

<b>TRIBUTACION</b>	<b>IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL ALCOHOL Y BEBIDAS DERIVADAS Y SU APLICACION A LOS ELABORADORES DE MISTELAS Y VINOS ESPECIALES</b>	<b>N.º 207</b>
--------------------	---	----------------



Trabajo efectuado por:

\_\_\_\_\_

**FELIX FERNANDEZ AVILA**

\_\_\_\_\_

*Subinspector de Aduanas*

\_\_\_\_\_

## *Sumario:*

- I. Introducción general.
- II. Legislación.
- III. Definiciones.
- IV. Objeto y base imponible del impuesto.
- V. Situación anterior y posterior al Real Decreto 154/1987. Hecho imponible y devengo.
- VI. Tipo impositivo.
- VII. Normas de circulación.
- VIII. Liquidación y pago del impuesto.
- IX. Perspectivas de reforma y armonización fiscal de los impuestos especiales en la CEE.



TRIBUTACION

**IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL  
ALCOHOL Y BEBIDAS DERIVADAS  
Y SU APLICACION A LOS ELABORADORES DE  
MISTELAS Y VINOS ESPECIALES**

N.º 207

## I. INTRODUCCION GENERAL

Los impuestos especiales se encuadran dentro de nuestro sistema impositivo en la denominada tradicionalmente imposición indirecta, en la que junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) constituyen las dos figuras básicas en este tipo de imposición; nos acercamos de esta forma a los países de nuestra órbita comunitaria, donde asimismo los impuestos indirectos reconocidos como fundamentales son el IVA y los impuestos especiales (denominados "accisas" de la Comunidad Económica Europea).

Así como puede deducirse de lo establecido en lo que podríamos llamar «Exposición de Motivos» de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, y que el legislador denomina literalmente «Justificación de los Impuestos Especiales y de la necesidad de su reforma», los impuestos especiales son tributos sobre consumos específicos y no sobre consumos de tipo general como el IVA, por lo que los productos sometidos a tributación por impuestos especiales están gravados doblemente: Por el IVA y por el correspondiente impuesto especial.

La introducción de la Ley 45/1985, de Impuestos Especiales, ya mencionada, lo establece claramente al decir que: «Los impuestos especiales gravan el consumo de determinados bienes superponiéndose al IVA, esto es, no excluyéndolo, como ocurre hoy respecto del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas».

Esta doble imposición se justifica además de por una evidente finalidad recaudatoria, que si bien es básica en el caso del IVA, no lo es tanto en el caso de los impuestos especiales, que tienen además de la propia función de exacción unos objetivos extrafiscales determinados, como son el conseguir mediante la recaudación de estos impuestos el compensar los costes o gastos sociales ocasionados a la comunidad por el consumo de determinados bienes. Es decir, los impuestos especiales son instrumentos de la política sanitaria (Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Impuesto sobre las Labores del Tabaco) y de la política energética y de medio ambiente (Impuesto sobre Hidrocarburos).

Actualmente existen en España cuatro impuestos especiales distintos, con el ámbito territorial que a continuación se detalla:

### *1. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.*

Exigible en todo el territorio nacional, salvo en Ceuta y Melilla. En el archipiélago Canario el tipo de gravamen del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas es inferior al aplicado en la Península y Baleares.

### *2. Impuesto sobre la Cerveza.*

Al igual que el anterior es exigible en todo el territorio nacional salvo en Ceuta y Melilla. En Canarias, el tipo aplicable a la cerveza es superior al de la Península y Baleares.

### *3. Impuesto sobre Hidrocarburos.*

Exigible en todo el territorio nacional, excepto en Canarias, Ceuta y Melilla.

### *4. Impuesto sobre las Labores del Tabaco.*

Es exigible en todo el territorio nacional, salvo en Canarias.

## **II. LEGISLACION**

El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se regula fundamentalmente por la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, y por los Títulos Preliminar y Primero del Reglamento que la desarrolla, aprobado por Real Decreto 2442/1985, de 27 de diciembre; legislación aplicable hasta ese momento solamente a:

1. La fabricación de alcohol.

2. La elaboración de bebidas derivadas.

3. La importación de alcohol y bebidas derivadas, así como de las demás bebidas y otros productos que contengan alcohol por adición en proporción superior al 3 por 100 en volumen, todo ello tal y como se recoge en los artículos 11 y 38, respectivamente, de la Ley 45/1985 y Reglamento 2442/1985.

El objeto del impuesto, es, así, el alcohol etílico, tanto en su estado natural como incorporado a cualquier otro producto, salvo que haya sido desnaturalizado, en cuyo caso sólo estará sujeto al IVA.

Sin embargo, prácticamente un año después de la Ley 45/1985 y tras las lógicas presiones por parte de los elaboradores de mistelas y vinos especiales, como se verá más adelante, la disposición adicional vigésimo segunda, apartado 2, de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, amplía el hecho imponible al señalar que «durante el año de 1987 y a los efectos exclusivos de la exigibilidad del pago del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, las mistelas y los vinos especiales que precisan de la adición de alcohol tendrán la consideración de bebidas derivadas». Es decir, el legislador, hace uso de lo que podríamos llamar ficción fiscal y equipara en este tratamiento a las bebidas derivadas con las mistelas y vinos especiales.

De esta forma y siguiendo el mandato de la Ley 21/1986, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, se publica el Real Decreto 154/1987, de 23 de enero (BOE n.º 28 de 2/2/87), que modifica distintos aspectos del Reglamento de los Impuestos Especiales, y en un Anexo único aprueba el, para nuestro estudio fundamental, «Reglamento Provisional para la aplicación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas a las mistelas y vinos especiales».

Posteriormente, las distintas Leyes de Presupuestos han ido incorporando una disposición transitoria en la que se vuelve a repetir casi literalmente la original disposición adicional vigésimo segunda, apartado 2, de la Ley 21/1986, de Presupuestos Generales del Estado para 1987; así la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1988, recoge la disposición aludida y extiende la ficción inicialmente creada al año de 1988, situación idéntica que vuelve a repetirse con la Ley 37/1988, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1989, que recoge la equiparación entre bebidas derivadas y vinos especiales y mistelas.

Entre la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, y la Ley 37/1988, de 27 de diciembre, se publica el Real Decreto 442/1988, de 6 de mayo, que modifica sólo algún aspecto puntual del Reglamento Provisional para la aplicación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas a las mistelas y vinos especiales, sin que se produzca ninguna modificación sustancial en la política fiscal que se viene desarrollando con estos productos.

La disposición transitoria quinta de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, establece asimismo que «durante el año de 1990, las mistelas y los vinos especiales que según la Ley 25/1970, de 2 de diciembre, Estatuto de la Viña, del Vino y de los Alcoholes, necesitan de la adición de alcohol, tendrán la consideración de bebidas derivadas, a los efectos exclusivos de la exigibilidad del pago del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, regulado por Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales.

En los mismos términos se manifiesta la disposición transitoria séptima de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, con lo que se confirma que en la actualidad la situación de los elaboradores de mistelas y vinos especiales sigue siendo la misma que la que se establece para 1987.

Es importante resaltar el hecho de que el artículo segundo del Real Decreto 154/1987, de 23 de enero, que aprueba el Reglamento Provisional para la aplicación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas a las mistelas y vinos especiales, establece que: «En lo que no se oponga a dicho Reglamento Provisional, la gestión del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas en su aplicación a las mistelas y vinos especiales se regirá por los Títulos Preliminar y Primero del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 2442/1985, de 27 de diciembre, y disposiciones complementarias», con lo que queda claramente establecida la supletoriedad de las normas que regulan la aplicación del Impuesto Especial sobre los Alcoholes y Bebidas Derivadas.

Resumiendo, la legislación básica en la materia que tratamos está constituida por el Reglamento Provisional para la aplicación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas a las mistelas y vinos especiales, aprobado por el ya mencionado Real Decreto 154/1987, de 23 de enero, pero dada la brevedad de este Reglamento, fundamental por otra parte, se establece la supletoriedad de la legislación más desarrollada que sobre los alcoholes y bebidas derivadas existe.

### III. DEFINICIONES

Al objeto de adentrarnos con mayor claridad en el tema que nos ocupa, es necesario hacer una aproximación al concepto de los productos sobre los que vamos a tratar.

Así, siguiendo lo establecido en el artículo primero del Reglamento Provisional para la aplicación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas a las mistelas y vinos especiales, podemos señalar que este Reglamento es aplicable a los productos que el Reglamento de la Ley 25/1970, Estatuto de la Viña, del Vino y de los Alcoholes, aprobado por Decreto 835/1972, de 23 de marzo, recoge en sus artículos 9, 15, 17, 18, 19 y 20, y con la definición y características que a continuación señalaremos:

*Mistela*: Es el producto obtenido exclusivamente por adición al mosto natural de *alcohol vínico autorizado*, en la proporción suficiente para impedir su fermentación.

*Vinos especiales*. Son los siguientes:

- a) *Vinos dulces naturales*. Son los que por proceder de mostos de alta riqueza en azúcares, superior a 272 gramos por litro, fermentan parcialmente. Su graduación alcohólica natural deberá ser, como mínimo, de ocho grados.

Los vinos dulces naturales dedicados directamente al consumo tendrán una graduación alcohólica adquirida máxima de 18 grados, que puede ser alcanzada *por la adición de alcohol de vino, exclusivamente*.

- b) *Vinos generosos*. Son los vinos secos, abocados o dulces producidos con variedades selectas de uva, que, siguiendo normas tradicionales o particulares (incluidas *la adición del alcohol de vino* de determinadas fases de su elaboración y la de vinos dulces naturales), les dan características distintivas y cuya graduación alcohólica está comprendida entre 14 y 23 grados. La mayor parte de su grado alcohólico deberá proceder de la fermentación del mosto inicial.

Se denominan «vinos licorosos generosos», los elaborados según las prácticas tradicionales y específicas a partir de uva de variedades adecuadas, con la *adición de alcohol vínico* autorizado, vinos dulces naturales o de mostos o mistelas; su graduación alcohólica estará comprendida entre 13,5 y 23 grados, y su contenido en materias reductoras será superior a 100 gramos por litro, debiendo proceder la mayor parte de su grado alcohólico de la fermentación del mosto inicial.

- c) *Vinos licorosos*. Los elaborados a partir de uva de variedades adecuadas *con la adición de alcohol vínico* autorizado, vinos dulces naturales o de mostos o mistelas; su graduación estará comprendida entre 13,5 y 23 grados y su contenido en materias reductoras será superior a 50 gramos por litro, debiendo proceder la mayor parte de su grado alcohólico de la fermentación del mosto inicial.

- d) *Bebidas amisteladas*. Las elaboradas con vino, mosto concentrado de uva y *alcohol vínico autorizado*, con graduación superior a 13 grados y contenido en materias reductoras superior a 100 gramos.

El alcohol contenido en estas bebidas ha de proceder exclusivamente del alcohol de vino base o del alcohol adicionado, no autorizándose la fermentación con posterioridad a la adición del mosto concentrado.

- e) *Vinos aromatizados, vermouths y aperitivos vínicos*. Son los obtenidos a partir de un vino base adicionado de sustancias vegetales inocuas, sean amargas o estimulantes, y de sus extractos o esencias, o mostos, mistelas o *alcohol vínico autorizado*.

Hemos señalado expresamente en todas estas definiciones la característica fundamental de estos productos, como es la posibilidad de adicionarles alcohol de vino autorizado, lo que hace que se encuadren claramente y de esta forma en la fiscalidad que nos ocupa.

Pero antes de seguir adelante y puesto que en estas definiciones se ha hecho mención a los «mostos» y además el Reglamento de Impuestos Especiales, de 27 de diciembre de 1985, es supletorio del Real Decreto 154/1987, de 23 de enero, conviene señalar aunque sólo sea someramente las características de estos productos:

*Mosto.* Siguiendo la definición dada por el artículo 5.º del Estatuto de la Viña, del Vino y de los Alcoholes, de 23 de marzo de 1972, podemos decir que es: «El jugo obtenido de la uva fresca por medio de estrujado, escurrido o prensado, en tanto no haya comenzado su fermentación». Es necesario resaltar que en zonas vitivinícolas importantes, como puede ser la constituida por la denominación «Jerez-Xeres-Sherry» y «Manzanilla-Sanlúcar de Barrameda», por ejemplo, por «mosto» no se conoce la definición que del mismo da el Estatuto de la Viña, del Vino y de los Alcoholes, sino que es un caldo ya fermentado y sin encabezar, es decir, sin haber todavía procedido a la adición del alcohol vínico autorizado, lo que desde el punto de vista fiscal ha producido no pocas confusiones.

*Bebidas derivadas.* Siguiendo la definición dada por el artículo 40. 2 c) del Reglamento de I.EE., podemos señalar que son bebidas derivadas:

1. Los aguardientes compuestos, los licores, los aperitivos sin vino base y las demás bebidas derivadas de alcoholes naturales, conforme a las definiciones del Estatuto de la Viña, del Vino y de los Alcoholes, y Reglamentaciones Complementarias.
2. Los extractos y concentrados alcohólicos aptos para la elaboración de bebidas derivadas, entendiéndose como tales los líquidos hidralcohólicos que, teniendo características organolépticas particulares han sido obtenidos por destilación, maceración o digestión de alcohol con sustancias aromáticas naturales.

A modo de ejemplo, y sin pretender ser exhaustivos, caerían bajo el calificativo de bebidas derivadas productos como el brandy, la ginebra, el anís, el whisky, ron, etc.

#### IV. OBJETO Y BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

Como ya hemos señalado, el objeto del impuesto es el alcohol etílico tanto en su estado natural como incorporado a cualquier otro producto, como es el caso que ahora nos ocupa del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas aplicable a las mistelas y vinos especiales, por lo que previamente deberemos distinguir:

1. *Grado alcohólico adquirido.* Según la definición del Reglamento Provisional de 1987, es el número de volúmenes de alcohol puro a una temperatura de 20 grados centígrados contenido en 100 volúmenes de producto considerado a esta temperatura; en definitiva, la graduación total del producto tanto natural (procedente de la fermentación) como añadida (la no procedente de fermentación).
2. *Grado alcohólico adquirido natural.* Es el grado alcohólico adquirido, antes de ningún enriquecimiento; es decir, la graduación natural del vino.

3. *Grado alcohólico añadido*. Es la diferencia entre la graduación total y la natural y la que constituye la base imponible de este impuesto.

*Ejemplo:*

En un vino de 17 grados con una graduación natural de 9,5 grados, podemos distinguir las tres graduaciones señaladas, que serán:

- 17 grados. Graduación total del producto.
- 9,5 grados. Graduación natural.
- 7,5 grados. Graduación añadida del producto y la sometida al impuesto que tratamos.

Según el artículo 5.º del Reglamento Provisional, aprobado por Real Decreto 154/1987, de 23 de enero, integran la base imponible del impuesto:

1. El volumen de alcohol absoluto, a la temperatura de 20 grados centígrados, contenido por adición en las mistelas y vinos especiales, en el momento de su salida de bodega elaboradora o depósito fiscal, así como las mermas no justificadas que excedan de los porcentajes reglamentarios.
2. Las pérdidas habidas en bodega o depósito fiscal, por derrame, incendio o cualquier otro siniestro asegurable.

Hasta aquí, lo establecido en el Real Decreto 154/1987, pero siguiendo el Reglamento de los II.EE., podemos continuar diciendo que, en este caso, la base imponible se determinará por diferencia entre la existencia contable y la real, habida cuenta de las mermas admisibles.

A sensu contrario, no forman parte de la base imponible:

1. Las mermas justificadas, así como las no justificadas cuando no excedan de los porcentajes reglamentarios.
2. Las pérdidas producidas por siniestros no asegurables.

La diferencia entre merma y pérdida viene señalada por el Reglamento de Impuestos Especiales, al establecer en su artículo 63.1 que:

a) Merma es la disminución previsible en peso, volumen o grado que sufren los productos por causas técnicas propias de los procesos de fabricación (habría que decir también de «elaboración» para adaptarlo a nuestro caso) y las producidas por evaporación y trasvase durante su almacenamiento.

b) Pérdida es toda la disminución en peso, volumen o grado no incluida en el concepto de merma.

Para finalizar este apartado cabe reseñar, como ya se ha visto, que la base imponible del impuesto es el alcohol etílico, diferenciándose:

- Las Bebidas Derivadas, en que la base imponible está constituida por el alcohol absoluto contenido en estos productos.
- Los elaborados de mistelas y vinos especiales, que es el supuesto que ahora a nosotros nos interesa, en el que la base imponible está constituida por el alcohol absoluto por adición o añadido contenido en estos productos.

#### **V. SITUACION ANTERIOR Y POSTERIOR AL REAL DECRETO 154/1987. HECHO IMPONIBLE Y DEVENGO**

Como ya se vio el hecho imponible del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas es fundamentalmente:

- La fabricación de alcohol.
- La elaboración de bebidas derivadas.

El Reglamento Provisional para la aplicación de ese impuesto a las mistelas y vinos especiales no recoge en ningún momento la concreción de lo que sea hecho imponible, y ello porque no es necesario, fundamentalmente por dos razones:

- a) Supletoriedad de la legislación aplicable a las bebidas derivadas.
- b) Sólo recoge el momento en que se produce el devengo del impuesto y ello porque el hecho imponible ya se ha producido, pero no es exigible, como regla general hasta la salida de la bodega elaboradora.

En el tema de las bebidas derivadas (que como podemos observar es imposible no tocar en cualquier estudio que se pretenda sobre la imposición de los elaboradores de mistelas y vinos especiales, ya que están íntimamente interrelacionados) la disociación que se produce en el tiempo entre el momento de la realización del hecho imponible y el de la exigibilidad del impuesto a medida que los productos salen de fábrica, ha creado grandes problemas por entender los sujetos pasivos interesados que el tipo de gravamen a aplicar es el que estaba vigente cuando se elaboró la bebida y no el que está en vigor cuando ésta sale de fábrica, enfrentando de esta forma y directamente a la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, con el Reglamento de Impuestos Especiales, y habiéndose producido innumerables reclamaciones en vía económico-administrativa, que luego desembocaron en la contenciosa.

Han sido distintas las soluciones que se han intentado para evitar que esta situación se repita:

- Hay quien opina, no sin razón, que la solución derivaría del hecho de hacer coincidir el devengo con el hecho imponible; sin embargo podría resultar dudoso el establecer una serie de controles sobre unos productos en los, que pese a estar elaborados, aún no se ha dado sobre ellos el presupuesto de naturaleza jurídica o económica en que consiste el hecho imponible.
- Personalmente creo que la solución pasaría por intentar aproximar la regulación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas a lo establecido en el Reglamento Provisional de aplicación del citado impuesto a los vinos especiales y mistelas, es decir, regular única y exclusivamente lo que sería un Impuesto Especial sobre el Alcohol, desligado desde un punto de vista normativo del alcohol que posteriormente tuviera como destino la elaboración de una bebida derivada o de un vino especial o mistela.

En definitiva lo que se hace en el Real Decreto 154; es decir, no recoger lo que deba entenderse por hecho imponible, definición que ya estaría perfectamente delimitada en la normativa que regulara el Impuesto Especial sobre la fabricación del alcohol, y aprobar sendos Reglamentos que regularan, uno el Impuesto Especial sobre el Alcohol aplicable a las bebidas derivadas y el otro, ese mismo impuesto pero en este caso siendo aplicable a las mistelas y vinos especiales, recogiendo únicamente en ellos el momento de la exigibilidad o devengo del impuesto, alcohol que habría llegado a fábrica o bodega elaboradora al amparo de la correspondiente exención.

Pero volviendo al tema que nos ocupa, antes de la publicación del Real Decreto 154/1987, de 23 de enero, los elaboradores de mistelas y vinos especiales recibían el alcohol para sus productos con el impuesto ya devengado, por lo que se estaba produciendo un adelanto en el pago del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, que en algunos casos y dado el proceso de crianza de los vinos, tardaría años en recuperarse, cuando éstos ya es-

tuvieran totalmente elaborados y aptos para el consumo final; por lo que debido a las lógicas presiones de los interesados se equipara en cuanto al momento de la exigibilidad del pago del Impuesto Especial a los elaboradores de mistelas y vinos especiales con los fabricantes de bebidas derivadas; equiparación que naturalmente trajo el establecimiento de una serie de controles y servidumbres, como son la obligación de llevanza de una contabilidad reglamentaria y la prestación de determinadas garantías, como veremos más adelante.

Antes de la publicación del Real Decreto 154/1987, de 23 de enero, los elaboradores de mistelas y vinos especiales prácticamente no tenían otra obligación que la que les imponía el artículo 62 del Reglamento de Impuestos Especiales, que al tratar de los «Deberes de colaboración por parte de otras personas», en su apartado cuarto, establecía que: «Los elaboradores y almacenistas de vino y mostos fermentados o sin fermentar estarán obligados a presentar, dentro de los veinte días siguientes a la terminación de cada trimestre, ante la Oficina Gestora, una relación, sujeta a modelo, de los vinos o mostos salidos con destino a fábricas de destilación o rectificación en el trimestre anterior, indicando fecha, destinatario e industria que ejerce, dirección, localidad de destino, cantidad y graduación; esta misma relación será presentada por los elaboradores de vino o mostos respecto a los orujos, piquetas y demás residuos de la vinificación, cualquiera que sea su destino», relación que fue aprobada por Circular 943 de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, de fecha de 19 de marzo de 1986, y denominada «Relación Trimestral de Primeras Materias Entregadas» (Modelo E-21), y que tiene como función principal el controlar el destino de todos aquellos productos de los que pudiera derivarse una posible transformación en alcohol.

La adaptación de la legislación anterior al Real Decreto 154/1987, de 23 de enero, en la que el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, cuando tenía como destino una bodega elaboradora de mistelas y vinos especiales, se recibía ya devengado, y la posterior a este Real Decreto, en el que la exigibilidad del impuesto se traslada a la salida de bodega elaboradora, y con el fin de evitar una doble imposición por los productos que ya obraran en existencias, supuso para estos elaboradores la obligación de presentar una Declaración de Existencias a 31 de diciembre de 1986, y proceder en base a ella y por parte de la Administración Tributaria a la devolución de los impuestos previamente pagados.

La Declaración de Existencias a las cero horas del día primero de enero de 1987 debía realizarse con el siguiente detalle:

- a) Volumen real del alcohol expresado en litros en existencia, con indicación de su graduación y contenido en alcohol absoluto.
- b) Volumen en litros de mistelas y vinos especiales, por clases, en proceso de elaboración, con indicación de su grado alcohólico adquirido, grado alcohólico adquirido natural y contenido en alcohol absoluto por adición.

- c) Volumen de litros en existencia de mistelas y vinos especiales elaborados, por clases, con indicación de su grado alcohólico adquirido, grado alcohólico adquirido natural y contenido en alcohol absoluto por adición.

Y, se procedía a la devolución del alcohol contemplado en el apartado a) y del alcohol absoluto contenido por adición en el caso de los apartados b y c; estableciendo para esta devolución y a efectos del tipo impositivo a reintegrar, los alcoholes recibidos con anterioridad o posterioridad al 31 de diciembre de 1985.

El cambio de legislación obligó a los elaboradores de mistelas y vinos especiales fundamentalmente a cumplir con dos requisitos mínimos:

1. *Prestación de garantía*, en la práctica representada por aval bancario, a responder del pago del impuesto por un importe equivalente a las cuotas correspondientes a la treintava parte del alcohol entrado en el establecimiento durante los tres últimos años.

Es decir, que un elaborador que hubiera recibido durante los años de 1984/1985 y 1986, 200.000 litros de alcohol absoluto y teniendo en cuenta que el tipo impositivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, durante el año 1987, para la Península y Baleares era de 550 pesetas por litro de alcohol absoluto, habría de efectuar el siguiente cálculo y presentar una garantía de :

$$\frac{200.000}{30} \times 550 = 3.666.667 \text{ ptas.}$$

El Reglamento Provisional autoriza a la Administración a actualizar la cantidad garantizada, cuando se modifique el tipo impositivo o se produzcan entradas de alcohol en cantidades superiores a las que sirvieron de base para el cálculo de dicha cantidad. También es práctica permitida, aunque no se recoja en el Real Decreto tantas veces mencionado, que a los elaboradores de mistelas, que sólo utilizan alcohol en determinada época del año, se les puede ajustar la garantía presentada en aquellos períodos en que las existencias sean inferiores a las cantidades que originalmente sirvieron de base para el cálculo de la misma.

En la actualidad y tras la publicación del Real Decreto 892/1991, de 7 de junio, que modifica parcialmente el actual Reglamento de Impuestos Especiales y en el que en su disposición transitoria primera, establece la acomodación de las garantías de las mistelas y vinos especiales a lo señalado en los apartados 9 y 10 del artículo 52 del Reglamento de I.E.E., éstas habrán de constituirse además de a satisfacción del Delegado de Hacienda conforme determina el artículo 14 del mismo cuerpo legal, de la forma que a continuación se detalla:

- a) Titulares obligados a presentar declaración-documento de ingreso con periodicidad mensual. La treintava parte de las cuotas correspondientes al alcohol, como tal o contenido en otros productos, que hubiese entrado en el establecimiento durante los tres últimos años naturales.
- b) Los demás titulares. La décima parte de las cuotas correspondientes al alcohol, calculadas de idéntica forma al apartado anterior.

Se planteó la cuestión de si la garantía que el artículo segundo del Reglamento Provisional regulaba, se refería al alcohol entrado en bodega de forma directa, o también debía entenderse, era el espíritu de la ley, se presentaran por los alcoholes entrados en bodega no directamente, sino incluidos por adición en las mistelas y vinos especiales recibidos durante el período de tres años que se señalaba en el Real Decreto 154/1987.

Es opinión personal, que puesto que la Declaración de Existencias a las cero horas del día 1 de enero de 1987, a que antes hacíamos mención, recoge tanto el alcohol absoluto en existencias, así como el alcohol absoluto por adición en las existencias de mistelas y vinos especiales, tanto en proceso de elaboración como ya elaborados, y que la devolución del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas afecta tanto al alcohol en existencias como al alcohol añadido en vinos, quedando desde ese momento todos los alcoholes tanto puros como incorporados a otros productos libres del impuesto, el no establecimiento de la garantía a que hace referencia el Reglamento Provisional también sobre los alcoholes incluidos por adición en los vinos, significaría que quedaba un volumen de alcoholes añadidos que al menos durante algún tiempo no estarían respaldados por garantía de ningún tipo.

Ahora bien, esta argumentación entiendo sólo es válida para la garantía a presentar durante el primer año de puesta en marcha de lo establecido en el Reglamento Provisional, ya que una vez que se actualice la misma, tomando como base las entradas de alcohol de otros tres años (en que lógicamente dos de ellos serán los mismos que los que sirvieron de base para el cálculo de la garantía original) sólo deberá prestarse garantía sobre los alcoholes entrados de forma directa en bodega elaboradora, pues de otra forma se produciría una doble garantía sobre los mismos alcoholes.

Sin embargo, este razonamiento que «a priori» parece válido no está exento de problemas en la práctica, como lo es el hecho de que los vinos por los que se ha presentado garantía por el alcohol absoluto por adición que contenían no van a estar lógicamente de forma permanente en bodega, con lo cual habría que controlar cuándo se produce la salida concreta de esos vinos especiales y mistelas de bodega elaboradora, para de esta forma disminuir el importe de la garantía originalmente prestada, independientemente de que en los años posteriores a 1987 sólo se haya prestado aval por el alcohol entrado directamente en bodega. Esta situación tendría además una dificultad añadida, como sería la necesidad de presentar por parte de los elaboradores de vinos especiales y mistelas dos tipos de garantías:

- Una, por los alcoholes entrados directamente, que se sustituiría por otra cada vez que hubiera modificación de los tipos de gravamen.
- Otra, complementaria y sólo por lo que respecta al primer año, de los alcoholes incorporados a los vinos, a cancelar cuando se comprobara la salida efectiva y el correspondiente pago, en su caso, del impuesto de los vinos que sirvieron de base para el cálculo de la misma.

## *2. Llevanza de una contabilidad reglamentaria.*

El artículo 10 del Reglamento Provisional para la aplicación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas a las mistelas y vinos especiales aprobado por Real Decreto 154/1987, de 23 de enero, establece con carácter general para los elaboradores de mistelas y vinos especiales la llevanza de los siguientes libros:

### a) Libro de Primeras Materias.

Como su nombre indica, recoge todos aquellos productos considerados como primeras materias que posteriormente, por mezcla o encabezamiento (adición del alcohol a los vinos), van a dar lugar a su transformación en una mistela o vino especial.

Sin pretender ser exhaustivos podemos señalar como primeras materias, los distintos alcoholes vínicos, extractos y concentrados alcohólicos, mostos, vinos, sacarosa, etc., algunos de anotación voluntaria y otras de registro obligatorio.

### b) Libro de Productos en Proceso de Elaboración.

Recogen aquellos productos obtenidos a partir de las primeras materias empleadas y que se encuentran en proceso de elaboración o crianza.

### c) Libro de Productos Elaborados.

En éste, constituirán el cargo las mistelas y vinos especiales que hayan concluido el proceso de elaboración o envejecimiento.

En cuanto a las salidas que se produzcan en este libro, pueden tener tres destinos diferentes:

### 1. Mercado nacional de Península y Baleares.

En cuyo caso habrá que practicar una liquidación en función de los litros absolutos añadidos salidos, y tipo impositivo exigible en este ámbito territorial.

### 2. Canarias.

Habrà que practicar, asimismo, la correspondiente liquidación y aplicar el tipo impositivo más bajo que se exige en el archipiélago canario.

### 3. Exportación.

Los productos que tengan como destino la exportación saldrán sin impuesto, a tenor de la exención establecida en el artículo 6.º del Reglamento Provisional.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos segundo y tercero de la Ley 45/85, de 23 de diciembre, se incluyen dentro de este apartado los productos que tengan como destino Ceuta o Melilla.

Es fundamental el controlar el paso de productos del libro de primeras materias, al libro de productos en proceso de elaboración, y ello por los motivos que a continuación se detallan.

En el libro de primeras materias y al objeto de proceder a la elaboración de un vino especial, destacan como fundamentales dos productos como son el vino base con su graduación natural correspondiente y el alcohol que va a adicionársele (y que como ya sabemos es la base imponible del impuesto); pues bien, una vez que la operación de encabezamiento o adición del alcohol al vino se realiza, se producen dos salidas del libro de primeras materias y un sólo cargo en el libro de productos en proceso de elaboración, pues lo que eran dos materias primas han pasado a constituir un producto único.

Teniendo en cuenta que a mayor volumen el grado natural disminuye, esto significa que si en el libro de productos en proceso de elaboración se ha mantenido la misma graduación natural para el producto resultante, que para el vino se recogía en el libro de primeras materias, se habrá perdido de alguna forma una determinada proporción de litros absolutos añadidos, con la trascendencia fiscal que este hecho conlleva, por lo que habrán de efectuarse las operaciones oportunas para determinar con la mayor exactitud la nueva graduación natural del producto resultante de la unión del vino y del alcohol.

Para finalizar los aspectos tratados en este apartado, podemos señalar que existen fundamentalmente dos tipos de bodegas de elaboradores de vinos especiales y mistelas:

- a) Aquellas que se dedican exclusivamente a la crianza de vinos especiales, y en las que todas las salidas se producen desde el libro de productos en proceso de elaboración.
- b) Aquellas otras en las que, además de esta posibilidad, su mayor volumen de salidas es la de vinos ya totalmente elaborados y teniendo como fin último uno de los tres destinos antes señalados, es decir, mercado nacional de Península y Baleares, Canarias o Exportación.

## VI. TIPO IMPOSITIVO

El tipo de gravamen según el artículo 18 de la Ley 45/85, de 23 de diciembre, se exigirá a 421 pesetas por litro de alcohol absoluto, sobre la base imponible establecida en el artículo 17 del mismo cuerpo legal, y que está constituida por el volumen de alcohol absoluto a la temperatura de 20 grados centígrados contenido en los productos objeto del impuesto.

En el caso de las mistelas y vinos especiales, como ya sabemos, el impuesto se exigirá a los mismos tipos impositivos correspondientes a las bebidas derivadas, pero teniendo en cuenta que en el año 1986, primero de la entrada en vigor de la nueva Ley 45/85, de Impuestos Especiales, y de su Reglamento aprobado por Real Decreto 2442/1985, no era equiparable la situación fiscal de los elaboradores de vinos especiales y mistelas con la de los fabricantes de bebidas derivadas, puesto que los primeros recibían el alcohol con el impuesto especial repercutido y sobre la base imponible constituida por el volumen de alcohol absoluto añadido a la temperatura de 20 grados centígrados contenido en las mistelas y vinos especiales.

A continuación señalaremos la evolución de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, pues como es lógico no han permanecido inalterables desde 1986.

Así:

### *Año 1986*

Península y Baleares → 421 ptas. litro alcohol absoluto.

Canarias → 330 ptas. litro alcohol absoluto.

### *Año 1987*

Península y Baleares → 550 ptas. litro alcohol absoluto.

Canarias → 430 ptas. litro alcohol absoluto.

*Año 1988*

- Península y Baleares → 660 ptas. litro alcohol absoluto.  
Canarias → 516 ptas. litro alcohol absoluto.

*Año 1989/90/91*

- Península y Baleares → 726 ptas. litro alcohol absoluto.  
Canarias → 568 ptas. litro alcohol absoluto.

**VII. NORMAS DE CIRCULACION**

El artículo 13 del Reglamento Provisional, modificado recientemente por la disposición transitoria primera del Real Decreto 892/91, de 7 de junio, de modificación parcial del Reglamento de I.EE., de 27 de diciembre de 1985, establece que:

1. Las expediciones de mistelas y vinos especiales, incluso cuando se hallen en curso de elaboración, circularán amparadas por guías de circulación cuando salgan de bodega elaboradora o depósito fiscal a un destino que implique, bien la aplicación de una exención, o bien que no se produzca el devengo del impuesto, así como cuando se importen, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 5 del artículo 21 del Reglamento de los Impuestos Especiales. En dichas guías se hará constatar el grado alcohólico adquirido y el grado alcohólico adquirido natural.
2. Se documentarán con albarán o documento análogo las expediciones de mistelas y vinos especiales que salgan de bodega elaboradora o depósito fiscal y no precisen guía, haciéndose constar el grado alcohólico adquirido.
3. Las mistelas y los vinos especiales entregados por los almacenistas y detallistas en cualquier cantidad no precisan de documento de circulación alguno.

Resumiendo, hasta la publicación del Real Decreto 892/91, de 7 de junio, para la circulación de las mistelas y vinos especiales era suficiente con la confección y expedición de un albarán, factura, nota de entrega o documento análogo, como señalaba el artículo 13 del Real Decreto 154/87, de 23 de enero, en su redacción original, independientemente del destino que tuvieran los productos que aquí estamos tratando. Desde el primero de octubre de 1991 (plazo dado por el Real Decreto 892/91, en su disposición transitoria segunda para su entrada en vigor) habrá que cumplimentar un documento de circulación específico del Ministerio de Hacienda (ya que el Documento Comercial y Documento Comercial Autorizado pertenecen a otro

ámbito administrativo, como enseguida veremos) como ya se venía haciendo en el campo de las bebidas derivadas, quedando de esta forma, y por lo que respecta a normas de circulación (también en otros terrenos), totalmente equiparados ambos productos.

Hasta el Reglamento (CEE) n.º 986/89, de 10 de abril, de la Comisión, relativo a los documentos que acompañan al transporte de productos vitivinícolas y a los registros que deben llevarse en este sector, posteriormente refrendado por la correspondiente legislación española del Ministerio de Agricultura, que deroga en dos fases, y para facilitar la transición de un Reglamento a otro, el Reglamento (CEE) n.º 1153/75, era por este último, que creó el denominado «Documento de Acompañamiento» por el que se regían las normas de circulación de los productos del sector vitivinícola en el interior de la Comunidad, efectuándose el transporte al amparo de los documentos denominados VA1, VA2, VA3, VA4 y VA5.

El Reglamento n.º 986/89, de la Comisión, establece que durante un período transitorio (hasta 31-12-90) son utilizables los documentos de acompañamiento previstos en el Reglamento (CEE) n.º 1153/75, debiéndose utilizar a partir de esa fecha uno de los documentos que el Reglamento 986 regula, como son:

– Documento Comercial Simple.

Una factura o albarán, utilizado en los productos vitivinícolas que circulan en pequeños recipientes (inferiores a 60 litros), utilizable en este caso a partir del 1.º de enero de 1991.

– Documento Comercial Autorizado.

Que se utiliza para el transporte de productos vitivinícolas a granel o sin envasar, transporte que necesita una atención especial, y que se diferencia del Documento Comercial Simple por tener un número de serie asignado por la autoridad competente, una referencia a dicha autoridad y una presentación uniforme.

Es necesario resaltar, para finalizar, que a efectos de simplificar las formalidades administrativas y dado que en algunos casos de exportación y de comercio intracomunitario es necesario un Certificado de Origen para los vinos de calidad producidos en regiones determinadas (V.c.p.r.d., los vinos que estudiamos) o de designación de procedencia para los vinos de mesa con derecho a una indicación geográfica, como señala el Reglamento 986/89, de la Comisión, haga esta función en determinadas condiciones (fundamentalmente cuando el documento ha sido certificado o cumplimentado por la autoridad competente, o cumplimentado por un expedidor que sea a su vez productor del vino transportado y no adquiera ni venda productos vitivinícolas obtenidos a partir de uvas cosechadas en áreas de producción distintas a la suya) el Documento Comercial Autorizado.

## VIII. LIQUIDACION Y PAGO DEL IMPUESTO

El artículo 9 del Reglamento de II.EE. establece en su apartado primero que: «Salvo en los casos de importación, los sujetos pasivos de estos impuestos están obligados a presentar una declaración-documento de ingreso sujeta a modelo aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda, comprensiva de las cuotas devengadas en el período impositivo de que se trate. Dicho período está constituido por cada uno de los cuatro trimestres integrados en un año natural».

El documento de ingreso del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas en cuestión fue aprobado y denominado «Modelo 554» por Orden de 13 de febrero de 1986, que también aprobaba los modelos de ingreso de los demás impuestos especiales; este modelo sirve de ingreso tanto para los fabricantes de bebidas derivadas como para los elaboradores de vinos especiales y mistelas.

El artículo 9 en su apartado segundo dice que: «Los sujetos pasivos que, por su volumen de operación, están obligados a la presentación de declaraciones-documento de ingreso, con periodicidad mensual, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, quedarán sujetos a la misma obligación respecto de los Impuestos Especiales».

Este apartado nos remite, pues, al artículo 172.3 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, que establece que el período de liquidación coincidirá como regla general con el trimestre natural; no obstante, el período de liquidación coincidirá con el mes natural cuando se trate de los sujetos pasivos que a continuación se detallan:

1. Aquellos cuyo volumen de operaciones hubiese excedido durante el año inmediato anterior de mil millones de pesetas.
2. Los autorizados a solicitar la devolución de los saldos existentes a su favor al final de cada período de liquidación, en virtud de lo dispuesto en los artículos 84.3 y 85 del mismo Reglamento del IVA, es decir:
  - Aquellos sujetos pasivos que aplicando las reglas del procedimiento de deducción general del artículo 65 del Reglamento del IVA no consigan recuperar la totalidad del crédito que tienen frente al Estado, por lo que han de acudir al sistema de devolución del artículo 84.
  - Los acogidos al procedimiento especial de devolución inmediata de exportadores del artículo 85 del Reglamento del IVA.

Este régimen especial de exportadores, que es un instrumento de fomento a la exportación, está condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que el importe global de las exportaciones definitivas o envíos definitivos a Canarias, Ceuta y Melilla durante el año inmediato anterior sea superior a 20 millones de pesetas.
- b) Que se esté inscrito en el Registro de Exportadores que se lleva en las correspondientes Delegaciones de Hacienda.

En definitiva como puede observarse existe una gran sintonía en este aspecto entre la legislación de Impuestos Especiales y la aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiendo ser el período de liquidación:

- Trimestral, como regla general.
- Mensual, si se dan las condiciones descritas anteriormente.

Para finalizar cabe señalar que el ya mencionado artículo 9 del Reglamento de I.E.E. en su apartado segundo establece que «la presentación de la declaración-documento de ingreso y el pago simultáneo de la deuda tributaria se realizarán dentro de los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el período impositivo, en la forma y con las condiciones establecidas en el vigente Reglamento General de Recaudación» (modificado recientemente por Real Decreto 1684/90, de 20 de diciembre).

Sólo decir que si el plazo de 20 días naturales concluyera en un día festivo, dicho plazo se extenderá hasta el día siguiente hábil, computándose como festivos los sábados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del Real Decreto 2659/1985, de 4 de diciembre.

## **IX. PERSPECTIVAS DE REFORMA Y ARMONIZACION FISCAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN LA CEE**

Por ser el tema que estamos tratando, de la tributación de las mistelas y vinos especiales, conocidos como «Productos Intermedios» en la CEE, una parte importante de la armonización fiscal que sobre los impuestos especiales se pretende, creemos necesario dar una visión general de la pretendida armonización de accisas sobre las bebidas alcohólicas, en general, y sobre los productos intermedios, en particular.

Pues bien, la CEE debe adoptar las medidas necesarias destinadas a facilitar la creación del Mercado Interior que será plenamente efectivo para el año 1993, ocupando un lugar fundamental dentro de estas medidas la armonización de impuestos especiales o «accisas», como son conocidos en términos comunitarios.

A partir de la publicación de la Ley 45/85, de 23 de diciembre, de I.E.E., se empieza a preparar el camino para la futura y plena integración de España a la Comunidad Económica Europea, donde se pueden señalar como pasos necesarios para ese acercamiento, entre otros:

- a) La desaparición de algunos impuestos especiales cuya armonización no estaba prevista.
- b) Desaparición asimismo de otros tributos como el Impuesto de Lujo, Rentas de Monopolio de Tabacos y de la Exacción Reguladora de Precios de los Alcoholes no vínicos.
- c) Pasar a ser el impuesto especial, como ya señalamos al principio de este trabajo, un gravamen adicional en relación con el IVA, al contrario de lo que sucedía con respecto al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Como accisas o impuestos especiales dentro de la CEE podemos señalar fundamentalmente cinco, y que son los que gravan los aceites minerales, alcohol y bebidas derivadas, cerveza, vino, y labores del tabaco, con lo que existe una casi total coincidencia en los impuestos especiales regulados en nuestro país, a excepción hecha de la accisa sobre el vino que no tiene regulación en nuestra legislación.

Existen otras accisas muy variadas y de menor importancia por lo que, a modo de ejemplo y sin una exhaustividad que por otro lado sería difícil de conseguir, señalaremos que Dinamarca posee accisas sobre el té, las confituras o los naipes, habiéndose desplazado en este país la fiscalidad sobre los aceites minerales o hidrocarburos a los propios vehículos automóviles; la República Federal Alemana grava productos tan dispares como los aparatos de televisión o la sal y, en fin, en Italia existe una accisa sobre la electricidad y en Francia se tributa por el azúcar, café, té y cacao.

A la vista de este panorama es fácil deducir las dificultades que pueden plantearse a la hora de intentar conseguir una armonización fiscal en las accisas o impuestos especiales sobre el consumo de determinados bienes.

Pero la armonización que a nosotros nos interesa es la referente a las bebidas alcohólicas y especialmente de los productos intermedios y los vinos, incluyéndose dentro de este concepto las siguientes accisas:

- a) Accisas sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas (conocidas como bebidas espirituosas en la CEE), en las que todo el alcohol contenido en ellas proviene de la destilación o rectificación.
- b) Accisa sobre el vino, en la que todo el alcohol procede de la fermentación natural.
- c) Accisa sobre los productos intermedios que como su mismo nombre indica son aquellas bebidas que participan de la naturaleza de las dos anteriores, es decir, su contenido en alcohol en parte procede de la fermentación y en parte es adicionado; son nuestras mistelas y vinos especiales.

Como ya sabemos, la legislación española actual sobre los que serán productos intermedios grava exclusivamente el alcohol adicionado al producto, no siendo objeto del impuesto el alcohol que proviene de la fermentación natural.

El primer aspecto a determinar es el del mismo concepto de «producto intermedio», pues de la concreción de esta definición va a derivarse el hecho de incluir a unos productos bajo el concepto de vino o bajo el de producto intermedio.

Como ejemplo de lo que hablamos podemos señalar en España la distinta situación de dos zonas de producción vitivinícola tan clásicas como la de Denominación de Origen Jerez y la Denominación de Origen Montilla-Moriles; pues bien, la graduación natural de los vinos de Jerez es mucho más baja que la de los vinos cordobeses, con lo que tienen la posibilidad clara de caer en el concepto de producto intermedio cualquiera que éste sea, mientras que en el caso de Montilla-Moriles son vinos con una alta graduación natural con lo que el alcohol adicionado a los mismos es mínimo, pudiendo llegar a incluirse en el concepto de accisa sobre el vino.

Otro aspecto a determinar es el de si la base imponible de la accisa va a estar constituida por el volumen de alcohol absoluto contenido en los productos intermedios independientemente de su origen añadido o natural, o si ésta va a ser el volumen real, sin tener en cuenta el contenido alcohólico del producto; esta última parece ser la línea seguida recientemente por la Directiva del Consejo, de 7 de noviembre de 1990, en la que se establece que el tipo impositivo se aplicará sobre el volumen real expresado en hectólitros.

Como puede observarse no es fácil la armonización teniendo además en cuenta el hecho de que se producen bebidas derivadas o espirituosas en el mercado con una graduación menor que algunos productos intermedios, con lo que se desemboca en el absurdo de someter a estas bebidas a una accisa mucho mayor, con la injusticia que esta situación provoca si lo que se pretende es penalizar de alguna forma el consumo de alcohol.

Y si ya es difícil la armonización en los productos intermedios, la situación llega a extremos insospechados en el caso de la armonización de una accisa sobre el vino, en que se encuentran enfrentadas dos posiciones prácticamente irreconciliables, como son:

- a) La de los países del Norte. Productores fundamentalmente de cerveza y que tienen establecido un fuerte gravamen sobre el vino para protegerse frente a éste, ya que es un producto altamente sustitutivo de la cerveza, por lo que sería difícil conseguir que suprimieran la accisa a la que éste está sometido.
- b) La de los países del Sur. Fundamentalmente productores de vino, a los que el establecimiento de una accisa sobre el mismo supondría un importante coste político por el gran número de productores y consumidores que existen en estos países, en los que o no existe accisa sobre el vino (caso de España) o bien está gravado simplemente de forma testimonial.

Abundaría en la postura de resistencia de los países productores de vino a establecer una accisa sobre el mismo, el hecho de ser éste un producto excedentario en la Comunidad, con lo que un gravamen sobre el mismo provocaría que estos excedentes aumentasen significativamente.

Como señala la Directiva del Consejo, de 7 de noviembre de 1990, el tipo sobre el vino se establecería también sobre el volumen real expresado en hectólitros.

Para finalizar sólo destacar, como ya ha quedado demostrado, las graves dificultades que se encuentran cuando se pretende una armonización fiscal en el marco de la CEE, donde juegan intereses perfectamente lícitos de todo tipo y donde en algunos casos el acercamiento de posturas entre unos y otros miembros de la Comunidad es ciertamente difícil de conseguir, por lo que habrá que estar a la espera del período que resta hasta la pretendida consecución del Mercado Interior para ver qué novedades nos depara.