

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3308-19
ORGANO	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior
FECHA-SALIDA	02/12/2019
NORMATIVA	Directiva 2008/118/CE, art.36 Ley 38/1992, arts. 4.13, 4.28, 4.33, 8.8, 10.1.e) y 16.3 RD 1165/1995, arts. 10, 24, y 68.
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una empresa de mensajería y transporte que envía a otros países de la Unión Europea, por encargo de una bodega española, bebidas alcohólicas. Dichas bebidas son adquiridas por turistas comunitarios previamente a su envío y de forma personal en la bodega española, pagando los correspondientes impuestos españoles.
CUESTION-PLANTEADA	La consultante desea conocer al amparo de qué procedimiento se deben enviar las bebidas a otros países de la UE, qué documentos deben amparar la circulación de los productos y quién es el responsable de las obligaciones derivadas del procedimiento.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>La consultante, empresa de mensajería y transporte, indica que realiza envíos a países de la Unión Europea, por encargo de una bodega española, de bebidas alcohólicas que previamente han sido adquiridas, pagando los correspondientes impuestos españoles, por los destinatarios finales (turistas particulares) en dicha bodega.</p> <p>Debe precisarse, sin embargo, que en el texto de la consulta no se indica de forma expresa ni la ubicación de la bodega desde la que se envía la mercancía a otros países de la Unión Europea ni se concreta de forma específica dichos países comunitarios donde residen los destinatarios finales adquirentes de los productos. No obstante, se considerará que la bodega se encuentra sita en Península o Baleares y que los países de la Unión Europea a los que van destinados los productos forman parte del ámbito territorial de aplicación 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.</p> <p>El apartado 3 del artículo 16 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE) dispone lo siguiente:</p> <p>“3. Con independencia de los supuestos contemplados en el apartado 1 anterior, 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:</p> <ol style="list-style-type: none">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.

El artículo 4.13 de la LIE define el sistema de envíos garantizados de la siguiente forma:

“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.”.

Por su parte, el artículo 4.33 de la LIE define el procedimiento de ventas a distancia en los siguientes términos:

“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 los preceptos anteriores, los productos objeto de impuestos especiales de fabricación que se destinen a otro Estado miembro solo podrán circular fuera de régimen suspensivo bien con destino a un receptor autorizado (al amparo del régimen de envíos garantizados) o bien dentro del sistema de ventas a distancia. Es necesario ajustarse a alguno de dichos procedimientos para el envío al territorio comunitario no interno fuera de régimen suspensivo de productos objeto de los impuestos especiales armonizados, aunque no proceda la devolución del impuesto (como sucede en el caso de productos que soportan un tipo cero).

Una de las principales diferencias entre el sistema de envíos garantizados y el de ventas a distancia es que en el sistema de envíos garantizados el destinatario ha de ser un receptor autorizado que reciba los productos con fines comerciales. Sin embargo, en el sistema de ventas a distancia el receptor puede ser un particular que reciba los productos para su consumo personal. Por lo que, dado que según parece desprenderse de la pregunta planteada el destinatario no va a recibir los productos para fines comerciales, el sistema que tiene más encaje es el de ventas a distancia.

Son propios de este sistema de ventas a distancia los siguientes elementos caracterizadores:

Es exclusivo de la circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales de fabricación.

Tales productos han de estar con el impuesto devengado en el Estado miembro de origen.

El destinatario que adquiere los productos puede ser empresario o particular.

Los productos deben ser enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo.

Por su parte, 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 el considerando 29 establece lo siguiente:

“(29) Cuando los productos sujetos a impuestos especiales sean adquiridos por personas que no sean depositarios autorizados o destinatarios registrados y no ejerzan actividad económica independiente y expedidos o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o por cuenta de este, los impuestos especiales se pagarán en el Estado miembro de destino, y procede establecer el procedimiento que deberá aplicar el vendedor.”.

En cuanto al régimen de ventas a distancia dispone el artículo 36:

“1. Los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro, que sean adquiridos por una persona que no sea un depositario autorizado o un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro que no ejerza actividades económicas independientes y que sean expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este, estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino.

A efectos del presente artículo, se entenderá por «Estado miembro de destino» el Estado miembro de llegada del envío o del transporte.

2. En el supuesto a que se refiere el apartado 1, los impuestos especiales serán exigibles en el Estado miembro de destino en el momento de la entrega de los productos. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo. El impuesto especial se pagará según el procedimiento decidido por el Estado miembro de destino.

3. El deudor del impuesto especial aplicable en el Estado miembro de destino será el vendedor.

No obstante, el Estado miembro de destino podrá disponer que el deudor es un representante fiscal, establecido en el Estado miembro de destino y aprobado por las autoridades competentes de dicho Estado miembro, o, en el caso de que el vendedor no haya respetado lo dispuesto en el artículo 4, letra a), el destinatario de los productos sujetos a impuestos especiales.

4. El vendedor o el representante fiscal deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

a) registrar su identidad y depositar, antes de la expedición de los productos sujetos a impuestos especiales, una garantía que cubra el pago de los impuestos especiales en la oficina competente específicamente designada y en las condiciones establecidas por el Estado miembro de destino;

b) pagar los impuestos especiales en la oficina mencionada en la letra a) tras la llegada de los productos sujetos a impuestos especiales;

c) llevar una contabilidad de las entregas de los productos. En las condiciones que ellos mismos establezcan, los Estados miembros podrán simplificar estas obligaciones sobre la base de acuerdos bilaterales.

5. En el supuesto contemplado en el apartado 1, los impuestos especiales aplicados en el primer Estado miembro serán devueltos o condonados, a petición del vendedor, siempre que este último o su representante fiscal haya seguido el procedimiento establecido en el apartado 4.

6. Los Estados miembros podrán fijar disposiciones específicas de aplicación de los apartados 1 a 5 para los productos sujetos al impuesto especial que sean objeto de una normativa nacional particular de distribución.”.

Lo establecido en la Directiva en relación con el representante fiscal ha sido incorporado a nuestro ordenamiento interno en el apartado 28 del artículo 4 de la LIE donde se define 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.”.

Por otra parte, es en el artículo 10 de la LIE, donde se establece un régimen de devolución

del impuesto en el ámbito del sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia, cuyo desarrollo reglamentario se recoge en el artículo 10 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en adelante RIE):

Así, el artículo 10.1.e) de la Ley establece:

“1. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 21, 23, 42, 51, 61 y 64 de esta Ley, estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, la fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se destinen:

(...)

e) Los empresarios que envíen o transporten, directa o indirectamente, ellos mismos o por su cuenta, productos objetos de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, con destino a personas domiciliadas en otro Estado miembro, en el ámbito del sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia. La devolución se extenderá a las cuotas correspondientes a los productos enviados o transportados y queda condicionada al pago del impuesto en el Estado de destino. Si los productos se enviaran desde una fábrica o depósito fiscal, la devolución podrá efectuarse mediante el procedimiento simplificado de compensación automática que se establezca reglamentariamente.

(...).”

El artículo 10 del Reglamento desarrolla el procedimiento de devolución en el sistema de ventas a distancia:

“1. El procedimiento para la devolución del impuesto prevista en el párrafo e) del apartado 1 del artículo 10 de la Ley, con respecto a las cuotas correspondientes a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación enviados desde el establecimiento de un empresario situado en el ámbito territorial interno, con destino a una persona domiciliada en el ámbito territorial comunitario no interno, mediante el sistema de ventas a distancia, se regirá por lo que se establece en el presente artículo.

2. Los empresarios que deseen enviar productos objeto de los impuestos especiales de fabricación al ámbito territorial comunitario no interno, por el procedimiento de ventas a distancia, deben solicitar su inscripción como tales en la oficina gestora correspondiente al establecimiento desde el que se efectuarán los envíos.

3. En cada establecimiento deberá llevarse una contabilidad de los envíos realizados por este procedimiento en la que deberá registrarse, por cada envío:

a) El número de orden correlativo del envío.

b) La fecha de salida del establecimiento.

c) El número de la factura o documento comercial que la sustituya.

d) Nombre, apellidos o razón social, domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal atribuido al destinatario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

e) Estado de destino.

f) La referencia a la garantía prestada en el Estado de destino con anterioridad a la fecha del envío.

g) La clase de productos enviados, con inclusión del código NC en que se clasifican y de la tarifa y epígrafe del impuesto correspondientes.

h) La cantidad de productos enviados, expresada en las unidades que figuran en los respectivos epígrafes.

i) Fecha de entrega al destinatario.

j) Fecha del pago del impuesto en el Estado de destino y referencia del comprobante.

k) Importe de la cuota cuya devolución se solicita.

l) Referencia al trimestre y año de la solicitud de devolución en que se ha incluido.

4. El empresario presentará en la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento una

solicitud de devolución, ajustada al modelo que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, comprensiva de los envíos efectuados por el procedimiento de ventas a distancia, por los que se haya pagado el impuesto en el ámbito territorial comunitario no interno, durante cada trimestre.

5. La solicitud se presentará dentro de los veinte primeros días del mes siguiente al de finalización del trimestre y en ella se anotarán, por cada Estado de destino, las cantidades de productos de cada uno de los epígrafes de cada impuesto, expresadas en las unidades de cada epígrafe, por los que se solicita la devolución, los números de orden de los envíos incluidos en la solicitud y el importe de la devolución que se solicita, calculado de acuerdo con lo establecido en el apartado 1, o, en su caso, en el apartado 2, del artículo 6 de este Reglamento.

6. A efectos de la aplicación de lo establecido en el apartado 2 del artículo 6 de este Reglamento, se considera que la operación que origina el derecho a la devolución es el pago o cargo contable, del impuesto en el Estado de destino.

7. El empresario conservará a disposición de la oficina gestora y de los servicios de inspección, durante un periodo de cuatro años, a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo para solicitar la devolución, las facturas, los documentos acreditativos de haberse satisfecho el impuesto dentro del ámbito territorial interno por los productos enviados y los justificantes de haberse satisfecho el impuesto en el Estado de destino.

8. La oficina gestora resolverá el expediente de devolución acordando, en su caso, el pago de las cuotas que correspondan.

9. Cuando los productos se envíen desde una fábrica o depósito fiscal, no será preciso cumplir lo establecido en los apartados 2, 4 y 5 de este artículo. La contabilidad de existencias del establecimiento deberá recoger los datos a que se refiere el apartado 3 anterior. La devolución se efectuará deduciendo las cuotas que resulten a devolver, de las que deban ingresarse por el período impositivo en que se ha efectuado el pago del impuesto en el Estado de destino.

10. Cuando se trate de productos por los que se ha devengado el impuesto con aplicación de un tipo cero, el empresario que los envíe por el procedimiento de ventas a distancia deberá cumplimentar lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 7 de este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 9 del mismo.”.

Sentado lo anterior, cabe destacar que, en el sistema de ventas a distancia, la propia Directiva 2008/118/CE hace recaer en el vendedor la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones derivadas del procedimiento. Así, el ya citado artículo 36.3 dispone que “el deudor del impuesto especial aplicable en el Estado miembro de destino será el vendedor”. Pero ese mismo artículo posibilita que los Estados miembros puedan decidir que el deudor sea un representante fiscal, sobre el que recaerán todas las obligaciones en materia de inscripción, contabilidad, garantías y pago de los impuestos.

Por tanto, en origen el vendedor deberá inscribirse en el registro de la oficina gestora correspondiente al establecimiento desde el que se efectuarán sus envíos. En destino es también el vendedor (bodega, en el caso consultado) el responsable del cumplimiento de los requisitos del procedimiento por sí mismo, o a través de un representante fiscal, según la normativa del Estado miembro de destino.

No obstante lo anterior, cabe recordar que, conforme al apartado 8 del artículo 8 de la LIE, también estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España.

En cuanto a la documentación que debe acompañar a las bebidas alcohólicas durante el transporte de las mismas, cabe señalar que, en el sistema de ventas a distancia, el envío de los productos no es preciso que vaya amparado en un documento de circulación específico, sino en un mero albarán de circulación.

El artículo 24 del RIE hace referencia a los albaranes de circulación, y dispone:

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, cuando estén emitidos en soporte papel, 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, CAE 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.

4. (...).

5. En el supuesto de envíos de productos, desde el ámbito territorial comunitario no interno con destino al ámbito territorial interno, por el procedimiento de ventas a distancia, hará las veces de albarán de circulación el ejemplar de la autorización de recepción a que se refiere el artículo 33 de este Reglamento, en los términos establecidos en el artículo 39.4 o, en su defecto, un documento comercial que expedirá el vendedor y en el que se consignarán los datos señalados en el segundo párrafo del apartado 2.”.

No obstante lo anterior, para el vino y las bebidas fermentadas, el artículo 68 del RIE indica lo siguiente:

“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.

(...).”.

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.