

## IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA CERVEZA

### Aplicación del impuesto en la venta de cerveza por Internet.

<b>NUM-CONSULTA</b>	V2978-17
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	16/11/2017
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 13, 15, 68 y 115-
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La consultante es una sociedad mercantil domiciliada y establecida en el territorio de aplicación del impuesto que vende cerveza por internet.</p> <p>La cerveza la adquiere a proveedores establecidos en distintos Estados miembros que le repercuten el Impuesto especial sobre la Cerveza correspondiente y la recibe en Bélgica en donde ha contratado a una empresa que le presta servicios de logística incluyendo la preparación y envío de la cerveza en las entregas subsiguientes a consumidores finales.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>Sujeción al impuesto de las adquisiciones de cerveza efectuadas por la consultante.</p> <p>Deducción de las cuotas devengadas, en su caso, por las adquisiciones de cerveza efectuadas.</p> <p>Lugar de realización de las entregas posteriores efectuadas a favor de consumidores finales.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>1.- De conformidad con el artículo 15 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):</p> <p>“Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.”.</p> <p>Adicionalmente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de la ley 37/1992:</p>

“Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.ª Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

(...).”.

En este sentido, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 71.Uno de la Ley 37/1992:

“Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.”.

De acuerdo con lo anterior, las adquisiciones de cerveza efectuadas por la consultante no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por no ser el territorio de aplicación del impuesto el lugar de llegada de la expedición o transporte del que es objeto la misma.

A este respecto debe recordarse que el artículo 13 de la Ley 37/1992 es trasposición del artículo 20 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece que:

“Se considerará «adquisición intracomunitaria de bienes» la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

(...).”.

Adicionalmente, el artículo 40 de la Directiva del impuesto señala que:

“Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.”.

Por último, debe tener en cuenta el consultante que la Directiva del impuesto prevé en su artículo 140, letra c), que:

“Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...)

c) las adquisiciones intracomunitarias de bienes para las que, en virtud de los artículos 170 y 171, el adquirente de los bienes se beneficie en todo caso del derecho a la devolución total del IVA a cuyo pago estaría obligado en virtud de las disposiciones previstas en la letra b) del apartado 1 del artículo 2.”.

En este sentido, el artículo 171.1 de la Directiva del impuesto prevé que:

“1. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE.”.

Por su parte, la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, estableciendo en su artículo 3 las condiciones que deben cumplirse para poder obtener dicha devolución, en concreto:

“La presente Directiva se aplicará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que reúnan las siguientes condiciones:

a)

a) durante el período de devolución, no hayan tenido en el Estado miembro de devolución, la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente desde el que se hayan realizado operaciones económicas, o, en caso de no existir dicha sede o establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual;

b)

b) durante el período de devolución, no hayan entregado bienes o prestado servicios que se consideren entregados o prestados en el Estado miembro de devolución, excepto cuando se trate de las siguientes operaciones:

i)

la prestación de servicios de transporte y servicios accesorios exentos en virtud de lo dispuesto en los artículos 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 y 160 de la Directiva 2006/112/CE,

ii)

la entrega de bienes y la prestación de servicios a la persona que sea deudora del impuesto según lo especificado en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE.”.

2.- Respecto de la obtención de la devolución del impuesto belga que, en su caso, se hubiera soportado por las adquisiciones intracomunitarias efectuadas en territorio belga u otras adquisiciones de bienes o servicios gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido belga y en el supuesto en que la consultante no cumpla las condiciones para obtener la devolución del impuesto belga a través del procedimiento previsto en la Directiva 2008/9/CE, debe señalarse que el artículo 168 de la Directiva del impuesto dispone que:

“En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

(...)

c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;

(...).”

Adicionalmente, el artículo 169 de la Directiva del impuesto añade que:

“Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro;

(...).”

Por último, el artículo 179 de la Directiva del impuesto, dispone que “la deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.”

Por lo demás, la consultante deberá ajustarse los procedimientos, modelos y plazos previstos por las autoridades competentes del Reino de Bélgica para la deducción del impuesto soportado en su territorio.

3.- Respecto de la transmisión posterior de la cerveza efectuada por la consultante a favor de consumidores finales establecidos en distintos Estados

miembros, debe señalarse que el artículo 8 de la Ley 37/1992 define las entregas de bienes como “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes” por lo que de conformidad con lo anterior, la venta de cerveza debe ser calificada a los efectos del impuesto como entregas de bienes que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

El artículo 68 de la Ley 37/1992 contiene reglas generales y especiales para determinar cuándo una entrega de bienes debe considerarse realizada en el territorio de aplicación del impuesto. De acuerdo con los apartados tres y cinco de dicho precepto:

“Tres. Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.

2.º Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o bien, cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

(...)

Cinco. Las entregas de bienes que sean objeto de Impuestos Especiales, efectuadas en las condiciones descritas en el apartado tres, números 1.º y 2.º, se entenderán, en todo caso, realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el lugar de llegada de la expedición o del transporte se encuentre en el referido territorio.

El importe de las entregas de los bienes a que se refiere el párrafo anterior no se computará a los efectos de determinar los límites previstos en los apartados tres y cuatro anteriores.

(...).”

De conformidad con lo anterior y teniendo en cuenta que la cerveza es un bien objeto de Impuestos Especiales y que los adquirentes de la misma son en cualquier caso consumidores finales, las entregas posteriores de cerveza efectuadas por la consultante estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea el territorio de aplicación del impuesto el lugar de llegada de la cerveza procedente del almacén belga.

4.- 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.

FIDE