NUM-CONSULTA	V0885-12
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	25/04/2012
NORMATIVA	Ley 38/1992, art. 6 RIIIEE RD 1165/1995 art.90
DESCRIPCION-HECHOS	En una fábrica de bebidas derivadas se elabora, en caliente, un licor con un contenido alcohólico de 14 % vol. a partir del brandy, azúcar, canela y otros elementos.
CUESTION-PLANTEADA	Posibilidad de autorizar una merma de alcohol superior a la reglamentariamente establecida para la elaboración de bebidas derivadas en caliente. En otro caso, posibilidad de considerar la pérdida un caso de fuerza mayor o de pérdida irremediable.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE del 29 de diciembre), establece:</p> <p>“No están sujetas en concepto de fabricación o importación:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.2. Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho3. La destrucción total o pérdida irremediable de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido, siempre que los productos se encuentren en régimen suspensivo. <p>Se considerará que los productos han sido destruidos totalmente o han sufrido una pérdida irremediable cuando no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales y se demuestre a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se hayan producido o detectado.”</p> <p>A estos efectos, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE del 28 de julio), establece, para cada impuesto especial de fabricación, unos porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles en procesos industriales concretos, según las técnicas que utiliza cada sector. Así, en el sector del alcohol y las bebidas derivadas, los porcentajes de pérdidas admisibles en la elaboración de bebidas derivadas se establecen en el artículo 90.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales, que determina lo siguiente:</p> <p>“1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley, los porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles en los procesos de fabricación, elaboración, envasado, almacenamiento y transporte son los siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none">a) En el proceso de fermentación alcohólica de las melazas y demás sustancias azucaradas: El 10 por 100 de la cantidad de alcohol absoluto que constituiría el rendimiento químico teórico del 100 por 100 de los azúcares fermentescibles expresados en sacarosa contenidos en aquellas que hayan sido puestas en trabajo.

- b) En la rectificación y destilación de alcohol: El 3 por 100 y el 1,5 por 100, respectivamente, de las cantidades de alcohol puro puestas en trabajo. Cuando se trate de la destilación de orujos en aparatos de baja presión, este porcentaje se elevará al 5 por 100.
- c) En la elaboración de bebidas derivadas:
 - 1.º Fabricación por destilación directa: Los mismos porcentajes que en el apartado b) anterior.
 - 2.º Elaboración en frío que no implique maceración: El 1 por 100 de las cantidades de alcohol puro puestas en trabajo.
 - 3.º Elaboración en frío con maceración: El 3 por 100 de las cantidades de alcohol puro puestas en trabajo.
 - 4.º Elaboración en caliente: El 3 por 100 de las cantidades de alcohol puro puestas en trabajo.
 - 5.º Elaboración por añejamiento: Las establecidas en el apartado e) siguiente.
- d) En el embotellado o envasado en recipientes acondicionados para la venta al por menor: El 0,5 por 100 de las cantidades de alcohol puro a envasar.
- e) En el almacenamiento de alcohol y bebidas derivadas en envases distintos de botellas: El 0,50 por 100 de las existencias medias trimestrales. Cuando se realice en envases de madera no revestidos ni exterior ni interiormente, este porcentaje se elevará al 1,5 por 100.
- f) En el almacenamiento de primeras materias en fábricas de alcohol: El 1 por 100 de las existencias medias trimestrales; dicho porcentaje se elevará hasta el 5 por 100 cuando se trate de melazas, orujos y demás materias primas no líquidas.
- g) En el transporte de alcohol y bebidas derivadas, en continentes de más de 200 litros incluida su descarga: el 0,5 por 100 de la cantidad que consta como transportada en el correspondiente documento de circulación.

(...)

3. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda a establecer porcentajes reglamentarios de pérdidas en los procedimientos de fabricación o elaboración distintos de los citados anteriormente.”

La consultante expone que elabora un licor con un contenido alcohólico de 14% vol, mezclando brandy de 34% vol, azúcar, canela y otros elementos en un proceso en caliente y que, en la ebullición del brandy, se produce una pérdida de alcohol muy superior a la reglamentariamente establecida. Por ello, plantea si es posible que se apruebe un porcentaje superior de pérdidas para el procedimiento concreto de elaboración de su bebida.

Al respecto, esta Dirección General entiende que la posibilidad de establecer un porcentaje de pérdidas en el proceso de fabricación que utiliza la consultante no pasa por la autorización ministerial; en efecto, el referido procedimiento no es un procedimiento de fabricación o elaboración distinto de los citados en el apartado 1 del artículo 90 del Reglamento de los Impuestos Especiales, sino que se trata de un proceso de elaboración en caliente de una bebida derivada, cuya pérdida ya está fijada en un 3% de las cantidades de alcohol puro puestas en trabajo.

En todo caso, cabe a la consultante utilizar la posibilidad, establecida en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales, de probar la existencia de otras pérdidas ante la Administración tributaria, por caso fortuito o fuerza mayor, o por pérdida irremediable de los productos. Puesto que toda fábrica de bebidas derivadas está sometida a un control específico por la Intervención de los impuestos especiales de fabricación, podrá plantearse ante la misma la prueba de la existencia de la pérdida producida.

FIDE
ASESORES LEGALES
Y TRIBUTARIOS

Para ultimar esta contestación como solicita la consultante, cabe señalar que la pérdida de alcohol producida durante la elaboración de una bebida derivada, en el procedimiento concreto que declara realizar la consultante, no podría considerarse incluida entre los supuestos de un caso fortuito o de fuerza mayor. En el supuesto de caso fortuito, puesto que se trata, - lo que habrá de comprobarse, en su caso, por el servicio de intervención - de una pérdida prevista y no casual que se produciría en el desarrollo del citado procedimiento. La fuerza mayor es un concepto jurídico que debe quedar ceñido, como reiteradamente ha repetido la jurisprudencia del Tribunal Supremo, al suceso que esté fuera del círculo de actuación del obligado, que no hubiera podido preverse o que previsto fuera inevitable, como guerras, terremotos, etc., lo que tampoco es el caso aquí.