

FÁBRICA DE BEBIDAS DERIVADAS: PROCESO DE ELABORACIÓN EN FRÍO CON MACERACIÓN

NUM-CONSULTA	V3135-14
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	19/11/2014
NORMATIVA	Ley 38/1992 art. 6 RIIEE RD 1165/1995 art. 1-12 y 90
DESCRIPCION-HECHOS	En una fábrica de bebidas derivadas se elabora, por el proceso de elaboración en frío con maceración, determinados productos sujetos al Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, para lo que se ponen en trabajo ciertas cantidades de alcohol puro. La duración de estos procesos de elaboración no coincide necesariamente con los periodos de liquidación del impuesto.
CUESTION-PLANTEADA	Criterio para el correcto cálculo del porcentaje de pérdidas admisible en el proceso de elaboración en frío con maceración. Si procede: - Tener en cuenta el alcohol puesto en trabajo en los procesos cuya finalización haya tenido lugar en cada período de liquidación. - Tener en cuenta el alcohol puesto en trabajo en cada período de liquidación, realizando una estimación respecto a los procesos no finalizados en la fecha de liquidación y regularizando la misma una vez conocida la pérdida real al finalizar el proceso.
CONTESTACION-COMPLETA	El apartado 1 del artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece que no están sujetas en concepto de fabricación o importación "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.”

En desarrollo de este precepto, el apartado 12 del artículo 1 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE del 28 de julio), establece:

“12. Porcentaje reglamentario de pérdidas. El límite porcentual máximo de pérdidas establecido en este Reglamento para determinadas operaciones o procesos, hasta el cual aquéllas se consideran admisibles sin necesidad de justificación o prueba. Podrá justificarse que diferencias entre las cantidades contabilizadas y las resultantes de las mediciones efectuadas que sean superiores a los porcentajes reglamentarios de pérdidas sean debidas a las imprecisiones propias de los elementos de medición. Salvo lo dispuesto, en su caso, en las normas específicas de cada impuesto, el porcentaje de pérdidas se aplica sobre la cantidad de productos de entrada en el proceso u operación de que se trate. Cuando se trate de un proceso integral en el que no sea posible determinar las pérdidas habidas en cada uno de los procesos simples que lo componen, el porcentaje reglamentario de pérdidas del proceso integral será el resultado de la suma ponderada de los porcentajes reglamentarios de pérdidas correspondientes a cada uno de los procesos simples.”

En el ámbito del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, el porcentaje de pérdidas en los procesos de elaboración de bebidas derivadas, admisible sin necesidad de justificación, viene fijado en el artículo 90 del Reglamento de los Impuestos Especiales, que establece:

“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: (...)

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.

(...)

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."

En relación con las pérdidas que se producen en los procesos de fabricación, el apartado 5 del artículo 15 del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece que "Cuando al efectuar el cierre contable correspondiente al período de liquidación no se consignase expresamente la existencia de pérdidas, se considerará que no las ha habido."

2. Siempre que se pongan de manifiesto diferencias como consecuencia de recuentos efectuados tanto por el depositario autorizado como por la Administración, se procederá a la regularización de la contabilidad practicando el asiento oportuno.

Por lo dispuesto en el artículo 87 del Reglamento de los Impuestos Especiales, dedicado a la contabilidad en fábricas de bebidas derivadas y plantas embotelladoras independientes, los elaboradores de bebidas derivadas deberán llevar con carácter general un libro de primeras materias y uno de productos elaborados. En principio, bastará con estos libros para llevar el control de existencias, salvo que la intervención estime necesario, a la vista del proceso productivo, algún libro auxiliar para reflejar el movimiento de los productos en curso de elaboración que resulten de dicho proceso.

a) De primeras materias. En el cargo se anotarán los alcoholes, bebidas derivadas y demás productos alcohólicos entrados en fábrica, con expresión de la fecha, referencia al documento que ha amparado su circulación, proveedor, volumen real, graduación y alcohol puro. En la data se anotarán diariamente las cantidades de primeras materias pasadas a proceso de elaboración con el mismo detalle que en el cargo.

b) De productos elaborados. Constituirán el cargo las bebidas derivadas elaboradas cada día, con separación por clase y graduación, totalizando por el alcohol puro contenido en ellas. En la data se sentarán las salidas de fábrica por expediciones, indicando fecha, referencia del documento de circulación, clase de bebida, graduación y contenido en alcohol puro,

separando en columnas distintas, según el trato fiscal aplicable en razón de su destino.

2. Además de estos libros, se llevarán, en cada caso, los auxiliares que la intervención estime necesario, a la vista del proceso productivo, para reflejar el movimiento de los productos en curso de elaboración que resulten de dicho proceso.

Debe recordarse que los porcentajes reglamentarios de pérdidas a los que se refiere la Ley de Impuestos Especiales tienen por objeto delimitar las pérdidas que se pueden calificar de normales en relación con un proceso de fabricación, transformación, almacenamiento o transporte, razón por la cual no es necesario justificar que se han producido para que sean admitidas. Pero en ningún caso podrán aplicarse sistemáticamente dichos porcentajes cuando éstos no respondan a las pérdidas reales producidas en la elaboración de las bebidas derivadas.

Por lo tanto, las pérdidas realmente producidas en un proceso de elaboración independiente solo podrán concretarse efectivamente cuando dicho proceso haya finalizado; por ello, esta Dirección General entiende que, para determinar las pérdidas efectivamente producidas dentro de cada período de liquidación, se debe tener en cuenta el alcohol puesto en trabajo en los procesos cuya finalización haya tenido lugar dentro de cada período de liquidación. Si estas pérdidas reales se encuentran dentro de los porcentajes de pérdidas admisibles establecidos en el artículo 90 del Reglamento de los Impuestos Especiales, no será necesaria su justificación.

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.