

IMPUESTO ESPECIAL ALCOHOL

Bebidas alcohólicas en régimen suspensivo.

NUM-CONSULTA	V5477-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	28/12/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 8, 12, 15, 24, 68, 71 y ANEXO-
DESCRIPCION- HECHOS	La consultante es una sociedad mercantil que efectúa operaciones de compra y venta de bebidas alcohólicas y otros productos objeto de Impuestos Especiales mientras éstos se encuentran en depósitos fiscales situados en otros países de la Comunidad.
CUESTION- PLANTEADA	Se cuestiona por la sujeción al Impuesto de las operaciones descritas así como la obligación de informarlas en el modelo 349 en el caso en el que dichas adquisiciones determinen un transporte intracomunitario.
CONTESTACION- COMPLETA	1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) "las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Por otra parte, de conformidad con el artículo 5 de la Ley 37/1992:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(...).”

De acuerdo con lo anterior, la entidad consultante tendrá, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional.

2.- De conformidad con el artículo 8 de la Ley 37/1992, son entregas de bienes “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”

De acuerdo con lo anterior, las transmisiones de los bienes efectuadas por la consultante tendrán la calificación de entregas de bienes que estarán sujetas al impuesto en la medida en que las mismas se entiendan realizadas en el territorio de aplicación el impuesto.

A este respecto, el artículo 68 de la Ley 37/1992 dispone que:

“El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes

se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

(...).”.

Por tanto, las transmisiones efectuadas por la consultante, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando la puesta a disposición de dichos bienes a favor del adquirente se produzca en el territorio de aplicación del impuesto o, en el caso de ser objeto de expedición o transporte, cuando dicho transporte tenga su lugar de inicio en dicho ámbito espacial.

Por el contrario, cuando la puesta a disposición de los bienes en cuestión no tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto, en caso de ausencia de transporte o expedición o bien, siendo transportados para su puesta a disposición, el inicio del mismo no tenga lugar en dicho ámbito geográfico sino en cualquier otro punto de la Comunidad, dichas entregas no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, en el caso en el que la consultante transportase los bienes en cuestión al territorio de aplicación del impuesto o bien otra persona por cuenta de la anterior y los destinatarios de las citadas entregas fueran las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o bien, cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, las entregas de dichos bienes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el lugar de llegada de la expedición o del transporte se encuentre en el referido territorio, en virtud de la regla especial contenida en el artículo 68.Dos.5º de la Ley 37/1992.

3.- Respecto de las adquisiciones efectuadas por la consultante, no se precisa en el escrito de la consulta si las mismas implican la expedición o transporte de los bienes en cuestión al territorio de aplicación del impuesto desde los depósitos

fiscales situados en distintos Estados de la Comunidad.

Si los bienes no fueran objeto de dicho transporte, las operaciones de adquisición efectuadas por la consultante constituirían, a los efectos del impuesto, entregas de bienes no sujetas al impuesto pues, en virtud del artículo 68.Uno.1º de la Ley 37/1992, antes reproducido, la puesta a disposición de los bienes no tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto.

Tampoco estarían sujetas al impuesto las entregas de bienes que fueran objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición de la consultante pues, de conformidad con el artículo 68.Dos.1º de la Ley 37/1992, el lugar de inicio de dicho transporte no estaría situado en el territorio de aplicación del impuesto.

Por otra parte, si los bienes en cuestión son objeto de expedición o transporte al territorio de aplicación del impuesto con ocasión de dicha adquisición, debe recordarse que el artículo 15 de la Ley 37/1992 señala que se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes “la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.”.

Por su parte, el artículo 13 de la Ley del impuesto dispone que:

“Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.ª Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

a) Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

(...).”.

Adicionalmente, el artículo 71.Uno de la Ley 37/1992 dispone que las adquisiciones intracomunitarias de bienes “se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.”.

De acuerdo con lo anterior, las operaciones de adquisición de bienes objeto de los Impuestos Especiales que se encuentran en un depósito fiscal situado en el territorio de la Comunidad y transportados al territorio de aplicación del impuesto deben ser calificadas como adquisiciones intracomunitarias que estarán sujetas al impuesto en los términos previstos en el artículo 13 de la Ley 37/1992 en la medida en que sea el territorio de aplicación del impuesto el lugar de llegada de la expedición o el transporte.

4.- No obstante lo anterior, en caso de tratarse de una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 37/1992 que señala que estarán exentas “las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta Ley.”.

A este respecto, el artículo 24 de la Ley del impuesto deja exentas las entregas de bienes que estén vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero tal y como lo define el apartado quinto del Anexo del impuesto:

“Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros:

Definición del régimen:

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

(...).”.

Por tanto, las adquisiciones intracomunitarias de bienes que se encuentren en régimen suspensivo al que hace referencia la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (BOE del 29 de diciembre), de Impuestos Especiales y, por tanto, vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero, estarán sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- Por último, respecto de la obligación del consultante de informar sobre sus adquisiciones intracomunitarias de bienes en el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, éste se encuentra regulado en los artículos 78 a 81 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre).

De acuerdo con el artículo 78 del Reglamento del impuesto:

“Los empresarios y profesionales deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y de las prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios que realicen en la forma que se indica en el presente capítulo.”.

Adicionalmente, el artículo 79 del mismo texto reglamentario dispone que:

“Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

(...)

2.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto realizadas por personas o entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, la entidad consultante deberá informar de todas las adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúe y que estén sujetas al

Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando estén exentas del mismo.

6.- 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.

FIDE