

BUSCADOR**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2537-20
Órgano	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente
Fecha salida	27/07/2020
Normativa	Arts. 20 y 27.1 Directiva 92/83/CEE. Arts. 36.5 y 33.6 Directiva 2008/118/CE Arts. 4.13, 4.28, 4.33, 7.6, 7.7, 8.2.d), 15.7, 22.b), 36.a), y 44.3 Ley 38/1992.
Descripción de hechos	<p>La consultante comercializa una serie de productos ecológicos que contienen alcohol (hasta un 85%) y que están clasificados, según la propia consultante, en el código de nomenclatura combinada 2106.90.98.</p> <p>Dichos productos son comprados directamente al fabricante, situado en Francia, que no destila el alcohol contenido en los productos, sino que simplemente mezcla los ingredientes y envasa el producto final para la venta. Es el propio fabricante quien organiza y paga el transporte desde Francia hasta territorio español.</p>
Cuestión planteada	Si los productos descritos están sujetos a algún tipo de impuesto especial en territorio español.
Contestación completa	<p>El artículo 20 de la Directiva 92/83/CEE de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, establece lo siguiente:</p> <p>“A efectos de la presente Directiva, se entenderá por «alcohol etílico»:</p> <p>todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol de los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la NC;</p> <p>los productos de los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol;</p> <p>los aguardientes que contengan productos en solución o no”.</p> <p>La Directiva 92/83 se transpone por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) (en adelante, LIE), cuyo artículo 36 define el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas (IABD) en los siguientes términos:</p> <p>“El ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas estará integrado por:</p> <p>a) Todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol. clasificados en los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22.</p> <p>b) Los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol.</p> <p>c) El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución”.</p> <p>Por tanto, los productos clasificados en el código NC 2106.90.98 (“preparaciones alimenticias no expresadas ni comprendidas en otra parte”) pueden estar sujetos al IABD en la medida en que forme parte de ellos algún producto, con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 %, clasificado en los códigos NC 2207 o 2208.</p>

De la información aportada por la consultante se desprende que los productos que recibe contienen un volumen de alcohol etílico u otros productos clasificados en los códigos NC 2207 o 2208 superior al 1,2% vol.

Por tanto, como primera conclusión cabe indicar que, si el alcohol contenido en los productos descritos por la consultante tiene un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2% vol, dichos productos se hallan comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 20 de la Directiva 92/83 y están sujetos al IABD.

La circunstancia de que los productos objeto de consulta se consideren preparados alimenticios carece de toda repercusión sobre la apreciación anterior. Efectivamente, el artículo 20 de la Directiva 92/83 se aplica incluso cuando los productos comprendidos dentro del ámbito de aplicación de dicha disposición forman parte un producto comprendido dentro de otro capítulo de la Nomenclatura Combinada (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de junio de 2008, asunto C-458/2006).

No obstante lo anterior, de la exposición de motivos de la Ley de Impuestos Especiales se desprende que “la finalidad del impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas sigue siendo la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines pueda beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control, de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que, si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines”.

En esta tesitura, cabe recordar que el artículo 42.4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece:

“Estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de las operaciones a que se refieren los artículos 9 y 21, las siguientes:

4. La fabricación e importación de alcohol que se destine a la fabricación de medicamentos. A estos efectos se entiende por medicamento toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades curativas o preventivas con respecto a las enfermedades humanas o animales. Se considerarán también medicamentos todas las sustancias o composiciones que puedan administrarse al hombre o al animal con el fin de establecer un diagnóstico médico o de restablecer, corregir o modificar las funciones orgánicas del hombre o del animal. La exención queda condicionada a la distribución del medicamento como especialidad farmacéutica, previa inscripción en el registro correspondiente”.

Las exenciones establecidas en el artículo 9 de la Ley de Impuestos Especiales, aplicables para todos los impuestos especiales de fabricación, y las exenciones recogidas en el artículo 21 de la Ley, aplicables en todos los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, no tienen relación con el supuesto planteado en la descripción de hechos. Tampoco la tienen los supuestos de exención recogidos en los demás apartados del artículo 42 de la Ley, por lo que no se transcriben aquí.

Los productos descritos por la consultante, parece deducirse que no tienen consideración de medicamentos, por lo que tampoco resulta aplicable aquí la exención establecida en el apartado 4 del artículo 42 de la Ley al alcohol que la firma francesa precisa utilizar en la elaboración del producto.

Por otro lado, el artículo 22 de la Ley de Impuestos Especiales, establece:

“Se reconocerá el derecho a la devolución del impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de en los supuestos determinados en el artículo 10, en los siguientes:

a) Cuando el alcohol o las bebidas alcohólicas se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas.

b) Cuando el alcohol o las bebidas alcohólicas se utilicen directamente, o como componentes de productos semielaborados, para la producción de alimentos rellenos u otros, siempre que el contenido de alcohol en cada caso no supere los 8,5 litros de alcohol puro por cada 100 kilogramos de producto, en el caso de los bombones, y 5 litros de alcohol puro por cada 100 kilogramos de producto, en el caso de otro tipo de productos.

(...).”

El procedimiento para aplicar las devoluciones descritas se desarrolla en el artículo 54 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (en adelante RIE).

Dichos artículos de la Ley de Impuestos Especiales, que se refieren a las exenciones y devoluciones en el ámbito del IABD, son trasposición del artículo 27.1 de la Directiva 92/83/CEE, que establece lo siguiente:

1. Los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en la presente Directiva del impuesto especial armonizado, siempre que reúnan las condiciones que fijen con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos:

(...)

d) cuando se utilicen para la producción de medicamentos, de acuerdo con la Directiva del Consejo 65/65/CEE;

e) cuando se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %;

f) cuando se utilicen directamente o como componentes de productos semielaborados para la producción de alimentos, rellenos o no, siempre que el contenido de alcohol en cada caso no supere los 8,5 litros de alcohol puro por cada 100 kg de producto en el caso de los bombones y 5 litros de alcohol puro por cada 100 kg de producto en el caso de otro tipo de productos.

La consultante, dedicada a la comercialización de los productos alimenticios objeto de consulta, afirma que recibe los productos desde Francia, comprándolos directamente al fabricante, quien paga y organiza el transporte. El fabricante no destila el alcohol, sino que mezcla los ingredientes y envasa el producto final para la venta.

El apartado 7 del artículo 15 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establece:

“7. La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con fines comerciales, deberá estar amparada por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 44”.

El referido apartado 3 del artículo 44 de la LIE dispone lo siguiente:

“3. No obstante lo establecido en el apartado 7 del artículo 15, la circulación y tenencia de especialidades farmacéuticas y de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22, que contengan alcohol total o parcialmente desnaturalizado o alcohol que les haya sido incorporado con aplicación de alguno de los supuestos de exención o devolución previstos en los artículos 22 y 42, no estarán sometidas al cumplimiento de requisito formal alguno en relación con el impuesto”.

Por tanto, el hecho de que un producto alimentario que contenga alcohol se clasifique en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22 no implica por sí mismo que deba reconocerse el derecho a la devolución del impuesto especial correspondiente por haber utilizado una bebida alcohólica en la fabricación de dicho producto ni tampoco que su circulación y control en el ámbito de la Unión Europea quede al margen de los requisitos formales establecidos para el control de los productos sujetos a los impuestos especiales de fabricación.

En efecto, si el producto alimentario clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22 contiene 5 litros -o menos- de alcohol puro por cada 100 kilogramos, su fabricante se habrá beneficiado del derecho a la devolución o exención en Francia y los productos circularán libremente por el interior de la Unión Europea, sin necesidad del amparo de un documento de circulación y sin estar sometidos a requisitos formales en relación con el IABD.

Es decir, la recepción de productos alimenticios cuyo contenido en alcohol no exceda de 5 litros de alcohol puro por cada 100 Kilogramos de producto, por parte de empresas comercializadoras situadas en el ámbito territorial interno, procedentes de otro Estado miembro, no genera la exigencia en España del Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, en relación con el alcohol contenido en dichos productos. La tenencia y circulación de tales productos no está sometida a ningún requisito formal especial en relación con el impuesto.

Sin embargo, si el producto alimentario contiene más de 5 litros de alcohol puro por cada 100 kilogramos, su fabricante no tiene derecho a la devolución del impuesto y su circulación intracomunitaria deberá hacerse por alguno de los procedimientos establecidos en la Ley 38/1992, que, en estos aspectos, trasponen las reglas sobre circulación y control en el ámbito de la Unión Europea establecidas en 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.

Es decir, el alcohol contenido en productos alimenticios distintos de los “aromatizantes para elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas”, cuyo contenido en alcohol puro exceda de las cantidades máximas señaladas en el artículo 22.b de la LIE está sometido, en el ámbito territorial interno, al Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. El devengo del impuesto se producirá, según cuáles sean las circunstancias de la expedición, en los términos a que se refiere el artículo 7 de la LIE.

La circulación intracomunitaria del alcohol sujeto y no exento contenido en estos productos con destino a un establecimiento comercializador ubicado en España deberá efectuarse por alguno de los procedimientos de la circulación intracomunitaria a que se refiere el artículo 16 de la LIE.

El apartado 3 de dicho artículo 16 señala lo siguiente:

“... los productos objeto de impuestos especiales de fabricación con origen o destino en otro Estado miembro circularán dentro del ámbito territorial interno, con cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan, al amparo de alguno de los siguientes procedimientos:

- a) En régimen suspensivo entre fábricas o depósitos fiscales.
- b) En régimen suspensivo con destino a un destinatario registrado.
- c) En régimen suspensivo desde un establecimiento del que es titular un depositario autorizado a todo lugar de salida del territorio de la Comunidad tal como está definido en el apartado 7 del artículo 4 de esta Ley.
- d) En régimen suspensivo desde el establecimiento de un depositario autorizado establecido en un Estado miembro distinto del de la sede del beneficiario, a los destinos a los que se refiere el artículo 12.1 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.
- e) En régimen suspensivo desde el lugar de importación, expedidos por un expedidor registrado, a un lugar en el que se haya autorizado la recepción de productos en este régimen.
- f) En régimen suspensivo, desde el establecimiento de un depositario autorizado a un lugar de entrega directa.
- g) Fuera de régimen suspensivo, con destino a un receptor autorizado.
- h) Fuera de régimen suspensivo, dentro del sistema de ventas a distancia”.

Por tanto, si los productos recibidos por la consultante contienen más de 5 litros de alcohol puro por cada 100 kilogramos, dichos productos habrán soportado el IABD en el Estado miembro de origen (Francia) y deberán circular con destino a España fuera de régimen suspensivo, a través del procedimiento de envíos garantizados (artículos 4.13 LIE y 9 RIE) o a través del sistema de ventas a distancia (artículos 4.33 LIE y 33 del RIE).

La consultante afirma que es la fabricante francesa quien organiza y paga el transporte de los productos hasta territorio español, por lo tanto, el procedimiento más adecuado para la circulación intracomunitaria de los productos objeto de consulta es el procedimiento de ventas a distancia, que se define en el artículo 4.33 de la LIE como el “sistema de circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales de fabricación por los que ya se ha devengado el impuesto en el Estado miembro de origen, que sean adquiridos por una persona que no sea ni un depositario autorizado ni un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro, y que no ejerza actividades económicas independientes en relación con dichos productos, con las restricciones que se establecen en el artículo 63, siempre que tales productos sean enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo y que se cumplan las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente.”.

De acuerdo con el artículo 7.6 de la LIE, el devengo del IABD se producirá en el momento de la entrega de los productos al destinatario, siendo sujeto pasivo en calidad de sustituto del contribuyente en el Estado miembro de destino, el representante fiscal a que se refiere el apartado 28 del artículo 4 de esta Ley (artículo 8.3 LIE). El artículo 4.28 de la Ley define “Representante fiscal” como “la persona o entidad designada por un vendedor dentro del sistema de ventas a distancia, establecido en otro Estado miembro de la Comunidad y autorizada por la Administración Tributaria española, previo cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, para garantizar el pago, así como para efectuarlo posteriormente, en lugar del vendedor a distancia, de los impuestos especiales de fabricación correspondientes a los productos enviados por el vendedor que representa.”.

No obstante no anterior, y dado que la consultante ejerce actividades económicas independientes en relación con los productos objeto de consulta, sería más ajustado a la normativa comunitaria utilizar como procedimiento de circulación intracomunitaria, siempre que la consultante se haga cargo del transporte, el procedimiento de envíos garantizados, definido en el artículo 4.13 LIE, como “el procedimiento de circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, por los que ya se ha devengado el impuesto en el Estado miembro de origen, con destino a un receptor autorizado en el Estado miembro de destino, con las restricciones que se establecen en el artículo 63 en cuanto a recepciones en el ámbito territorial interno, siempre que tales productos no sean enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo y que se cumplan las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente.”.

En este caso la consultante deberá solicitar y obtener autorización de la Administración Tributaria para recibir los productos como receptor autorizado. El devengo del impuesto se producirá en el

momento de la recepción por el receptor autorizado (artículo 7.7 LIE), y será sujeto pasivo la consultante, como receptor autorizado (artículo 8.2.d) LIE).

En ambos casos (procedimiento de ventas a distancia y procedimiento de envíos garantizados), una vez acreditado el pago del IABD en territorio español, el fabricante francés podrá solicitar la devolución del impuesto que se hubiera pagado en el Estado miembro de origen, de conformidad con los artículos 36.5 y 33.6 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.

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.