos como consecuencia de la aplicación de una determinada política impositiva nacional.

2. Las propiedades de los productos.

3. Las necesidades de consumo que pueden satisfacer los productos.

C. Criterio para la determinación de la existencia o inexistencia de un tipo impositivo que grava el producto procedente de otro Estado miembro de forma discriminatoria o con afán proteccionista de la producción nacional. Supone el análisis de la carga impositiva en relación con:

1. El volumen del producto.

2. El grado alcohólico del producto.

3. El precio del producto, ponderando si la carga fiscal puede disminuir o no el consumo potencial de los productos importados en beneficio de los productos nacionales que compiten con ellos.

Mediante la aplicación de estos criterios, el TJCE ha afirmado la existencia de una relación de competencia entre el vino accesible al público en general, es decir, las variedades más ligeras y baratas de vino, y la cerveza <sup>15</sup>.

*B) OPA: aplicación e interpretación del art. III del GATT.*

Pero no sólo el TJCE se ha ocupado de analizar la distorsión de origen fiscal de la competencia. También se ha sometido la cuestión al juicio del Órgano Permanente de Apelación (OPA) de la Organización Mundial del Comercio (OMC), que ha aplicado el art. III del *General Agreement on Tariffs and Trade* <sup>16</sup>.

En el As. Japón-Impuestos Especiales sobre las bebidas alcohólicas <sup>17</sup>, se considera que el art. III del GATT tiene como objetivo principal evitar el proteccionismo de la producción nacional al aplicar los impuestos y medidas reglamentarias interiores. Se trata de facilitar a los productos importados unas condiciones de competencia iguales a las que disfrutaban los productos nacionales. Es decir, se trata de que, una vez abonados los derechos de aduana correspondientes, los productos importados y los nacionales sean equiparados en el trato fiscal que reciben.

Este artículo se divide en tres principios básicos que aplican tanto el panel como el OPA para la resolución del referido asunto:

A. Principio de interdicción de las medidas protectoras de la producción nacional, recogido en el art. III.1 del GATT.

Destaca la posible naturaleza protectora del sistema normativo nacional respecto de su producción interna, aspecto que constituye una de las condi-

---

<sup>15</sup> Sobre la competencia entre las bebidas alcohólicas véase también: el Informe de la Comisión de 1995, apartado núm. 5.5 y ss.; CEV: “*Accisee sur les vins*”, cit., apartado núm. 6 y ss.; y Comisión, “*Etude sur la concurrence entre les boissons alcooliques et rapport de la Commission sur les taux d’accises applicables à ces boissons*”, 2001, apartado núm. 1.1.8 titulado *Competition between types of drinks*.

<sup>16</sup> Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, en lo sucesivo “GATT”.

<sup>17</sup> En este asunto los reclamantes son Canadá, Estados Unidos y la Unión Europea (12 de enero de 1998, WT/DS10/17, WT/DS11/15 y WT/DS8/17). A este respecto véase Vega Borrego, F.A., “La interdicción de la discriminación impositiva en la Organización Mundial del Comercio: a propósito del asunto Japón-Impuestos especiales sobre bebidas alcohólicas”, *Revista de Derecho Financiero y Tributario*, volumen 48, núm. 250, 1998, pp. 789 a 816.

ciones cuya concurrencia ha de comprobarse para apreciar el incumplimiento del tercer principio, de ahí que se le atribuya carácter general y de guía interpretativa respecto del último principio.

B. Principio de interdicción de la sujeción de los productos importados a impuestos u otras cargas interiores superiores a los aplicados a otros productos nacionales similares, expuesto en la primera frase del art. III.2 del GATT. Para la determinación del cumplimiento o incumplimiento de este principio deben analizarse dos circunstancias:

1. La similitud de los productos comparados. El panel y el OPA recurren a los siguientes factores de análisis:

- a. Propiedades organolépticas.
- b. Grado alcohólico.
- c. Procedimientos de elaboración.
- d. Usos a cuya satisfacción se destinan los productos.

2. El gravamen superior del producto importado frente al producto de producción nacional. Esta condición se entiende concurrente cuando se aprecia cualquier sobrecarga en el impuesto aplicado al producto importado.

C. Principio de sometimiento a impuestos similares a los productos importados directamente competidores o directamente sustituibles con productos nacionales, recogido en la segunda frase del art. III.2 del GATT. Este principio exige el análisis de tres condiciones que han de darse de forma concurrente:

1. La relación de competencia o sustitución directa entre los productos importados y los nacionales. Para apreciar esta relación ha de atenderse a:

- a. Las propiedades organolépticas o características físicas como el aspecto.
- b. El grado alcohólico.
- c. Los procedimientos de elaboración.

- d. Los usos a cuya satisfacción se destinan los productos.
- e. La elasticidad en la sustitución de los productos.

2. Los impuestos similares, que según el OPA serán aquéllos que no superen la denominada «diferencia de *minimis*», de carácter cuantitativo pero que no es objeto de mayor concreción por el OPA.

3. El efecto protector de la producción nacional derivado de la sujeción a impuestos no similares. El OPA opta por objetivar la concurrencia de este efecto de forma que se presume *iuris et de iure* de concurrir las dos condiciones anteriores. Para apreciar esta condición ha de atenderse a la efectiva producción de un efecto proteccionista, no a la voluntad subjetiva de producir este efecto.

*C) Comparativa entre los arts. 95 del TCEE y III del GATT y los criterios de aplicación empleados por el TJCE y el OPA.*

El art. III del GATT y el art. 95 del TCEE tienen en común la cuestión de fondo que tratan: la existencia de un trato fiscal desigual soportado por productos procedentes de otros Estados en relación a los productos interiores, con los que presentan una relación de similitud o de competencia, que puede derivar en un trato discriminatorio de los productos y en la posible existencia de un sistema fiscal proteccionista de la producción interna.

La diferencia fundamental entre ambas disposiciones, a parte de su ámbito de aplicación, radica en que el art. 95 del TCEE no sólo crea obligaciones entre los Estados miembros, sino que también genera derechos subjetivos a favor de los particulares, que podrán hacerlos valer ante los órganos jurisdiccionales internos, a efectos de lograr la inaplicación de las normas internas incompatibles con el Tratado<sup>18</sup>.

Aunque en un principio pueda apreciarse una similitud en los criterios interpretativos aplicados por el TJCE y el OPA, éstos divergen en parte como consecuencia de la propia divergencia del contenido de los arts. 95 del TCEE y III del GATT y en parte como consecuencia de la propia interpretación de estos órganos.

---

<sup>18</sup> Vid. Vega Borrego, F. A., "La interdicción de la discriminación...". cit., p. 803, nota a pie de página núm. 39.

Así, la primera disparidad la podemos situar en las relaciones de competencia objeto de los reseñados artículos. Mientras en el art. 95 del TCEE se tienen en cuenta las relaciones de competencia parcial, indirecta o potencial, el art. III del GATT restringe su ámbito a las relaciones de competencia directa o de sustituibilidad directa.

Además, el TJCE analiza las posibles relaciones de competencia conforme a las concretas posiciones que ostentan los productos en el mercado, analizando para ello sus precios, mientras que el OPA no atiende a la posición de los productos en el mercado para determinar el tipo de relación competencial existente entre dos productos, sino que abstrae su análisis fuera del mercado.

Por otra parte, mientras el OPA se limita a emplear criterios cuantitativos para determinar la disparidad de cargas aplicadas a dos productos similares o en competencia, el TJCE va más allá al tener en cuenta la incidencia real del impuesto en cada producto en relación al volumen, al grado alcohólico y al precio.

El OPA presume el carácter protector o discriminador de cualquier sobrecarga fiscal cuantitativa o superior a la «diferencia de *minimis*». El TJCE exige además que se demuestre que la sobrecarga impositiva altera las tendencias del mercado.

Por último, podemos hablar de una similitud en los objetivos perseguidos por ambos artículos, pero no de identidad ya que si bien ambos tratan de evitar la discriminación y el proteccionismo fiscal, y en definitiva la injerencia del impuesto en las decisiones de consumo, no lo hacen en el mismo grado.

Mientras el art. III del GATT busca eliminar totalmente la injerencia del impuesto, para situar los productos en una situación fiscal igual, el art. 95 del TCEE no trata de eliminar totalmente la injerencia del impuesto, sino que busca evitar su influencia de cara a favorecer el consumo del producto nacional o positivamente discriminado.

## **2. Influencia del Impuesto Especial sobre la Comercialización intracomunitaria del Vino desde la Perspectiva de la Exportación.**

Al igual que en el caso de la toma de decisiones de consumo, en las decisiones de exportación concurren distintos factores como el transporte, la cuota de mercado que se prevé lograr, el marketing, etc. Entre los múltiples



factores que pueden analizarse el impuesto especial puede ser uno más, con una menor o mayor relevancia dependiendo de la circunstancias concretas en las que se plantee la posible exportación.

Lo que debemos tener presente al estudiar el impuesto especial como un factor que puede influenciar las decisiones de exportación, es que tanto el tipo impositivo como las obligaciones formales del impuesto pueden afectar la valoración del exportador, ya sea de forma positiva, negativa o neutral, en el sentido de favorecer, desfavorecer o ser un factor indiferente a la exportación.

### 2.1. Cargas Fiscales Indirectas de Financiación.

La carga impositiva es soportada en última instancia por los consumidores, por lo que el tipo impositivo como generador de esta carga no tendrá en principio gran relevancia desde la perspectiva de los exportadores.

Si atendemos a las estadísticas de exportación del vino de Rioja con destino a la Comunidad Europea durante el año 2003<sup>19</sup>, Reino Unido y Alemania son los principales destinos de exportación de nuestro producto, países cuya situación tributaria en lo que respecta al Impuesto Especial sobre el Vino es muy dispar. Así, mientras Reino Unido aplica un tipo de 231,97 €/hl., Alemania aplica un tipo “cero” sobre el vino tranquilo. Reino Unido es el segundo Estado miembro (por debajo de Irlanda) que grava el vino tranquilo con un tipo superior al aplicado en el resto de los Estados de la Comunidad y sin embargo se sitúa como el principal destino exportador de vinos de Rioja, mientras que Alemania, que aplica un tipo “cero” sobre el vino tranquilo, se sitúa como segundo destino para la exportación de vinos de Rioja. En consecuencia, puede deducirse que los efectos del impuesto especial derivados del tipo de gravamen no son tan relevantes para la exportación.

Sin embargo, el tipo impositivo si tiene relevancia para los exportadores en la medida que genera cargas fiscales indirectas de financiación que varían dependiendo del sistema de circulación intracomunitaria en el que se envíen los productos gravados.

Los productores–expedidores de vino de Rioja no soportarán cargas fiscales indirectas de financiación generadas por la tenencia o circulación de

---

<sup>19</sup> Datos estadísticos obtenidos en la Base de datos de Comercio Exterior [en línea]: <http://aduanas.camaras.org> [Consulta: 17 de abril de 2004].

vino en el interior de nuestro país gracias a la aplicación del tipo “cero”. Y por esta misma razón, las cargas de financiación que les afecten siempre serán inferiores que en el caso de aplicarse un tipo positivo.

Ahora bien, cuando exporten sus productos a otro Estado miembro en el que sí se aplique un tipo positivo y por lo tanto sea exigible el impuesto, las cargas de financiación dependerán de si sus productos circulan bajo el régimen suspensivo, que al suspender el devengo del impuesto hasta la puesta a consumo del bien elimina en gran medida los costes de financiación, o por el contrario circulan fuera del régimen suspensivo, es decir, con el impuesto devengado, por lo que hasta la puesta a consumo en la que se repercute el impuesto pagado puede transcurrir un lapso de tiempo en el que se generan costes de financiación e incluso puede soportarse una doble imposición temporal.

Pero probablemente los mayores costes de financiación provengan de la prestación de garantías propias del supuesto de circulación en régimen suspensivo<sup>20</sup>, y de dos supuestos de circulación fuera del régimen suspensivo, los envíos garantizados<sup>21</sup> y las ventas a distancia<sup>22</sup>. Además hay que tener en cuenta que estas garantías son fijadas por cada Estado miembro, por lo que pueden diferir de unos a otros, constituyendo una dificultad añadida. Esta disparidad se deriva de la propia divergencia de tipos impositivos, ya que ante cargas fiscales exigibles distintas, también las garantías de su cumplimiento variarán.

Así pues, aunque el productor-exportador no soporte finalmente el pago del impuesto, sí puede tener que hacer frente a cargas de financiación derivadas de la separación entre devengo, exigibilidad y repercusión, y derivadas de la prestación de garantías.

## 2.2. Cargas Fiscales Indirectas de Gestión y Control.

Sumadas a estas cargas fiscales indirectas de financiación, los productores-exportadores se ven sometidos a una serie de obligaciones formales derivadas del impuesto especial: las cargas fiscales indirectas de gestión y control.

---

<sup>20</sup> Arts. 13.a y 15.3 para el depositario autorizado; art. 16.2 para los operadores registrados; y art. 16.3 para los operadores no registrados, todos ellos de la Directiva Horizontal.

<sup>21</sup> Art. 7.5.a de la Directiva Horizontal.

<sup>22</sup> Art. 10.3 de la Directiva Horizontal.

A diferencia de las cargas de financiación, que en ocasiones sólo se generaban en el Estado de destino del producto, las cargas de control y gestión se producen siempre tanto en el Estado de origen como en el Estado de destino. Además, las cargas de gestión y control se producen tanto si se aplica un tipo positivo como si se aplica un tipo "cero". Ello se debe a que este tipo de cargas fiscales indirectas derivan de la mera sujeción del producto al impuesto, con independencia del momento del devengo o la exigibilidad o inexigibilidad del impuesto especial.

Las mismas podrán variar según estemos ante exportaciones al amparo del régimen suspensivo de circulación, con obligaciones distintas para el depositario autorizado, el operador registrado y el operador no registrado, o fuera del régimen suspensivo, en cuyo caso podemos encontrarnos tres supuestos que a su vez también prevén obligaciones distintas: los envíos garantizados, las ventas a distancia y las adquisiciones de particulares para su consumo propio.

Estas cargas pueden verse agravadas como consecuencia de la disparidad de modelos administrativos y de control aplicados en cada Estado miembro, y la obligación de su cumplimiento ante distintas administraciones fiscales nacionales con las que habrán de relacionarse probablemente en la lengua oficial del Estado, teniendo en cuenta además que no se relacionarán con una administración central sino que probablemente deberán relacionarse con las distintas administraciones territoriales del Estado según cual sea el destino concreto del producto exportado.

Pensemos en un productor de vino de Rioja que decide exportar a Reino Unido, Austria y Hungría, por ejemplo. Entre otras obligaciones y según sea el sistema de circulación intracomunitaria por el que opte (en régimen suspensivo o fuera de él), puede tener que solicitar el código de actividad y establecimiento (CAE), presentar declaraciones periódicas ante la delegación territorial de la AEAT relativas a sus expediciones, llevar una contabilidad específica, transportar los productos junto con los documentos de acompañamiento correspondientes, prestar garantías, someterse a los controles e intervención que estime conveniente cada administración, actuar a través de un representante fiscal cuando así se exija, etc.

Además, el exportador de vinos de Rioja posiblemente se encontrará con que los trámites que debe cumplir en Reino Unido, Austria y Hungría, difieren en la forma (cuando no lo hacen también en el contenido) y además tiene dificultades añadidas por razón del idioma. Esto le puede llevar a

introducir sus productos en el país de destino por medio de un intermediario que se haga cargo de estas obligaciones o bien, a desistirse de su intención exportadora. En ambos casos el productor-exportador tendrá costes bien por el gasto que supone contar con un intermediario (mayor aún si tenemos en cuenta que como PYMES el volumen de sus exportaciones puede no ser elevado) o por la pérdida de los potenciales ingresos que se hubiesen derivado de la exportación.

### **III. Propuestas de Modificación del Régimen del Impuesto Especial sobre el Vino que mejoren la situación vigente.**

El Mercado Interior es un espacio europeo abierto al comercio de los Estados miembros en el que no tienen cabida las fronteras físicas ni formales de cualquier tipo que sean, por lo que los obstáculos fiscales no deberían existir. Sin embargo, la imposición específica indirecta (accisas) debido a su armonización incompleta genera obstáculos al libre comercio y tránsito de los productos que grava. Una mayor aproximación, que no necesariamente uniformidad, de los regímenes nacionales de impuestos especiales redundaría en una disminución de la influencia que los tipos y las obligaciones formales de este impuesto tienen sobre las decisiones de consumo y exportación, es decir, sobre el comercio del vino.

En la actualidad los intentos armonizadores de las accisas ya no están limitados por el establecimiento del Mercado Interior, sino que deben avanzar para la mejora de la fluidez de las transacciones intracomunitarias limando para ello los obstáculos que perviven en el ámbito fiscal. La cuestión estriba en decidir cuál debe ser el mecanismo empleado para ello, empezando por el aspecto formal<sup>23</sup> y siguiendo por el contenido material.

La tarea no es fácil en absoluto en un contexto de veinticinco Estados miembros que han de adoptar cualquier decisión tocante al ámbito fiscal de acuerdo al procedimiento de unanimidad recogido en el art. 175.2 del TCE.

---

<sup>23</sup> Debemos tener presente que en el marco de la normativa armonizadora europea encontramos problemas derivados del empleo de directivas como instrumento armonizador, la vigencia de la regla de la unanimidad en la nueva Europa de los veinticinco, etc. En consecuencia, cada vez se escuchan más voces a favor del empleo de otras líneas de avance: el «soft law», la cooperación reforzada, las «experiencias piloto», etc., o bien dejar que sea el propio mercado el que marque las pautas de avance. Vid. Grau Ruiz, M. A., y Herrera Molina, P. M., “La armonización fiscal: límites y alternativas”, *Impuestos*, vol. 18, núm. 1, 2002, pp. 374 a 394.

Menos aún en la medida en que la fiscalidad se concibe como un ámbito de soberanía nacional al cual los Estados miembros no están dispuestos a renunciar ya que desean seguir diseñando sus sistemas impositivos en cuanto fuentes principales de ingreso público, y por tanto de sostenimiento del gasto público, e instrumentos de política económica<sup>24</sup>.

## 1. Propuestas de modificación de la Directiva Tipos.

### 1.1. Panorama actual de Tipos del Impuesto Especial sobre el Vino.

La armonización de los tipos de los impuestos especiales trató de resolver las divergencias existentes entre las respectivas legislaciones de los Estados miembros, ya que ocasionaban una diferente presión fiscal soportada por un mismo producto en los diferentes países<sup>25</sup>, dificultando el establecimiento y funcionamiento del mercado común europeo, fin al cual servía la armonización fiscal.

Inicialmente existía la voluntad de aproximar los tipos en el grado suficiente para evitar que el mercado común se viese afectado por distorsiones comerciales, desviaciones del tráfico o efectos sobre la competencia<sup>26</sup>. Sin embargo, la práctica del proceso armonizador arrojó un resultado bastante diferente.

El Informe de la Comisión de 1995 señala que “(e)n los debates que sucedieron a la presentación de tales propuestas, el Consejo y la Comisión admitieron que, para la instauración del mercado interior, no era necesaria la plena armonización de los tipos”. Por ello, finalmente se adoptó un sistema de tipos mínimos “con el convencimiento de que la aproximación de los tipos debía guiarse por las fuerzas del mercado”<sup>27</sup>.

Ante la carencia de armonización en los tipos, los esfuerzos se centraron en el sistema de circulación y control de los productos objeto de impuestos

---

24 Carbajo Vasco, D., “El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea. Las perspectivas actuales”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 204, 2002, p. 92.

25 Vid. Sánchez Galiana, J. A., “La armonización fiscal de los Impuestos Especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol en otros productos”, *Palau* 14, núm. 16, 1992, p. 25.

26 Vid. Libro Blanco de la Comisión de 1985, relativo a la consecución del Mercado Interior [Doc. COM (85) 310 final, de 9 de septiembre de 1986], apartado núm. 185.

27 Vid. Informe de la Comisión de 1995, cit., apartados 1.5 y 1.7.

especiales<sup>28</sup> y la Directiva Tipos se limitó a adoptar un sistema de tipos mínimos que en el caso del vino se fijó en 0 €/hl. de producto (el denominado tipo “cero”), lo que ofrece una amplia libertad a los Estados miembros para adoptar aquellos niveles de imposición específica sobre el vino que consideren más adecuados conforme a su política fiscal, puesto que la directiva no estableció ninguna otra limitación<sup>29</sup>. En todo caso, las limitaciones a la hora de fijar los tipos estatales del Impuesto Especial sobre el Vino vienen de la mano del necesario respeto al Tratado y en concreto a las exigencias derivadas de las libertades de circulación reconocidas en el art. 3.c) del TCE y al principio de no discriminación fiscal del art. 90 del TCE.

Así pues, la armonización del Impuesto Especial sobre el Vino, en lo que respecta al tipo se limitó a ser un paso más formal que material, y lo sigue siendo en la actualidad ya que aunque la Directiva Tipos preveía en su art. 8 la revisión de los tipos mínimos cada dos años, y por primera vez a más tardar el 31 de diciembre de 1994, en la práctica los tipos mínimos se han mantenido sin variación, aunque no han faltado las propuestas de modificación que por una u otra razón han ido cayendo en saco roto.

Respetando esta normativa armonizadora, los Estados miembros adoptaron los tipos para el Impuesto Especial sobre el Vino que consideraron más convenientes. España adoptó el tipo mínimo “cero” para el Impuesto Especial sobre el Vino (art. 30 de la LIIIEE).

En la actualidad, en el panorama de tipos para el Impuesto Especial sobre el Vino tranquilo en la «Europa de los veinticinco» pueden distinguirse tres grupos<sup>30</sup>:

---

28 Vid. Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y el Comité Económico y Social, relativo a la aplicación de los arts. 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE, presentado el 2 de abril de 2004 (en lo sucesivo, “Informe de la Comisión de 2004”) en el apartado núm. 2.1, p.8. Texto disponible en inglés. Traducción propia.

29 Vid. CEV: “Accisee sur les vins”, cit., en el apartado núm. 4.

30 Datos extraídos de:

– European Commission. Directorate-General Taxation and Customs Union Tax Policy, “*Excise Duty Table. Part I- Alcoholic Beverages*”, [en línea], cit.

– Para los tipos de Irlanda: Capítulo 1, parte 2, de la Ley de Finanzas 2003, núm. 3, de 28 de marzo de 2003, (secciones 73 a 86).

– Para los tipos de Finlandia se ha empleado la información proporcionada por Virkkunen, T., “*Fiscalis*” [en línea], en mensaje electrónico de 5 de marzo de 2004 y extraída de la Web oficial de Alko, el monopolio finlandés para la ventas minorista de alcohol [en línea]: <http://www.alko.fi/informationalko>, en el apartado “*Statistics of Alcohol: The Deduction of Alcoholic Beverage Tax in 2004*” [Consulta: el 15 de abril de 2004].

- Los Estados miembros que han optado por aplicar un tipo “cero”, es decir, el tipo mínimo vigente para el vino. Doce Estados miembros pertenecen a este grupo: Alemania, Italia, Grecia, Luxemburgo, España, Portugal, Austria, Chipre, República Checa, Malta, Eslovenia y Eslovaquia.

- Los Estados miembros que mantienen un tipo impositivo “medio” entendido como el que se sitúa aproximadamente en el equilibrio entre el tipo más alto (273 €/hl. para vinos de graduación alcohólica inferior a 15% vol. y 396,12 €/hl. para vinos de graduación alcohólica superior)<sup>31</sup> y el tipo más bajo (0 €/hl), es decir, alrededor de 136 €/hl. para el vino tranquilo de graduación alcohólica inferior al 15% vol. y alrededor de 200 €/hl. para el vino tranquilo de graduación superior. Nueve Estados miembros pertenecen a este grupo: Bélgica, Dinamarca, Francia, Holanda, Estonia, Hungría, Lituania, Letonia y Polonia. En la práctica ninguno de estos países supera los 100 €/hl. para el vino tranquilo de hasta 15% vol.

- Los Estados miembros que aplican tipos impositivos “elevados”, es decir, superiores a los tipos medios que acabamos de reseñar. Cuatro Estados miembros pertenecen a este grupo: Irlanda, Reino Unido, Suecia y Finlandia.

Parece que, en la actualidad, la tendencia mayoritaria es la de eximir de gravamen en la práctica al vino tranquilo mediante la adopción de tipos “cero” o gravarlo de una forma moderada.

La presente situación ofrece la ventaja de dar flexibilidad a los Estados a la hora de fijar sus políticas presupuestarias. Sin embargo, puede ser conveniente establecer una mayor limitación de los tipos que pueden ser adoptados por los Estados a fin de evitar distorsiones fiscales de la competencia, desviaciones del tráfico intracomunitario o contrabando, fenómenos que pueden verse incrementados e incluso incentivados por la disparidad de tipos existentes en la actualidad.

Efectivamente, la disparidad de tipos aplicados en el Impuesto Especial sobre el Vino ha permitido la pervivencia de irregularidades en el tránsito comercial intracomunitario ocasionando la necesidad de mantener sistemas de control. La Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 20 de febrero

---

<sup>31</sup> Estos tipos son aplicados en Irlanda.

de 2002, *Förde-Reederei GMBH/Consejo y Comisión*, justifica el mantenimiento de los controles en el tránsito intracomunitario en la vigencia de las disparidades entre los tipos de los impuestos especiales aplicados en los Estados miembros<sup>32</sup>. Los controles buscan asegurar el efectivo destino del producto objeto del impuesto especial para que no se produzcan irregularidades que traten de eludir el ordenamiento jurídico aplicable.

Además, debido a esta misma disparidad entre los tipos de los Estados miembros, en muchas ocasiones es necesario que se efectúen ciertos ajustes ante las Administraciones de destino y origen que pueden suponer obstáculos a la libre circulación de mercancías en el Mercado Interior (por ejemplo, ajustes a causa de la doble imposición temporal).

También se ha señalado que el tipo mínimo “cero” previsto para el vino provoca carencias de control de este producto así como la distorsión de la competencia entre productos como el vino y la cerveza. La Comisión en su Informe de 1995<sup>33</sup> observó que se realizaban procedimientos de control en la circulación intracomunitaria de vinos gravados con el tipo “cero” y concluyó que la introducción de un recargo de seguimiento no serviría para resolver posibles problemas de falta de control, o al menos sólo para hacerlo marginalmente.

Por último, la diversidad de tipos puede provocar problemas de distorsión de la competencia entre determinados productos. Así, el TJCE ha declarado que el vino y la cerveza son productos en relación de competencia y que la distorsión de la misma se produce a favor de la cerveza como consecuencia de la aplicación de un impuesto proteccionista de su producción nacional de cerveza en contra del vino<sup>34</sup>.

En julio de 2004, la Comisión remitió a Suecia un dictamen motivado (segundo y último paso de la fase precontenciosa del procedimiento por

---

32 As. T-170/00, f. núm. 51.

33 Véase el apartado 5.18 del referido informe.

34 STJCE de 12 de julio de 1983, *Comisión/Reino Unido*, As. C-170/78 y STJCE de 9 de julio de 1987, *Comisión/Bélgica*, As. 356/85.

35 Vid. Mangas Martín, A., “La Comisión”, en: Mangas Martín, A., y Liñan Noguerras, D. J., *Instituciones de la Unión Europea*, 2ª ed., Madrid: MC Graw Hill, 1999, p. 60.

36 Comisión: “*Excise duties: Commission requests Sweden to end tax discrimination against wine*”, [en línea], IP/04/921, de 15 de julio de 2004. [Consulta: el 19 de julio de 2004].



incumplimiento recogido en el art. 226 del TCE)<sup>35</sup> en el que le conmina a modificar su régimen fiscal por considerarlo contrario al art. 90 del TCE<sup>36</sup>.

La Comisión señala que la normativa fiscal sueca discrimina al vino en favor de la cerveza, de forma que está cristalizando los hábitos de consumo mediante la consolidación de una ventaja fiscal dada a la cerveza (en su mayoría de producción sueca) en perjuicio del vino (procedente de otros Estados miembros). Por ello exige a Suecia que equilibre la situación fiscal entre ambos productos.

## 1.2. Informe de la Comisión sobre los Tipos de Mayo de 2004.

El Informe de la Comisión relativo a los tipos aplicables en el Impuesto Especial sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, de 26 de mayo de 2004<sup>37</sup>, evalúa algunas posibilidades que afectan al régimen de tipos mínimos vigente.

No se acompaña de una propuesta porque la Comisión ha optado por no incluirla consciente de que requeriría el acuerdo unánime de los Estados miembros, lo que no parece posible por el momento. Con este informe la Comisión pretende relanzar el debate relativo a los tipos del Impuesto Especial sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas y, según cuál sea el resultado de éste, decidir si se presenta una propuesta de modificación o no.

El Informe señala que las divergencias de tipos provocan el incremento de las adquisiciones transfronterizas, el contrabando y el fraude comercial, afectando principalmente a los Estados que mantienen tipos más elevados. Estos Estados consideran que han de incrementarse los tipos mínimos, mientras que el resto de los Estados señalan que los primeros también deben efectuar un esfuerzo para lograr una mayor aproximación<sup>38</sup>.

Hasta el momento las propuestas de incremento del tipo mínimo “cero” han sido rechazadas, lo cual no es de extrañar si tenemos en cuenta que:

A) La regla de la unanimidad del art. 175.2 del TCE exige el acuerdo de los veinticinco Estados miembros. Puesto que en la actualidad doce de ellos aplican el tipo mínimo “cero” sobre el vino tranquilo difícilmente se logrará su complacencia con un posible incremento, más aún si como consecuencia

---

<sup>37</sup> En lo sucesivo, “Informe de la Comisión sobre los tipos de mayo de 2004”.

<sup>38</sup> Véase el apartado 3.2, “*Functioning of the Internal Market*”, en el Informe de la Comisión sobre los tipos de mayo de 2004.

de ese aumento del tipo se incrementan las cargas de financiación indirectas para los productores-exportadores.

B) La Asamblea de Regiones Vitivinícolas Europeas (AREV) estima, como balance provisional realizado para la campaña 2002-2003, que más del 83% del consumo de vino en Europa se reparte entre cinco Estados: Francia, Italia, Alemania, España y Portugal<sup>39</sup>. Puesto que estos cinco Estados no exigen el pago del impuesto especial o bien lo hacen por una cuantía simbólica, difícilmente se podrá justificar un aumento del tipo mínimo por razones recaudatorias, cuando los únicos que pueden tener tales razones representan un porcentaje mínimo del consumo total de vino en Europa.

C) La media de tipos aplicados en el Impuesto Especial sobre el Vino se sitúa en un intervalo medio-bajo. Como señalábamos con anterioridad, doce Estados miembros aplican un tipo “cero” y nueve aplican un tipo “medio”. De estos veintiún Estados ninguno aplica un tipo superior a 100 €/hl. sobre los vinos de hasta 15% vol. y tan solo Dinamarca lo supera para los vinos de graduación superior.

No obstante, debe reconocerse que desde la óptica jurídico-tributaria, el mantenimiento de un tipo “cero” es difícilmente justificable, puesto que supone la no exigibilidad práctica del impuesto y la pérdida de la función por excelencia del tributo: la obtención de ingresos públicos. Si cabe más aún en el caso de los impuestos especiales que se caracterizan por su facilidad de adaptación a mayores necesidades de recaudación, en gran medida gracias a su carácter de impuestos inelásticos.

Por otra parte, la sujeción de un producto a un impuesto que no genera exigibilidad de ingreso alguno como consecuencia de la aplicación de un tipo “cero”, provoca cargas fiscales indirectas para los productores que suponen un coste para su actividad, pero también provoca costes para las administraciones fiscales en la medida que desarrollan tareas de gestión y control que generan costes que no se compensan con los ingresos del propio impuesto especial, sino que han de ser sostenidos mediante la aplicación de ingresos procedentes de otras fuentes. El propio Informe de la Comisión sobre los tipos de mayo de 2004 se cuestiona si es justificable mantener el sistema de

---

<sup>39</sup> Estos datos han sido obtenidos en la página oficial de la AREV [en línea], en el artículo “Consumo de Vino en Europa”. Disponible en Internet: <http://www.arev.org/article/article-view/697/1/163> [Consulta: 28 de abril de 2004].

<sup>40</sup> Véase el punto núm. 62 del Informe de la Comisión sobre los tipos de mayo de 2004.

control de los impuestos especiales actual para productos como el vino y la cerveza, que están sujetos a un impuesto cuyo nivel es más bajo que el IVA aplicado sobre ellos en veinte de los veinticinco Estados miembros<sup>40</sup>.

### 1.3. Opción por la Introducción de Tipos Porcentuales y/o Bandas de Tipos.

Para concluir este apartado quisiéramos plantear la posibilidad de modificar el régimen de tipos mínimos vigente en el sentido de introducir tipos porcentuales aplicables sobre el precio del producto. Ello permitiría lograr una mayor adaptación del impuesto a la capacidad adquisitiva que se manifiesta en el acto de consumo que se quiere gravar, así como a los diferentes niveles de renta y capacidad adquisitiva de los Estados miembros.

En contra de la adopción de estos tipos porcentuales podría señalarse que este sistema podría suponer el gravamen con tipos más elevados de los vinos de mayor calidad dado que serán los que se vendan a un precio superior, lo que podría perjudicar su comercialización (aunque cabe prever que el consumidor que pueda adquirir un vino de una determinada gama de precios también tendrá capacidad para soportar el impuesto como parte porcentual del precio final).

En todo caso, debe tenerse presente que el impuesto especial es un impuesto indirecto sobre el consumo y que por lo tanto grava las manifestaciones de riqueza patentes en el gasto efectuado por los contribuyentes. En esta medida, a mayor gasto debería corresponder una mayor tributación.

También podría argumentarse que al establecer un tipo porcentual los vinos de alta calidad verán incrementado su precio en mayor medida que los vinos de consumo generalizado o corriente, de forma que podría estarse limitando su consumo a grupos de consumidores con una capacidad adquisitiva superior y dificultando, al menos en cierto grado, el acceso a los mismos por los consumidores con menos capacidad económica.

Sin embargo, el impuesto especial aplicado mediante un tipo porcentual recae sobre el precio del producto, de forma que si se quiere evitar que el consumo de vinos de alta gama se convierta en elitista, la opción correcta debería ser la disminución del precio (que redundará en la disminución de la carga fiscal), o la adopción de otro tipo de medidas empresariales; no la rebaja de la carga fiscal que deben soportar estos productos en base a la

manifestación de riqueza que se revela con su consumo, porque de hacerse así se estaría favoreciendo a aquellos contribuyentes que tienen mayor capacidad adquisitiva en relación a aquellos otros que ostentan una capacidad más modesta.

Esta propuesta quizás no redunde en un beneficio directo para la comercialización pero puede que sí suponga una mejora para el impuesto especial que de esta forma tendrá un régimen más próximo al IVA, lo cual no deja de ser beneficioso en tanto que ambos impuestos indirectos deben discurrir paralelamente.

Además, podría ser positivo plantearse la introducción de un sistema de horquillas de tipos, en el que se deje un intervalo entre el tipo mínimo y el tipo máximo de forma que se limite la disparidad de tipos impositivos dejando un cierto margen de flexibilidad a los Estados para desarrollar sus políticas presupuestarias.

## **2. Propuestas de Modificación de la Directiva Horizontal.**

En este apartado nos referiremos exclusivamente al supuesto de introducción no comercial de bienes adquiridos y transportados por particulares dentro del Mercado Interior (en lo sucesivo, "introducción no comercial por particulares") y al supuesto de las ventas a distancia, ambos propios de la circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo.

A ellos se refiere el Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social relativo a la aplicación de los arts. 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE (en lo sucesivo, "Informe de la Comisión de 2004"), presentado el 2 de abril de 2004, y la Propuesta de la Comisión para la modificación de los arts. 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE, (en lo sucesivo, "Propuesta de 2 de abril") de igual fecha.

### **2.1. Introducción no comercial por particulares.**

#### *2.1.1. Régimen actual.*

---

<sup>41</sup> El principio de tributación en el país de origen supone que el Estado de producción o lugar de importación de productos procedentes de Estados no comunitarios, es el Estado competente para gravar el producto sujeto al impuesto especial de forma definitiva cuando es objeto de operaciones intracomunitaria.

Este supuesto se regula en el art. 8 de la Directiva Horizontal y supone la aplicación de la tributación en el país de origen<sup>41</sup>, incluida la percepción de la recaudación, lo cual es una excepción al principio de tributación en el país de destino que rige en el régimen de impuestos especiales vigente.

Las condiciones de aplicación del art. 8 de la Directiva Horizontal son:

- Que la adquisición se haya efectuado en otro Estado miembro cumpliendo en él las exigencias del impuesto especial conforme a su ordenamiento interno.
- Que los productos se destinen a su consumo propio.
- Que los productos sean transportados por el propio particular adquirente de los mismos.

Ahora bien, estas condiciones han sido interpretadas por el TJCE en el sentido de que tanto la adquisición como el transporte deben efectuarse materialmente por la persona que había adquirido los productos y a cuyo consumo se destinaban<sup>42</sup>.

En cuanto a la condición de destinar el producto al consumo propio, el art. 9.2 de la Directiva Horizontal señala cinco criterios que los Estados miembros han de tener en cuenta a la hora de determinar el destino comercial de los productos, luego en sentido contrario su destino privado. Estos criterios son:

- El estatuto comercial y motivos del tenedor de los productos.
- El lugar en el que se encuentran dichos productos o, en su caso, el medio de transporte.
- Cualquier documento relativo a dichos productos.
- La naturaleza de los productos.

---

<sup>42</sup> STJCE de 2 de abril de 1998, *The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd, John Cunningham*, C-296/95, en su f. núm. 37 dispone que “De cuanto precede (véanse los f. núm. 33 a 36) se deduce que el artículo 8 de la Directiva no puede aplicarse cuando la compra y/o el transporte de mercancías sujetas a impuestos especiales se realiza a través de un agente”.

– La cantidad de dichos productos.

Dado que el apartado segundo de este artículo otorga carácter probatorio a este último criterio (la cuantía de los productos), los Estados miembros han depositado todo el peso de la determinación del carácter de destino comercial o privado de los productos en este criterio. Por ello, los límites que en la Directiva se consideran niveles indicativos se han convertido en la práctica en limitaciones cuantitativas que de ser rebasadas, provocan el devengo del impuesto por el excedente en el Estado de destino<sup>43</sup>.

Ante la posibilidad de tener que enfrentar las cargas fiscales indirectas derivadas de la aplicación del principio de tributación en el Estado de destino sobre el excedente ya gravado en origen, los consumidores se abstendrán de introducir productos en cuantía superior a los límites previstos.

El propio art. 9.2 de la Directiva Horizontal fija estos «niveles indicativos» en 90 litros de vino, de los cuales hasta un máximo de 60 litros pueden ser espumosos.

*2.1.2. El Informe de la Comisión de 2004 y la Propuesta de 2 de abril.*

En el Informe de la Comisión de 2004 se afirma que los productos transportados sin destino comercial deben disfrutar del principio de tributación en el Estado miembro de adquisición, de forma que puedan moverse libremente en el Mercado Interior. Sin embargo, se han detectado problemas en algunos supuestos de circulación sin fines comerciales de productos gravados por impuestos especiales:

a) Pequeños envíos de productos sin naturaleza comercial de un particular residente en un Estado miembro a otro residente en un Estado miembro distinto. Los productos deben destinarse al uso exclusivo del consignatario y/o su familia, y haber sido enviados sin mediar pago directo o indirecto.

b) Trasladar desde un Estado miembro a otro, productos destinados al uso personal de un individuo y/o su familia (por ejemplo, bebidas alcohólicas).

---

<sup>43</sup> Alonso González se refiere a estas cantidades como “contingentes máximos de adquisición dentro de este régimen” en Alonso González, L. M., “La armonización de los Impuestos...”, cit., pp. 109 y 110.

cas producidas por la familia y destinadas a un familiar residente en otro Estado miembro).

- c) Transporte de productos objeto de impuestos especiales como consecuencia de un traslado de residencia o para amueblar una segunda residencia.
- d) Productos objeto de impuestos especiales entregados como regalo de bodas.
- e) Productos objeto de impuestos especiales adquiridos por herencia.

Para evitar restricciones interpretativas, la Propuesta de 2 de abril introduce una referencia expresa en el art. 8 a los productos enviados por un individuo privado a otro sin mediar pago alguno, directo o indirecto. De esta forma se soluciona el supuesto a).

Por lo que respecta a los demás supuestos, la Propuesta de 2 de abril extiende la aplicación del principio de tributación en origen a los productos transportados en nombre del sujeto privado cuando su destino no es comercial, de esta forma se superan las limitaciones derivadas de la exigencia del “transporte en persona” vigente en la actualidad.

La Comisión también se refiere en su Informe al fenómeno de las adquisiciones transfronterizas, que considera como un resultado de la aplicación del principio de libertad de movimiento del que se sirven, comprensiblemente, los ciudadanos para obtener una ventaja de las diferencias entre los tipos aplicados como resultado de una laguna armonizadora. Considera que con la redacción actual, el art. 8 de la Directiva Horizontal puede ser interpretado como una restricción al principio general de libertad de movimiento de productos cuando éstos son transportados por individuos privados.

Debido a ello, la Comisión advierte que las administraciones estatales deben examinar las introducciones de productos efectuadas por particulares a la luz de todos los criterios del art. 9.2 de la Directiva Horizontal antes de decidir si la tenencia se destina a propósitos comerciales o privados. Las administraciones deben basar sus decisiones en hechos reales y no en meras suposiciones puesto que los particulares pueden acudir a los tribunales, y desde luego no pueden emplear las cuantías expresadas en este artículo como si fuesen umbrales libres de impuestos que evidencian la tenencia comercial cuando se produce un excedente. Estas cuantías son «niveles indicativos» y como tales la Comisión considera que deberían emplearse como

directrices dadas a los funcionarios de las administraciones estatales para indicarles cuando deben realizarse controles sobre los individuos privados que transporten productos gravados por impuestos especiales.

En la Propuesta de 2 de abril, la Comisión ha optado por eliminar la referencia a estos «niveles indicativos» de forma que sean los Estados miembros quienes los establezcan en sus ordenamientos internos cuando así lo consideren conveniente, lo que es probable puesto que se requerirá alguna pauta para decidir que controles se llevan a cabo puesto que sólo podrán efectuarse en una determinada cuantía a fin de no colapsar los sistemas de control que previsiblemente se ralentizarán ya que deberán buscar pruebas relativas al carácter privado o comercial de los productos que no siempre serán fáciles de obtener.

Estas modificaciones, y en especial la referente al transporte por el adquirente o a su cargo, previsiblemente redundarán en un aumento del uso de esta disposición.

Aunque la Comisión no aborda esta cuestión, cabría preguntarse si se admite la adquisición delegada de los productos, al igual que se admite el transporte por encargo del particular, o incluso la adquisición a través de medios telemáticos, o si por el contrario es requisito de este supuesto de circulación la adquisición material, en el sentido que implica la presencia física del particular en el Estado miembro de adquisición.

El TJCE se pronunció en su momento en el sentido de que tanto la adquisición como el transporte debían efectuarse materialmente por la persona que había adquirido los productos y a cuyo consumo se destinaban. La interpretación referente al transporte ha sido alterada por las precisiones de la Comisión que sin embargo no ha hecho referencia a la adquisición por lo que debe entenderse que ésta ha de realizarse materialmente por el particular para cuyo consumo se destinan los bienes.

Sin embargo cabe albergar ciertas dudas al respecto en la medida que en la sentencia en la que se pronuncia el TJCE se señala que las adquisiciones realizadas a través de un “agente” no pueden ampararse en el art. 8 de la Directiva Horizontal. Por lo tanto, puede que quepan las adquisiciones delegadas en particulares.



Además, en la práctica y puesto que la Propuesta elimina la necesidad de que el transporte se realice en persona, que sí podría ser indicativo de la adquisición en persona por el particular, será difícil controlar quien ha efectuado realmente la compra de los productos.

## 2.2. Ventas a distancia.

El Informe de la Comisión de 1995 señalaba que “la complejidad de los procedimientos nacionales, incita a algunos operadores, por lo demás plenamente honrados, a desarrollar actividades comerciales ilegales. Ello significa que, si se quiere mantener el principio de tributación en destino para las ventas a distancia se debería fomentar una mayor aproximación de los tipos y/o simplificar los procedimientos”<sup>44</sup>. Efectivamente, la Propuesta de 2 de abril parece haber optado por simplificar los procedimientos.

Las ventas a distancia se regulan en el art. 10 de la Directiva Horizontal. La normativa interna básica sobre las ventas a distancia se recoge en los arts. 4.24 y 10.1.e) de la LIIEE, desarrollados en los arts. 1.37, 6, 10, 32, 33 y 43 del RIIEE.

Las características principales que diferencian este supuesto de circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo del resto son que:

– Los adquirentes no pueden ser depositarios autorizados, ni operadores registrados o no registrados. Diferencia con el supuesto de los envíos garantizados.

– Los productos deben ser transportados directa o indirectamente por el vendedor o a cargo del mismo. Diferencia respecto de la introducción no comercial de bienes adquiridos y transportados por particulares dentro del mercado interior, que según la Propuesta de 2 de abril permite el transporte por el particular o a cargo de éste.

Estos supuestos de circulación se caracterizan por las importantes cargas fiscales indirectas que se derivan para el vendedor a distancia en la medida que el impuesto se devenga dos veces, con la puesta a consumo en origen y con la entrega en destino, y por lo tanto puede ser exigible el pago

---

<sup>44</sup> Véase el apartado 2.9 del Informe de la Comisión de 1995, cit.

del impuesto tanto en origen como en destino dependiendo de que se apliquen tipos positivos, aunque posteriormente proceda la devolución del ingreso efectuado en origen.

Además, los vendedores a distancia deben prestar garantía del pago del impuesto especial en el Estado de destino, y soportar cargas fiscales indirectas de gestión y control que diferirán de unos Estados a otros. Estas dos razones son la base en que la Comisión justifica en su Informe de 2004 la necesidad de simplificar el régimen de ventas a distancia<sup>45</sup>.

La Comisión se refiere a un sistema piloto que está funcionando entre Francia y Bélgica que además de simplificar el procedimiento logra un mayor control. Consiste en que el vendedor a distancia presta una garantía global (en el sentido de que cubre todas las operaciones que efectúa en el Estado de destino) ante una oficina central. El pago del impuesto es exigible en base a la información compartida entre el Estado de origen y el Estado de destino de los productos.

La Propuesta de 2 de abril trata de poner solución a los problemas derivados de la prestación de garantías y de sometimiento a cargas fiscales indirectas de gestión y control mediante la modificación del art. 10. Los principales cambios se recogen en el apartado 3 de este artículo<sup>46</sup>:

3. “El impuesto especial en el Estado miembro de destino es exigible al vendedor”. El vendedor debe:

a) Registrarse ante las autoridades fiscales del Estado miembro, certificándose por un documento cuya forma y contenido sea acorde con el procedimiento expuesto en el artículo 24 (3) y (4).

b) Antes de despachar los productos, prestar garantía del pago del impuesto especial en la oficina central designada por el Estado miembro de destino.

c) Con fines de control, indicar el número de identificación referido en el tercer apartado del documento comercial de acompañamiento de los envíos de productos objeto de impuestos especiales.

---

<sup>45</sup> Véase el apartado 3.6 del Informe de la Comisión de 2004, cit.

<sup>46</sup> Traducción propia de la Propuesta de 2 de abril. Texto disponible en inglés.

d) Al finalizar el plazo determinado por cada Estado miembro, enviar a la oficina central en la cual se registró un documento precisando las cantidades de productos enviado durante ese período.

El Estado miembro de destino debe definir las condiciones para calcular las garantías a que se refiere el punto b) del apartado primero. Al prestar la garantía, el vendedor elaborará el documento de identificación a que se refiere el punto a) del primer apartado. El Estado miembro de destino debe asignar al vendedor un número de identificación.

La forma y contenido del documento a que se refiere el punto d) del apartado primero deberá establecerse de acuerdo al procedimiento previsto en el artículo 24 (3) y (4). El documento deberá ser endosado por las autoridades fiscales del Estado miembro de partida y, cuando así corresponda, deberá acompañarse por el documento comercial de acompañamiento requerido por Estado miembro de destino. El impuesto especial debe ser pagado de acuerdo al procedimiento establecido por el Estado miembro de destino.”

### 2.3. Conclusiones a las Modificaciones Propuestas.

En el Informe de la Comisión de 2004 se afirma que los productos transportados sin destino comercial deben disfrutar del principio de tributación en el Estado miembro de adquisición, de forma que puedan moverse libremente en el Mercado Interior.

La Propuesta de 2 de abril señala que las modificaciones de los arts. 7 a 10 de la Directiva Horizontal se basan en el principio de gravamen en el Estado miembro de destino cuando los productos objeto de impuestos especiales son transportados con propósitos comerciales.

En el caso de las introducciones no comerciales por particulares y las ventas a distancia, los destinatarios de los productos transportados son particulares que adquieren de manos de un vendedor el producto para su consumo propio.

En el primer supuesto, la propia Propuesta deja claro que debe aplicarse el principio de tributación en origen permitiendo a los particulares transportar con libertad los productos que adquieren sin destino comercial. Sin embargo, en el caso de las ventas a distancia se mantiene la aplicación del principio de tributación en el Estado de destino cargando al vendedor a dis-

tancia con el cumplimiento del impuesto especial en destino, con los costes fiscales indirectos que ello le supone.

Las principales diferencias entre ambos supuestos de circulación responden a la intervención del particular en la adquisición y en el transporte del producto. Las introducciones no comerciales parecen exigir la adquisición material del producto por el particular, aunque como señalábamos puede ser difícil controlar esta exigencia, y según la Propuesta, requiere que el transporte se efectúe por el particular o en cumplimiento de su encargo. Las ventas a distancia, por definición sitúan al adquirente en un lugar distante del vendedor y el transporte debe efectuarse por el propio vendedor o por su cuenta.

Burlar la aplicación del principio de tributación en destino que resulta más desfavorable para el vendedor a distancia parece en principio facilitado por la posibilidad de encubrir supuestos de venta a distancia en introducciones no comerciales de bienes adquiridos y transportados por particulares (en persona o a su cargo). Bastaría con que no se mencione la condición de venta a distancia y que el transporte se efectúe por encargo del adquirente.

Ello supone para el particular desprenderse de una regulación de la contratación de las ventas a distancia que le es favorable. Sin embargo a cambio obtendrá la reducción del precio final del producto al beneficiarse del tipo aplicado en origen y no en su Estado de residencia que será superior.

Para el vendedor a distancia las ventajas derivan de la limitación de las cargas formales y financieras que le suponía la aplicación del principio de tributación en el Estado de destino y puede que, como consecuencia de la aplicación de un tipo inferior, un incremento de las ventas.

Ha de tenerse presente no obstante el carácter inelástico de la demanda de estos productos, por lo que puede que el consumidor prefiera beneficiarse de la normativa de contratación de las ventas a distancia, o que no incremente su consumo como consecuencia de la aplicación de un tipo inferior.

En cualquier caso, el mantenimiento del principio de tributación en el Estado de destino no puede justificarse en el destino comercial de los productos, ya que no tienen tal destino ni en el caso de las introducciones no comerciales por particulares ni en el caso de las ventas a distancia.

Sí puede hablarse de un transporte de naturaleza comercial en el supuesto de las ventas a distancia en el entendido de que se acuerda entre dos sujetos en el ejercicio de actividades comerciales.

Sin embargo, debería primar el destino del producto sobre la naturaleza de su transporte de forma que se aplicase el principio de tributación en el país de origen a los dos supuestos (introducciones no comerciales por particulares y ventas a distancia).

### **3. El Principio de Tributación en el Estado de Origen para las Operaciones Intracomunitarias de Comercialización de Productos sujetos al Impuesto Especial.**

El régimen de impuestos especiales se fundamenta en el principio de tributación en el Estado de destino sin previsión de evolución hacia la tributación en el Estado de origen, a excepción del supuesto de circulación recogido en el art. 8 de la Directiva Horizontal que ya prevé el principio de tributación en origen.

No obstante, sí existió una voluntad por parte de la Comisión respecto a que la armonización de los impuestos especiales desembocara en la aplicación de un sistema de imposición en origen <sup>47</sup>.

Puede que en la actualidad pueda plantearse de nuevo la posibilidad de que el régimen de los impuestos específicos prevea la futura implantación del principio de tributación en el Estado de origen tal como sucede en el caso del IVA.

El principio de tributación en el Estado de origen (Estado de producción o lugar de importación de los productos procedentes del ámbito extracomunitario) permite a éste gravar de forma definitiva el producto sujeto al impuesto especial a pesar de que el bien se transporte a otro Estado miembro en el que será consumido (Estado de destino o recepción). Con la expresión

---

<sup>47</sup> Así queda patente cuando el 1 de septiembre de 1983 la Comisión responde a la pregunta planteada por M. Rudolf Wedekind en los siguientes términos: "Por lo que respecta a la inclusión del vino en un sistema de accisas comunitarias, la Comisión continúa pensando que el estado final de la armonización, que en su totalidad no será realidad más que a largo plazo, debería conducir a la supresión de las fronteras fiscales y a la aplicación del principio del país de origen". Cita extraída de Solana Villamor, F., "La imposición sobre consumos específicos en la CEE (accisas)", *Revista de Hacienda Pública Española*, núm. 96, 1985, p. 314.

«imposición definitiva» nos referimos al hecho de que el producto sólo será gravado en el Estado expedidor, sin generar un devengo posterior en el Estado de destino.

En definitiva permite al Estado de origen aplicar sobre su producción los tipos que considere adecuados respetando la normativa correspondiente y gestionar el impuesto. De esta forma se facilita el cumplimiento del tributo para los productores-exportadores que sólo tendrán que relacionarse con su Administración fiscal nacional.

El problema principal de la introducción de este principio viene dado de nuevo por la diversidad de tipos previstos por los Estados miembros para el Impuesto Especial sobre el Vino. Consecuencia de esta diversidad de tipos, los Estados obtienen recaudaciones en concepto de este impuesto muy divergentes y admitir la tributación en origen supone para ellos renunciar a establecer sus umbrales de recaudación mediante la fijación del tipo impositivo y renunciar a un instrumento de intervención económica de gran importancia.

Pensemos en el Estado A, que aplica un tipo positivo de 100 €/hl. y recauda un millón de euros en concepto de Impuesto Especial sobre el Vino. Estos ingresos se destinan al sostenimiento del gasto público de forma que su reducción exigiría contar con otras fuentes de ingreso o la reducción del gasto público.

Por otra parte nos encontramos con el Estado B, que aplica un tipo de 5 €/hl. y recauda un millón de euros en concepto de Impuesto Especial sobre el Vino. Ingresa la misma cuantía que el Estado A porque el consumo del producto gravado en su país es muy superior y el propio Estado trata de fomentarlo mediante el establecimiento de una baja presión fiscal sobre el producto. También destina los ingresos al sostenimiento del gasto público por lo que su reducción también exigiría encontrar otras fuentes de ingreso o la reducción del gasto público.

En tercer lugar el Estado C, que aplica un tipo positivo de 50 €/hl. y recauda mil euros en concepto de Impuesto Especial sobre el Vino ya que el consumo de este producto es más reducido que en el caso del Estado B. Al igual que los anteriores destina los ingresos al sostenimiento del gasto público por lo que su reducción también exigiría encontrar otras fuentes de ingreso o la reducción del gasto público.

Por último, el Estado D prevé un tipo “cero” para el Impuesto Especial sobre el Vino y por lo tanto no recauda ingreso alguno. El nivel de consumo del producto es indiferente puesto que no se trasluce en una mayor o menor recaudación. A diferencia de los anteriores no sostiene el gasto público con lo recaudado porque no hay tal ingreso, al contrario ha de sostener los gastos de mantenimiento del sistema de gestión y control del impuesto con recursos procedentes de otras fuentes de obtención de ingreso público.

Aplicar el principio de tributación en el Estado de origen en este panorama (similar al existente en la práctica) podrá generar el descontento de los Estados de destino. Por ejemplo, el Estado D es productor de vino y como tal exporta al resto de Estados. Como resultado:

– El Estado A tendrá en sus mercados un producto sujeto al impuesto especial pero que no genera recaudación alguna al aplicársele un tipo “cero”. Como este Estado no es productor de vinos y por lo tanto no puede fijar su tipo de gravamen sobre este producto, el consumo<sup>48</sup> de vino que se produzca en su territorio no estará gravado en la práctica y perderá toda la recaudación que obtenía anteriormente. Además, al tener en sus mercados un producto que no soporta carga fiscal por el impuesto especial aquellos otros productos similares o en relación de competencia con él que sí se hallen gravados pueden enfrentarse a una potencial disminución de su consumo dependiendo de la percepción que del impuesto tengan los consumidores. En la situación anterior el Estado podía intervenir equiparando las cargas, sin embargo ahora sólo puede accionar sobre los productos que él mismo gestiona (los que se hayan en situación de desventaja competitiva) y normalmente sólo le quedará el recurso de disminuir los impuestos aplicados sobre éstos con lo cual la pérdida de recaudación será aún mayor. Para compensar estas pérdidas de recaudación deberá realizar un considerable esfuerzo de captación de otras fuentes de ingresos o disminuir su gasto público, es decir, limitar los servicios públicos que presta.

– El Estado B también es productor de vinos por lo que en su mercado competirán los vinos de producción nacional y los procedentes del Estado D. El Estado B aplica un tipo positivo por lo que sí recaudará por el consumo de su producción interna, mientras que no procederán recursos del consumo del vino del Estado D sujeto a un tipo “cero”, cosa que no sucedía al aplicarse la

---

<sup>48</sup> Recordemos que hablamos de consumo como manifestación del gasto efectuada para adquirir productos destinados a la satisfacción de los consumidores.

tributación en destino. El Estado B podrá intervenir en el mercado modificando la carga impositiva sobre sus vinos, aunque la concurrencia de ambos productos en el mercado difícilmente se verá afectada por la aplicación de un tipo positivo (5 €/hl.) que representa una reducida parte del precio neto de impuestos, por lo que la competencia se basará en otros elementos como el precio neto de impuestos, el marketing, la calidad etc. El montante recaudatorio dependerá de los niveles de consumo que alcancen uno y otro producto, por lo que si la producción del Estado B consigue imponer su consumo sobre la producción del Estado D, los ingresos permanecerán en umbrales similares y se podrá mantener invariable el gasto público sostenido con ellos.

– El Estado C perderá la recaudación que obtenía en concepto de Impuesto Especial sobre el Vino, al igual que el Estado A. Sin embargo, a diferencia de éste la pérdida será fácil de soportar desde la perspectiva del ingreso y el gasto público en la medida que la recaudación ya era baja. Lo que sí puede suponer una mayor pérdida para el Estado C es la posibilidad de intervenir en el mercado de este producto puesto que el tipo es fijado por el Estado de origen. A partir de la aplicación de la tributación en origen el Estado C tendrá en sus mercados un producto no gravado en la práctica por los impuestos especiales que podrá situarse en competencia con otros productos que sí soporten una carga impositiva con lo que pudiera darse una alteración de las tendencias de consumo en el sentido de aumentar la adquisición de vino. No obstante, como señalábamos ello dependerá de la percepción que el consumidor tenga del impuesto y del resto de factores que concurran en la toma de sus decisiones de consumo (tradiciones, preferencias y gustos, precio neto de impuestos...).

Estos efectos son sin duda suficientes para posicionarse en contra de la aplicación del principio de tributación en el Estado de origen. Sin embargo, se deben más a la existencia de una gran disparidad de tipos impositivos que a la propia aplicación del principio de tributación en el Estado de origen.

De lograrse una aproximación mayor de los tipos aplicados por los Estados miembros la tributación en el Estado de origen, lejos de generar efectos nocivos, beneficiaría a los Estados reduciendo los costes de gestión y control, y a los productores-exportadores que soportarían menores cargas fiscales indirectas.



#### 4. La Atribución de las Rentas obtenidas en concepto del Impuesto Especial sobre el Vino.

Nos hemos referido a la posible implantación futura del principio de tributación en el Estado de origen y paralela a esta cuestión se haya el principio de atribución de rentas al Estado de destino o consumo.

Nos permitimos recordar en este punto que los impuestos especiales son impuestos indirectos que gravan el consumo como manifestación de gasto efectuada al adquirir el producto específico (vino) destinado a satisfacer las necesidades de consumo de los adquirentes.

Esta manifestación de gasto que en última instancia quiere gravar el impuesto sólo será aquella efectuada por el consumidor final del producto, es decir, el gasto que tiene por fin la adquisición para el consumo privado del bien<sup>49</sup>. Tras esta no podrá mediar transacción comercial alguna. Por lo tanto en los casos de transacciones entre comerciantes, aunque satisfacen el impuesto especial no soportan el gravamen con carácter definitivo ya que mediante la aplicación del mecanismo de la repercusión, será trasladado al consumidor final cuando adquiera los productos sujetos de manos del comerciante receptor.

En este sentido distinguimos entre Estado de destino como Estado de destino del consumo material del producto (es decir, donde se bebe el vino), y Estado de adquisición como Estado de destino del gasto efectuado por el adquirente final del bien.

A la par debemos tener en cuenta que dentro de las transacciones intracomunitarias puede distinguirse entre transacciones «B2B» (*"business to business"*, comerciante-comerciante) y «B2C» (*"business to consumers"*, comerciante-consumidor).

Las ventas a distancia y las introducciones no comerciales de bienes adquiridos y transportados por particulares dentro del mercado interior son supuestos propios de la circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo y forman parte de las llamadas relaciones «B2C». El vendedor ejerce

---

<sup>49</sup> Hablamos de consumo privado en el sentido de consumo final ya sea particular o empresarial, pero en todo caso para el propio sujeto, no para su posterior comercialización. Por ejemplo, una empresa puede adquirir (consumir) vino para una cena de negocios. El producto va a ser materialmente consumido por la empresa de forma que no hay comercialización posterior del bien.

una actividad comercial y el particular adquiere a través de él un producto determinado que destinará a su consumo propio o final. Estas transacciones ponen fin a la vía comercial en el sentido de que una vez adquirido el producto por el consumidor, sale del tráfico y su destino es el consumo privado.

En estos supuestos «B2C», el Estado de destino del gasto difiere del Estado de destino del consumo material del producto. El primero sería el Estado donde se adquiere el producto, mientras que el segundo sería el Estado de residencia del consumidor final.

Frente a estos se sitúan los supuestos de circulación intracomunitaria y el restante supuesto de circulación fuera del régimen suspensivo: los envíos garantizados. Constituyen relaciones «B2B». Tanto vendedor como adquirente actúan en el ejercicio de una actividad profesional ejercida de forma habitual o no. La característica esencial es que el producto objeto de transacción no se destina al consumo privado ni sale fuera del tráfico, sino que se destina a su posterior comercialización en el Estado de destino o recepción. En definitiva, tras la transacción efectuada en estos supuestos intervendría un consumidor que adquiriría definitivamente el producto para su consumo privado.

En los supuestos «B2B» el Estado de destino del gasto y el Estado de destino del consumo material del producto coinciden. Ello se debe a que el consumidor final adquiere del destinatario de la transacción intracomunitaria en el mismo país en el que residen.

Como sucede en la actualidad con el supuesto regulado en el art. 8 de la Directiva Horizontal (por lo tanto sólo restaría extender este régimen a las ventas a distancia), las rentas exigidas conforme al impuesto especial en los supuestos «B2C» se atribuyen al Estado de origen o recaudador en la medida que el consumo que se quiere gravar en última instancia como manifestación del gasto, para la adquisición de productos específicos destinados a la satisfacción de las necesidades del consumidor, se produce en él y no en el Estado de destino, en el que sí se produce la consunción material del bien.

---

50 De esta forma se reducirían las cargas fiscales indirectas de financiación que soportan en la actualidad los vendedores a distancia y puesto que la recaudación queda en el Estado de origen, también las cargas fiscales indirectas de gestión y control ya que el vendedor a distancia dejaría de estar obligado a soportar el impuesto especial en el Estado de destino.

Por contra, se mantendría la atribución de rentas al Estado de destino en los supuestos «B2B» ya que en ellos la manifestación del gasto, que en último lugar busca gravar el impuesto especial, se produce en el Estado de destino una vez que se ha producido la transacción entre operadores económicos y el receptor de los productos los pone a disposición de los consumidores que son los que verdaderamente realizan el gasto que grava el impuesto especial.

En definitiva, se trataría de atribuir las rentas al Estado miembro en el que se produce la manifestación del gasto que grava el impuesto especial.

En realidad esta propuesta sólo supondría la modificación del régimen de atribución de rentas obtenidas de los supuestos de ventas a distancia<sup>50</sup>, ya que en el resto de los casos se mantendría la situación actual.

Por último debemos referirnos a las consecuencias que tendría la aplicación del principio de tributación en el Estado de origen para el régimen de atribución de rentas.

Pensemos que si se atribuye la gestión al Estado de origen, se estará modificando el funcionamiento de los supuestos de circulación en régimen suspensivo y de circulación fuera del régimen suspensivo en el caso de los envíos garantizados y las ventas a distancia.

En el caso de las introducciones no comerciales de bienes adquiridos y transportados por particulares dentro del Mercado Interior, la situación será la vigente: gestión por el Estado de origen y atribución a éste de las rentas obtenidas.

En el caso de las ventas a distancia cambiaría tanto el Estado que gestiona el impuesto como el Estado al que le corresponden los ingresos, pasando de ser el Estado de destino a ser el Estado de origen el que reúne ambas facetas de gestión y recaudación.

Para los envíos garantizados y los supuestos de circulación en régimen suspensivo cambia el Estado gestor pero no el Estado que obtiene los ingresos. Así, la gestión corresponde al Estado de origen y la recaudación al Estado de destino. Como consecuencia de esta falta de identidad entre Estado gestor y Estado al que en última instancia le corresponden los ingresos, será necesario introducir un mecanismo de ajuste que permita que las

rentas recaudadas en un Estado fluyan al Estado al que pertenecen como destinatario de las mismas.

### III. Conclusiones.

A lo largo de este artículo nos hemos planteado dos cuestiones principales. Con la primera de ellas nos cuestionábamos cuál es la influencia del Impuesto Especial sobre el Vino para la comercialización intracomunitaria de este producto. Para determinar tal influencia hemos recurrido al estudio del impuesto desde la perspectiva del consumo y desde la perspectiva de la exportación.

Desde el ámbito del consumo la influencia positiva, negativa o neutra de cara a la comercialización depende de la propia percepción que los consumidores tengan del impuesto como negativo, positivo o neutro. Esta valoración del impuesto puede variar conforme a diversos factores entre los que señalábamos el tipo impositivo, la capacidad adquisitiva del consumidor, el nivel y capacidad adquisitiva del Estado miembro y la inelasticidad de la demanda del vino.

Con posterioridad nos referíamos a dos manifestaciones del impuesto especiales: las adquisiciones transfronterizas y las distorsiones de origen fiscal de la competencia. Ambos fenómenos tienen su causa en la disparidad de tipos vigentes en los Estados miembros. Las distorsiones de origen fiscal de la competencia han sido tratadas por el TJCE en aplicación del art. 90 del TCE. Hemos comparado la aplicación e interpretación que efectúa el Tribunal de este artículo, con los criterios de aplicación e interpretación del art. III del GATT recogidos por el OPA (OMC). La conclusión a la que hemos llegado refleja un cierto grado de similitud que sin embargo no es tan grande como en un principio pudiera parecer.

Desde el ámbito de la exportación la influencia positiva, negativa o neutra de cara a la comercialización dependerá de la percepción que los productores-exportadores tengan del impuesto como negativo, positivo o neutro, lo que a su vez dependerá de las cargas fiscales indirectas de financiación y de control y gestión que deban soportar como consecuencia del impuesto especial.

La segunda cuestión principal que nos hemos planteado se refiere a las propuestas de modificación del régimen del Impuesto Especial sobre el Vino vigente.

Para abordar esta materia nos hemos ocupado en primer lugar de las propuestas que pueden afectar a la Directiva Tipos. Después de retratar a grandes rasgos el panorama actual nos referíamos al «Informe de la Comisión sobre los tipos de mayo de 2004» y a la posibilidad de establecer tipos porcentuales y/o bandas de tipos.

Respecto de las propuestas de modificación de la Directiva Horizontal, nos hemos centrado en las iniciativas relativas a las introducciones no comerciales por particulares y a las ventas a distancia. Ambos supuestos son abordados en el «Informe de la Comisión de 2004» y en la «Propuesta de 2 de abril».

Por último nos hemos planteado la posibilidad de introducir el principio de tributación en el Estado de origen para los impuestos especiales y de modificar el principio de atribución de rentas.