

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0042-21
Órgano	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente
Fecha salida	15/01/2021
Normativa	Directiva 2006/112/CE: art 141 Ley 38/1992: art 4.11, 7.3 y 8.2.c) Reglamento de Impuestos Especiales: art 12 y 39
Descripción de hechos	<p>La empresa consultante tiene un CAE de destinatario registrado de vinos y bebidas fermentadas para una actividad de compra y venta de vinos y licores, tanto a nivel interior como intracomunitario.</p> <p>Dentro de sus operaciones, actúa como intermediario en una operación, que él mismo define como triangular, de venta de vinos procedentes de Italia, de forma que la empresa A (con sede italiana y NIF italiano) vende vinos a la empresa C (restaurante español con NIF español), encargándose la empresa consultante de la recepción del producto en España en un depósito de recepción, del pago de las tasas y de la entrega de la mercancía a la empresa C. En todo caso, la factura de compra emitida por la empresa A va a nombre de la empresa C.</p>
Cuestión planteada	Se plantea si la empresa consultante puede actuar como intermediaria a pesar de no tener ninguna factura de compra de vinos a su nombre.
Contestación completa	<p>El apartado 11 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales (BOE de 29 de diciembre) establece que tiene la consideración de destinatario registrado:</p> <p>“Cualquier 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, autorizada en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, a recibir en un depósito de recepción del que será titular, productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. El destinatario registrado podrá ser autorizado, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro. En este último caso, no será necesariamente titular de un depósito de recepción.”</p> <p>En este sentido, el artículo 12 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, dispone:</p> <p>“1. Los destinatarios registrados, para poder recibir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, en régimen suspensivo, procedentes del ámbito territorial comunitario no interno, deberán inscribir los depósitos de recepción en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes a cada uno de estos depósitos.</p> <p>2. La inscripción de los depósitos de recepción a que se refiere el apartado anterior estará condicionada a que su titular reciba habitualmente productos en régimen suspensivo procedentes del ámbito territorial comunitario no interno. El incumplimiento de este requisito podrá dar lugar a la baja del depósito de recepción en el registro territorial en el que se hubiera inscrito.</p> <p>3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 siguiente, en cada depósito de recepción deberá llevarse una contabilidad de existencias en la que se anoten, en el cargo, los productos recibidos en régimen suspensivo, con indicación de la fecha de recepción, el ARC, clase y cantidad de los productos y epígrafe aplicable.</p>

4. Las cuotas devengadas durante cada período impositivo deberán ingresarse, por el destinatario registrado mediante autoliquidación, en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, salvo cuando concurren las circunstancias a que se refiere el apartado 6 siguiente.

(...).”

Por su parte, el apartado 3 del artículo 7 de la Ley 38/1992 establece que el impuesto se devengará:

“3. En los supuestos de expediciones con destino a un destinatario registrado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.”.

Según la letra c) del apartado 2 del artículo 8 de la ley 38/1992, son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes los destinatarios registrados en relación con el impuesto devengado a la recepción de los productos.

Por tanto, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, el consultante, en tanto que tiene la condición de destinatario registrado, puede recibir las citadas mercancías, teniendo la obligación con respecto a las mismas de llevar una adecuada contabilidad de existencias, así como de pagar las cuotas que, en su caso, se devenguen del impuesto.

A efectos de la normativa vigente de impuestos especiales, para justificar la tenencia de estas mercancías el consultante no requiere disponer de factura emitida a su nombre, es suficiente con que disponga de los documentos acreditativos del pago del impuesto, así se establece en el artículo 39 del Reglamento de Impuestos especiales:

“1. En los supuestos de circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con fines comerciales, deberá acreditarse que dichos productos se encuentran en alguna de las siguientes situaciones:

- a) En régimen suspensivo.
- b) Fuera de régimen suspensivo al amparo de un procedimiento de circulación intracomunitaria.
- c) Fuera de régimen suspensivo habiéndose satisfecho el impuesto en el ámbito territorial interno.
- d) Fuera del régimen suspensivo, resultando aplicable una exención.

2. Con objeto de determinar que los productos a que se refiere el apartado 1 de este artículo están destinados a fines comerciales, se tendrán en cuenta, entre otros, los elementos que se establecen en los apartados 8, 9 y 10 del artículo 15 de la Ley.

(...)

5. A los efectos de la letra c) del apartado 1 anterior, y sin perjuicio de cual sea el documento que deba amparar la circulación de los productos, el pago del impuesto dentro del ámbito territorial interno se acreditará:

- a) Cuando se trate de productos adquiridos a un sujeto pasivo, mediante la factura o documento equivalente en el que conste la repercusión del impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de este Reglamento.
- b) En los supuestos de importación, mediante el documento administrativo electrónico expedido por el expedidor registrado o el documento aduanero correspondiente en los supuestos de despacho a consumo en el lugar de importación.
- c) En los supuestos de tenencia por sujetos pasivos una vez ultimado el régimen suspensivo, mediante los documentos acreditativos del pago del impuesto.
- d) Cuando se trate de adquisiciones diferentes a las que se menciona en las letras a) y b) anteriores, mediante el documento de circulación cuya expedición haya resultado procedente.”.

En consecuencia, el destinatario registrado, que va a recibir el vino adquirido por la empresa C, lo podrá recibir en régimen suspensivo con destino al depósito de recepción, sin perjuicio de que el vendedor facture a la empresa C, adquirente del vino enviado. En el momento de recepción del producto por el destinatario registrado, se producirá la ultimación del régimen suspensivo y el consultante deberá presentar la correspondiente autoliquidación.

Finalmente, mencionar que debe tenerse en cuenta que la operación descrita no tiene la consideración de operación triangular, ya que no cumple los requisitos establecidos en el artículo 141 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido:

“a) que quien realice la adquisición de bienes sea un sujeto pasivo no establecido en este Estado miembro, sino identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro;

b) que la adquisición de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes efectuada en ese mismo Estado miembro por el sujeto pasivo contemplado en la letra a);

c) que los bienes así adquiridos por el sujeto pasivo contemplado en la letra a) se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquél en el que se encuentre identificado a efectos del IVA y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega;

d) que el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados a efectos del IVA en ese mismo Estado miembro;

e) que el destinatario contemplado en la letra d) haya sido designado, conforme a lo dispuesto en el artículo 197, como deudor del impuesto exigible en concepto de la entrega efectuada por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro en que sea exigible el impuesto.”

En el caso objeto de consulta la mercancía es adquirida por el restaurante español y no hay un único transporte, por el contrario, la mercancía es transportada desde la empresa italiana a la empresa consultante, que actúa como intermediaria y, finalmente, desde esta última al restaurante español. Por todo lo indicado, a la operación no le serán de aplicación las particularidades relativas a las operaciones triangulares.

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.