
CONSULTA VINCULANTE IMPUESTO ESPECIAL ALCOHOL

Consulta sobre la recepción y almacén en régimen suspensivo de impuestos especiales e IVA de productos objetos de impuestos especiales de fabricación.

NUM-CONSULTA	V0087-12
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	19/01/2012
NORMATIVA	RIIEE RD 1165/1995 art. 45-1 y 65
DESCRIPCION- HECHOS	En una bodega elaboradora de vino, inscrita como fábrica en el registro territorial de la oficina gestora de impuestos especiales, se ha dejado de elaborar vino y carece ya de existencias de vino a granel. Sus únicas existencias son actualmente de vino embotellado que adquieren a otras bodegas, en las que se embotella con las marcas y etiquetas de la consultante.
CUESTION- PLANTEADA	¿Puede recibirse el vino embotellado en régimen suspensivo de impuestos especiales e IVA? ¿Deben repercutirle el IVA sus proveedores? ¿Puede adquirir la consultante vino a granel, y venderlo a clientes propios sin que el vino se reciba en su establecimiento y sin que se le repercuta IVA por la adquisición?

**CONTESTACION-
COMPLETA**

Contestación en materia del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.

El apartado 17 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, (BOE de 29 de diciembre), define una fábrica como “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”

Por su parte, el apartado 1 del artículo 45 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), establece:

“1. En las fábricas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación podrán recibirse y almacenarse, en régimen suspensivo, productos objeto de su actividad, sin necesidad de que se sometan a operaciones de transformación.

La actividad de una fábrica en relación con los productos recibidos y almacenados en régimen suspensivo y no sometidos a operaciones de transformación deberá contabilizarse individualizadamente respecto de la de fabricación o transformación y quedará sometida al cumplimiento de los mismos requisitos que serían exigibles en relación con un depósito fiscal en funcionamiento.

La posibilidad de acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior queda condicionada a que el volumen trimestral medio de salidas de la fábrica durante un año supere las cuantías establecidas en el artículo 11 de este Reglamento para la autorización de depósitos fiscales, así como la

obligación de que la actividad de fabricación suponga, como mínimo, el 50 por 100 del total del volumen de las citadas salidas.

El incumplimiento de las condiciones y requisitos a que se refiere el párrafo anterior inhabilitará al titular de la fábrica para acogerse a la posibilidad contemplada en el primer párrafo de este apartado. Tal inhabilitación se producirá, en su caso, por medio de una resolución motivada del centro gestor previa audiencia al titular de la fábrica.” El establecimiento de la consultante fue inscrito, en su momento, como fábrica de productos sujetos a impuestos especiales, con la clave de actividad “V1. Elaboradores de vino”, por lo que el vino elaborado en ella se ha venido fabricando y almacenando en régimen suspensivo; igualmente, en las condiciones establecidas en el artículo 45.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales, podía recibirse en régimen suspensivo vino elaborado por otros elaboradores, sin necesidad de someterlo a operaciones de transformación. El establecimiento sigue inscrito en el registro territorial como fábrica elaboradora de vino.

Ahora bien, la consultante expone que ha dejado de elaborar vino en el establecimiento y que actualmente se limita a recibir vino embotellado, si bien con las marcas y etiquetas propias de la consultante, que le envían otros elaboradores.

Al respecto, esta Dirección General entiende que la mera adquisición y almacenamiento de vino embotellado para su posterior expedición y venta, sin realizar ninguna modificación de sus características, no constituye fabricación, por lo que la posibilidad de recibir este vino en régimen suspensivo en una fábrica exigirá el cumplimiento de lo establecido en el artículo 45.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales. Puesto que la propia consultante declara que ya no ejerce actividad de elaboración alguna, es claro que no se cumple con la

exigencia de que la actividad de fabricación suponga, como mínimo, el 50 por 100 del total del volumen que salga del establecimiento.

Por consiguiente, en la bodega elaboradora no podría recibirse, en régimen suspensivo, vino embotellado que no va a ser sometido a operaciones de transformación. Ahora bien, tampoco podría recibirse vino fuera de régimen suspensivo pues, de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 del artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales, "...no se permitirá la entrada en fábricas y depósitos fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto".

Puesto que la conclusión lógica de lo expuesto sería la imposibilidad para el consultante de introducir vino en su establecimiento, el Reglamento de los Impuestos Especiales establece que, en tanto no se produzca una resolución motivada del centro gestor previa audiencia al titular de la fábrica, ésta no quedaría inhabilitada para recibir y almacenar en régimen suspensivo el referido vino embotellado.

Por tanto, los proveedores de vino embotellado que estén actualmente enviando vino embotellado a la fábrica deben remitirlo en régimen suspensivo, al amparo del correspondiente documento de acompañamiento.

En todo caso, recibir, almacenar y expedir en régimen suspensivo productos objeto de los impuestos especiales que ni se fabrican ni someten a operaciones de transformación puede llevarse a cabo en un depósito fiscal, para lo que la consultante habrá de solicitar, si fuera de su interés, la inscripción de un establecimiento de ese tipo, ateniéndose a lo establecido en el artículo 11 del Reglamento de los Impuestos Especiales y, en su caso, dando de baja el establecimiento fabril.

Se comunica aquí a la consultante que una copia de su escrito de consulta y de esta contestación ha sido remitida al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que es el centro gestor a que se refiere el Reglamento de los Impuestos Especiales, a los efectos correspondientes.

Por otro lado, nada impide que la consultante adquiera vino que se encuentra en régimen suspensivo y que este vino se envíe desde la bodega elaboradora, en donde se ha elaborado y embotellado, directamente a un cliente de la consultante establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea. Quien envía el vino es el depositario autorizado titular de dicha bodega elaboradora por lo que el envío puede hacerse, si el receptor está autorizado para recibirlo así, en régimen suspensivo. La circulación de ese vino embotellado, propiedad de la consultante, que se produzca directamente entre la bodega proveedora del vino (y cuyo titular factura a la consultante) y dicho cliente, se efectuará al amparo de un documento administrativo electrónico, expedido por el titular de la bodega proveedora. En este sentido, se recuerda que, en líneas generales y a los efectos de los impuestos especiales de fabricación, la responsabilidad sobre los bienes en régimen suspensivo, corresponde al titular de una fábrica o depósito fiscal que expide físicamente los productos, resultando irrelevante quien sea el propietario de dichos bienes.

Contestación en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Primero.- El anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece:

“Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros (DDA).

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 los 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

(...).

Por su parte, el artículo 24.Uno.1º.e) de la Ley del IVA, dispone:

“Uno. Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de los bienes que se indican a continuación:
(...)

e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.”.

El apartado tres del mismo artículo establece que las exenciones descritas en el apartado uno se aplicarán mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes indicados.

Segundo.- Para la aplicación de las exenciones citadas, los bienes deben destinarse o encontrarse vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero, situación que deberá determinarse, en su caso, con arreglo a las normas pertinentes y acordadas por la autoridad fiscal que corresponda.

Tercero.- Con arreglo a lo dispuesto en los artículos antecitados y la doctrina de este Centro Directivo pueden darse las siguientes situaciones:

1. Entrega del vino embotellado destinado a ser vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero o que ya se encontrara en el citado régimen.

Será una entrega exenta por aplicación del artículo 24.Uno.1º.e) de la Ley del IVA. La propietaria de la mercancía, cuando saque el vino del depósito de su proveedor, deberá realizar una declaración-liquidación mediante el modelo 380.

No deberá formular esta declaración en el modelo 380, si:

a) El vino va a ser objeto de exportación o entrega intracomunitaria.

Este Centro Directivo ha señalado reiteradamente en diversas resoluciones, entre las que podemos citar, las correspondientes a los expedientes 448, 449, y 1249, todos ellos de 1997, y el 1079 del año 1998, que cuando los bienes abandonan los mencionados depósitos como consecuencia de una entrega con destino a territorios terceros (incluido Canarias) o a otros Estados miembros de la Comunidad, debe entenderse que no se produce el hecho imponible importación en la medida en que se realizan las referidas entregas, por cuanto que la

salida del depósito no puede calificarse simultáneamente de importación y de exportación o de entrega con destino a otro Estado miembro de la Comunidad, debiendo prevalecer esta última calificación que es la que responde al destino real de los bienes.

b) El vino embotellado es entregado en régimen de depósito distinto del aduanero y su salida tiene como destino una fábrica o depósito fiscal, permaneciendo en el citado régimen.

El modelo 380 será presentado, en su caso, por el propietario del vino cuando salga de este último depósito.

2. Entrega del vino embotellado fuera del régimen de depósito distinto del aduanero.

La entrega estará sujeta y no exenta salvo que las mercancías vayan a ser vinculadas al régimen citado, que, como se ha dicho anteriormente, deberá determinarse por las autoridades fiscales correspondientes. Las subsiguientes operaciones de entregas intracomunitarias y exportaciones resultarán exentas del Impuesto, conforme a lo establecido, fundamentalmente, en los artículos 25 y 21 de la Ley del IVA.