

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA CERVEZA

Posibilidad de aplicar a las fábricas de cerveza lo dispuesto en el artículo 10, apartado 1.c), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

NUM-CONSULTA	V0565-16
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	10/02/2016
NORMATIVA	Ley 38/1992 art. 10.
DESCRIPCION-HECHOS	Un grupo de sociedades cuyo objeto social principal es la fabricación, venta y distribución de cerveza, otras bebidas y productos alimenticios, cuenta con varios establecimientos en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto sobre la Cerveza que figuran inscritos en el registro territorial como fábricas de cerveza.
CUESTION-PLANTEADA	Posibilidad de aplicar a las fábricas de cerveza lo dispuesto en el artículo 10, apartado 1.c), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
CONTESTACION-COMPLETA	El número 10 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), define así un depósito fiscal:

“10. “Depósito fiscal”: El establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.”

El artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales también define los conceptos de depositario autorizado y de fábrica en la forma siguiente:

“8. “Depositario autorizado”: La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, titular de una fábrica o de un depósito fiscal.

(...)

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.”

Estos conceptos de la Ley de Impuestos Especiales traen causa en las disposiciones 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 (DOUE de 14 de enero de 2009), cuyo artículo 4 establece:

“A los efectos de la presente Directiva y sus disposiciones de aplicación, se entenderá por:

1) «depositario autorizado»: toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;

(...)

11) «depósito fiscal»: todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal.”

Como puede apreciarse, la Ley de Impuestos Especiales distingue entre fábrica y depósito fiscal, diferenciando entre los establecimientos donde se fabrica, transforma, almacena, etc., en régimen suspensivo, de aquellos en los que simplemente se almacena y desde los que se distribuye, pero donde no se pueden realizar operaciones de fabricación, salvo determinadas operaciones de transformación y mezcla. Esta distinción no existe para la Directiva 2008/118/CE, en la que ambos establecimientos quedan englobados en la definición de “depósito fiscal” de la Directiva.

Así las cosas, el apartado 1, letra c, del artículo 10 de la Ley de Impuestos Especiales, determina que tendrán derecho a la devolución de los impuestos especiales de fabricación, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

“Los empresarios que introduzcan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, en un depósito fiscal, con el fin de ser posteriormente enviados a otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea. La devolución abarcará a las cuotas correspondientes a los productos introducidos y queda condicionada

a que se acredite la recepción en el Estado de destino de acuerdo con las normas que regulan la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo.”

En relación con esta norma, la consultante señala que tanto los titulares de una fábrica como los de un depósito fiscal, son depositarios autorizados y, en la medida en que la Directiva 2008/118/CE no ha hecho la distinción entre fábrica y depósito fiscal que realiza la normativa interna, la disposición del artículo 10, apartado 1.c), de la Ley de Impuestos Especiales, debería poder aplicarse tanto a las fábricas como a los depósitos fiscales.

Ahora bien, ya en las propias definiciones de “depositario autorizado” y de “depósito fiscal” de la Directiva 2008/118/CE se precisa que estas habilitaciones se producirán en las condiciones que fijen las autoridades del Estado miembro de destino. Así, el depositario autorizado es la persona “autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro” y el “depósito fiscal” es el lugar donde se pueden realizar las operaciones autorizadas en régimen suspensivo *“bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal.”*

Por lo tanto, al establecer un marco jurídico armonizado relativo al régimen general de los impuestos especiales, la Directiva 2008/118/CE habilita a los Estados miembros para que fijen condiciones internas para operar como depositario autorizado en régimen suspensivo.

En este sentido, el artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales establece.

“1. La fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realizará en fábricas, en régimen suspensivo.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, podrán efectuarse dentro de los depósitos fiscales las operaciones de desnaturalización o de adición de trazadores o marcadores, así como aquellas otras operaciones de transformación que se determinen reglamentariamente.

(...)

5. Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 10, en el párrafo c) del artículo 22, en el apartado 3 del artículo 40, en el párrafo d) del artículo 52, en el párrafo b) del artículo 62, en aquellos supuestos de reintroducción de productos en el establecimiento de origen que no hayan podido ser entregados al destinatario por causas ajenas al depositario autorizado expedidor y en aquellos casos en los que se produzca el cese de actividad del establecimiento donde los productos se encuentren con aplicación de una exención, no se permitirá la entrada

en las fábricas y los depósitos fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto.

(...)"

El apartado 5 del artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales establece nitidamente que *"no se permitirá la entrada en las fábricas y los depósitos fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto"* con algunas excepciones, entre las que figura la establecida en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 10 de la Ley.

La diferente concepción que la Ley de Impuestos Especiales tiene de una fábrica y de un depósito fiscal conlleva exigencias diferentes en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en relación con la inscripción reglamentaria que habilita para operar como tal fábrica o como tal depósito fiscal.

Por lo demás, el artículo 8 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece el procedimiento para la devolución del impuesto prevista en la letra c) del apartado 1 del artículo 10 de la Ley de Impuestos Especiales, limitado únicamente a las devoluciones por introducción en un depósito fiscal.

En conclusión, esta Dirección General entiende que la vigente normativa de los impuestos especiales no permite introducir en una fábrica de cerveza productos objeto del Impuesto sobre la Cerveza por los que ya se hubiera devengado el impuesto, con el fin de enviarlos posteriormente a otro Estado miembro de la Unión Europea y proceder así a solicitar la devolución del impuesto soportado.

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.