

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3477-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	20/12/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8 y 24
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una sociedad mercantil con sede en el territorio de aplicación del impuesto y titular de un establecimiento autorizado como gestor de residuos alcohólicos.</p> <p>En dicho establecimiento recibe levadura de cerveza líquida disuelta en agua con un contenido alcohólico superior a 1,2% que somete a un proceso de deshidratación en el que obtiene:</p> <ul style="list-style-type: none">- Levadura de cerveza en polvo destinada a la obtención de materia prima utilizada posteriormente en la elaboración de productos destinados a la alimentación animal.- Una mezcla hidroalcohólica con una graduación superior al 1,2% y que se envía a una fábrica de alcohol donde será utilizada para la fabricación de bioetanol.
CUESTION-PLANTEADA	<p>Se cuestiona si la entrega de la solución hidroalcohólica a la fábrica de alcohol en donde se obtiene el bioetanol es una entrega que se efectúa de conformidad con el artículo 75 ter del Real Decreto 1165/1995 por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, así como el tratamiento que corresponde en el Impuesto sobre el Valor Añadido a dicha entrega.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>A) En relación con las cuestiones relacionadas con los Impuestos Especiales, se informa lo siguiente.</p> <p>1.- El artículo 36 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establece:</p> <p>“El ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas estará integrado por:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol. clasificados en los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22.b) Los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol.c) El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.” <p>Por lo tanto, el alcohol contenido en un residuo alcohólico que presente un grado alcohólico volumétrico superior a 1,2% vol, esté o no dicho residuo clasificado en el capítulo 22 de la Nomenclatura Combinada, es un producto objeto del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas.</p> <p>La operativa descrita por la consultante obedece al siguiente esquema: un establecimiento autorizado como gestor de residuos alcohólicos recibe tales residuos (“levadura de cerveza líquida disuelta en agua con un contenido alcohólico superior a 1,2%”) para someterlos a un proceso de deshidratación, tras el cual:</p> <p>La levadura de cerveza en polvo que se obtiene, se destina a la elaboración de materia prima en la elaboración de productos destinados a la alimentación animal.</p>

La mezcla hidroalcohólica resultante, liberada de esa materia en suspensión, y que mantiene una graduación superior al 1,2%, se envía a una fábrica de alcohol donde será utilizada como materia prima para la producción de bioetanol.

Sin embargo, a juicio de esta Subdirección, para realizar tal actividad la empresa consultante no puede operar en su condición de gestora de residuos. Ello es así porque esta figura, en relación con el alcohol, solo se contempla en la normativa de los Impuestos Especiales para el supuesto de destrucción de residuos alcohólicos regulado en el artículo 75 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en adelante RIE.

De hecho, cuando ese artículo 75 bis regula el procedimiento a seguir en los supuestos en que la destrucción tiene lugar fuera del establecimiento del usuario donde se obtuvieron los residuos, establece de cara a la conclusión del procedimiento lo siguiente:

“[...] el titular de la empresa en la que se ha realizado la destrucción formalizará un acta de destrucción que comunicará al usuario para que éste anote la operación en el libro correspondiente y enviará una copia al órgano gestor que la hubiera autorizado”.

Esto es, no se contempla en artículo alguno de la normativa reguladora de los impuestos especiales la posibilidad de realizar, en un establecimiento exclusivamente autorizado como gestor de residuos, operaciones adicionales como las que plantea la consultante.

Para poder realizarlas, habría que atender por tanto a lo que establece el artículo 85 bis.1 del RIE:

“1. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 siguiente, la obtención de alcohol a partir de residuos alcohólicos requerirá que el establecimiento en el que se realice la operación se inscriba como fábrica de alcohol, siendo de aplicación las normas que regulan este tipo de establecimientos.”.

De esta manera, puesto que la salida del residuo alcohólico hacia un gestor de residuos solo podrá tener lugar para su destrucción, y no es este el caso, dicha salida deberá realizarse con cumplimiento de los requisitos que en materia de circulación de productos objeto de Impuestos Especiales se establecen con carácter general en el RIE.

Ello implica que, si la empresa consultante quisiera obtener alcohol a partir de los residuos recibidos y comercializarlo o emplearlo como tal, deberá inscribirse como fábrica de alcohol y fabricarlo, en régimen suspensivo, con arreglo al procedimiento establecido en la sección 3ª del capítulo VI del Reglamento de los Impuestos Especiales.

Así las cosas, una vez inscrito como fábrica de alcohol el establecimiento al que se envía el residuo, la salida del mismo desde la fábrica de cerveza se produciría en régimen suspensivo; la posterior obtención de alcohol a partir del tratamiento del residuo se realizaría también en régimen suspensivo; y el envío de éste a la fábrica de alcohol para su utilización como materia prima en la producción de bioetanol, tendría lugar todavía dentro del régimen suspensivo de los Impuestos Especiales.

B) En relación con las cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente.

2.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) estarán sujetas al impuesto “las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como “las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley del impuesto, son entregas de bienes “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”.

De acuerdo con lo anterior, la consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones por ella efectuadas de venta de la solución hidroalcohólica deben ser calificadas como entregas de bienes que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

3.- Las entregas de solución hidroalcohólica estarán sujetas al impuesto bien porque la puesta a disposición del adquirente tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto o bien porque, siendo dichos bienes objeto de expedición o transporte, el lugar de inicio de dicha expedición o transporte se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 68 de la Ley 37/1992 que establece que:

“El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

(...).”

No obstante lo anterior, dichas entregas podrían quedar exentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 37/1992 que establece que:

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

1.º 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.

(...)

g) Los bienes vinculados a los regímenes descritos en las letras a), b), c), d) y f) anteriores.

Dos. Los regímenes a que se refiere el apartado anterior son los definidos en la legislación aduanera y su vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos establecidos en dicha legislación.

(...)

A los efectos de esta Ley, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el definido en el anexo de la misma.

Tres. Las exenciones descritas en el apartado uno se aplicarán mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes indicados.

(...).”

El régimen de depósito distinto del aduanero es definido en el apartado quinto del ANEXO de

la Ley 37/1992 que establece que:

“Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros:

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 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.

(...).”

En consecuencia, la entrega de la solución hidroalcohólica estará sujeta, aunque exenta del impuesto si dichos bienes van a quedar vinculados al régimen suspensivo de los Impuestos Especiales de fabricación o se encuentran ya vinculados al régimen suspensivo de dicho ámbito, y todo ello de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales. Lo que determina la vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero.

En cualquier caso, debe recordarse que la ultimación del régimen suspensivo determinará la realización de una operación asimilada a una importación de bienes de conformidad con lo establecido en el artículo 19.5º de la Ley 37/1992 que dispone que:

“5.º Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

(...)

No obstante, no constituirá operación asimilada a las importaciones la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 ó 25 de esta Ley.”

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.