

IMPUESTO SOBRE EL VINO Y BEBIDAS FERMENTADAS

Régimen tributario de la elaboración de vino para terceros.

ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	15/09/2015
NORMATIVA	Ley 38/1992 cap IV RIIEE RD 1165/1995 art. 65 a 68
DESCRIPCION-HECHOS	El titular de una bodega elaboradora tiene un contrato de servicios con una empresa a la que factura por elaborar vino a partir de la uva que ésta le entrega a las puertas de la bodega. En la bodega se elabora el vino, se almacena, embotella y etiqueta. El vino elaborado se entrega a la empresa suministradora de la uva y propietaria del vino también a las puertas de la bodega. La receptora tiene sus propios canales para comercializar el vino.
CUESTION-PLANTEADA	Régimen de tributación en el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas y, en concreto, quién está obligado a llevar los libros contables de impuestos especiales, quien tiene que cumplimentar los modelos 553 y 521, con qué documento se entrega el vino elaborado y cuál de las partes tiene que cumplir las formalidades relativas a las a las entregas intracomunitarias y exportaciones que, en su caso se realicen.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- A los efectos de los impuestos especiales de fabricación, entre los que se encuentra el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, los apartados 17 y 18 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establecen así los conceptos de fábrica y de fabricación:</p> <p><i>“17. “Fábrica”: El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.</i></p> <p><i>18. “Fabricación”: La extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación, tal como se define</i></p>

en el apartado 32 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley.”.

Y el apartado 1 del artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales, establece que el impuesto se devengará:

“1. En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen

a) directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

b) a la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezca.

c) a uno de los destinatarios a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.”.

En la situación sobre la que se consulta, el titular de la bodega elaboradora es un fabricante que elabora vino tranquilo por cuenta del propietario de la uva y que, tras la elaboración, embotellado y etiquetado del vino, se lo entrega a éste “a las puertas de la bodega”, momento en que el receptor y propietario del vino se hace cargo del producto, asume su responsabilidad sobre el vino recibido con dicha entrega y lo comercializa utilizando sus propios medios, cesando la responsabilidad del fabricante.

Por lo tanto, en el momento de la salida del vino de la bodega elaboradora se ultima el régimen suspensivo y se devenga el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas con aplicación del tipo cero establecido en el Epígrafe 1 del artículo 30 de la Ley de Impuestos Especiales.

A partir de su recepción en el ámbito territorial interno con ultimación del régimen suspensivo, el receptor y propietario del vino es quien, bajo su responsabilidad, tiene el producto y lo comercializa con destino al ámbito territorial comunitario no interno, por lo que corresponde a éste enviarlo siguiendo uno de los procedimientos establecidos en los artículos 9 y 10 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), como establece el artículo 33.1 del citado Reglamento, incluso en este supuesto en el que no existe cuota alguna del impuesto a devolver.

2.- Respecto al titular de la bodega elaboradora, sujeto pasivo del impuesto, su obligación principal sería presentar las correspondientes autoliquidaciones, “*incluso en aquellos periodos en los que el resultado de la cuota tributaria a ingresar sea cero*”, como establece el apartado 1 del artículo 44 del Reglamento de los Impuestos Especiales. Ahora bien, en tanto el tipo impositivo del

impuesto sea cero, esta obligación principal está suspendida, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 45 del Reglamento de los Impuestos Especiales, y el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas no ha aprobado aún modelo alguno para efectuar la autoliquidación del referido impuesto.

En todo caso, el artículo 66 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece las siguientes obligaciones específicas de los elaboradores de vino y bebidas fermentadas:

“Los elaboradores de vino y demás bebidas fermentadas estarán obligados al cumplimiento de las siguientes normas:

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

2 En las bodegas elaboradoras de vino y demás bebidas fermentadas se llevará una contabilidad con las siguientes cuentas:

a) De primeras materias: en el cargo se anotarán las primeras materias entradas en la fábrica, con indicación de su procedencia. En la data se anotarán las primeras materias utilizadas diariamente en el proceso de elaboración.

b) Del proceso de elaboración. Constituirá el cargo las primeras materias empleadas en el proceso y la data el vino y las bebidas fermentadas obtenidas.

c) De productos acabados. Constituirá el cargo el vino y las bebidas fermentadas obtenidas en la fábrica y la data las que salen de fábrica, con indicación de su destino y del documento de circulación expedido.

3. La contabilidad comprenderá los productos existentes en los almacenes auxiliares inscritos como tales en el registro territorial

4. La oficina gestora, a petición del fabricante, podrá aceptar, a los efectos previstos en el apartado 2 anterior, la contabilidad que se lleve en virtud de lo establecido en el Reglamento (CE) 436/2009, de 26 de mayo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) 479/2008 del Consejo en lo que respecta al registro vitícola, a las declaraciones obligatorias y a la recopilación de información para el seguimiento del mercado, a los documentos que acompañan al transporte de productos y a los registros que se han de llevar en el sector vitivinícola.

5. Mientras el tipo impositivo del impuesto sea cero, los fabricantes y titulares de depósitos fiscales presentarán ante la oficina gestora y dentro de los veinte primeros días de los meses de enero, abril, julio y octubre un resumen sujeto al modelo aprobado por el centro gestor, del movimiento o en el establecimiento durante el trimestre natural inmediatamente anterior.”

En este artículo se determina claramente que tanto los libros contables de primeras materias, proceso de elaboración y productos acabados como la

presentación del modelo que recoge el movimiento de productos habido en el establecimiento, corresponde al titular de la bodega elaboradora de vino.

La consultante señala que la bodega elaboradora produce menos de 1.000 hectólitros al año, por lo que, en el supuesto de que su titular no lo sea también de otras bodegas elaboradoras, podrá llevar su contabilidad en soporte papel, como establece el apartado 1.a) del artículo 50 del Reglamento de los Impuestos Especiales que señala que *“la oficina gestora podrá autorizar, a solicitud de los interesados, que los elaboradores de vino y bebidas fermentadas, cuyo volumen de producción anual, computando la de todos los establecimientos de que sean titulares, no sea superior a 100.000 litros, y los destiladores artesanales, puedan cumplimentar la obligación mediante la utilización de libros foliados en soporte papel”*.

El modelo de resumen a que se refiere el apartado 5 del artículo 66 del Reglamento de los Impuestos Especiales, es el modelo 553 “Declaración de operaciones en fábricas y depósitos fiscales de vino y bebidas fermentadas”, recogido en el Anexo I de la Orden EHA/3363/2010, de 23 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos (BOE de 30 de diciembre de 2010).

Su presentación debe efectuarse obligatoriamente por vía telemática, en los plazos señalados en el artículo 66.5 del Reglamento de Impuestos Especiales y en las condiciones señaladas en el artículo 2.3 de la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos (BOE de 1 de diciembre de 2007).

3.- En relación con la pregunta del consultante relativa a los documentos con que se da entrada de la uva en la bodega elaboradora y se entrega el vino elaborado, debe recordarse que la uva no es un producto objeto del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas por lo que el documento con que se reciba uva en la bodega vendrá determinado por las disposiciones del sector vitivinícola.

Respecto del vino que se entrega por el elaborador en el ámbito territorial interno, con ultimación del régimen suspensivo, el artículo 24 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece:

“1. Cuando los productos objeto de impuestos especiales deban circular al amparo de un documento de circulación y no sea exigible la expedición de documentos administrativos electrónicos o documentos simplificados de acompañamiento ni proceda la utilización de un documento aduanero, su circulación será amparada por un albarán de circulación, sin perjuicio de que, además, proceda la utilización de marcas fiscales con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26 de este Reglamento.

2. Tendrán la consideración de albaranes de circulación, las facturas, albaranes, conduces y demás documentos comerciales, utilizados habitualmente por la empresa expedidora.

Estos documentos no estarán sujetos a modelo y constarán, al menos, de original y matriz; en dichos documentos, cuando tengan la consideración de albaranes de circulación, deberán consignarse los siguientes datos: nombre, número de identificación fiscal y, en su caso, C.A.E. del expedidor y del destinatario, clase y cantidad de productos y fecha de expedición, lugar de expedición y entrega y, en su caso, la graduación del producto.

3. Los albaranes de circulación se numerarán secuencialmente por años naturales y su numeración será única. No obstante, la oficina gestora podrá autorizar el establecimiento de varias series de numeración.

Los albaranes de circulación deberán ser firmados por el expedidor o por persona que le represente salvo que el documento se expida por procedimientos informáticos autorizados por la oficina gestora, y por ésta se haya autorizado la dispensa de firma.

(...).”

Además, el apartado 4 del transcrito artículo 66 establece que la oficina gestora de impuestos especiales podrá aceptar, a petición del fabricante, la contabilidad y los documentos que acompañan al transporte de productos que se lleven en virtud de lo establecido en el Reglamento (CE) 436/2009, de 26 de mayo. En esta línea, el artículo 68 del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece:

“1. Tendrán la consideración de albaranes de circulación, a efectos de este reglamento, además de los establecidos con carácter general, los documentos a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 24 del Reglamento (CE) 436/2009, de 26 de mayo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) 479/2008 del Consejo en lo que respecta al registro vitícola, a las declaraciones obligatorias y a la recopilación de información para el seguimiento del mercado, a los documentos que acompañan al transporte de productos y a los registros que se han de llevar en el sector vitivinícola.

2. Las expediciones de vino y bebidas fermentadas, puestas en circulación por detallistas, en cantidades no superiores a 90 litros, no precisan ser amparadas, a efectos de este impuesto, por documento de circulación alguno.

3. La circulación entre las fábricas y sus almacenes auxiliares, se efectuará al amparo de un documento interno de la empresa, de acuerdo con las instrucciones que se dicten al efecto por la oficina gestora.”.

Por lo tanto, en la situación consultada en la que se ultima el régimen suspensivo, el titular de la bodega elaboradora entregará el vino al amparo de un albarán de circulación.

4.- Finalmente, en relación con las obligaciones de presentación del modelo 521 “Relación Trimestral de Primeras Materias Entregadas”, cabe señalar lo siguiente:

El artículo 2 de la Orden EHA/2770/2010, de 26 de octubre, por la que se aprueba el modelo 521 “Relación Trimestral de Primeras Materias Entregadas” y se establecen el plazo y el procedimiento para su presentación (BOE de 29 de octubre), establece:

“Estarán obligados a presentar el modelo 521, quienes almacenen productos que constituyan materia prima para la fabricación de alcohol vínico. Cuando se trate de orujos, piquetas y demás residuos de la vinificación se incluirán en dicho modelo, cualquiera que sea su destino.

Asimismo estarán obligados a presentar el modelo 521 los fabricantes productores de azúcares cristalizados de cualquier clase o procedencia, los de isoglucosa y los almacenistas de melazas, respecto a las salidas de sus fábricas o almacenes, tanto de melaza como de isoglucosa, cualquiera que sea el destino de las mismas.

Este modelo deberá ser presentado, únicamente, cuando haya habido entregas o envíos de productos durante el trimestre.”

Por consiguiente, corresponde al titular de la bodega elaboradora presentar el modelo 521 siempre que, durante el trimestre anterior, haya efectuado entregas o envíos de orujos, piquetas y demás residuos de la vinificación, cualquiera que sea el destino de estos productos.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria