

## IMPUESTOS ESPECIALES ALCOHOL

### Interpretación de los conceptos de regeneración, depuración y recuperación de alcohol.

<b>NUM-CONSULTA</b>	V0575-16
<b>ORGANO</b>	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
<b>FECHA-SALIDA</b>	10/02/2016
<b>NORMATIVA</b>	Ley 38/1992 arts. 4, 15, 10, 45-2. RIIEE RD 1165/1995 art. 85 bis.
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	La asociación consultante representa a distintos industriales que vienen utilizando alcohol en sus procesos productivos y lo reciben con aplicación de una de las exenciones del impuesto establecidas en los apartados 1, 2 y 4 del artículo 42 de la Ley de Impuestos Especiales. En alguna de estas industrias se recibe alcohol limpio (industrias de fabricación de medicamentos), en otras parcial o totalmente desnaturalizado. En muchas de ellas el alcohol puede recuperarse tras su utilización en alguna fase de sus procesos y volverse a utilizar de nuevo.
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Interpretación de los conceptos regeneración, depuración y recuperación de alcohol, a efectos de lo dispuesto en el artículo 85 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>A.- Los apartados 18 y 32 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), definen así la fabricación y transformación de un producto objeto de los impuestos especiales de fabricación:</p> <p><i>“18. “Fabricación”: La extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación, tal como se</i></p>

define en el apartado 32 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley.

(...)

32. “Transformación”: Proceso de fabricación por el que se obtienen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir, total o parcialmente, de productos que también lo son y que están sometidos a una tributación distinta a la que corresponde al producto obtenido. También se considera transformación la operación en la que los productos de partida y finales están sometidos a la misma tributación, siempre que la cantidad de producto final obtenido sea superior a la del empleado. En todo caso, se consideran como transformación las operaciones de desnaturalización y las de adición de marcadores o trazadores.”

Por su parte, el artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales establece:

“1. La fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realizará en fábricas, en régimen suspensivo.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, podrán efectuarse dentro de los depósitos fiscales las operaciones de desnaturalización o de adición de trazadores o marcadores, así como aquellas otras operaciones de transformación que se determinen reglamentariamente.

3. No obstante lo establecido en los apartados anteriores, podrán efectuarse fuera de fábricas y depósitos fiscales, sin tener la consideración de fabricación a efectos de esta Ley, operaciones de transformación a partir de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se haya devengado el impuesto, siempre que la suma de las cuotas correspondientes a los productos utilizados no sea inferior a la que correspondería al producto obtenido.

(...)”

Un supuesto particular de autorización para efectuar fuera de fábricas y depósitos fiscales una operación de transformación que no tenga la consideración de fabricación viene recogido en el artículo 85 bis en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), que ha sido introducido en el Reglamento de los Impuestos Especiales por el artículo Primero. Veintiuno del Real Decreto 1074/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto

1165/1995, de 7 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 20 de diciembre), y que establece:

*“Artículo 85 bis. Regeneración, depuración y recuperación de alcohol dentro del propio establecimiento donde haya sido utilizado en procesos industriales declarados.*

*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.*

*2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 anterior, la oficina gestora podrá autorizar a los usuarios de alcohol a que procedan a la depuración o recuperación, mediante aparatos aptos para la producción de alcohol de que dispongan en sus establecimientos, del alcohol recibido ya utilizado. Tal autorización, que deberá ser solicitada por los interesados, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:*

*a) Los aparatos de producción de alcohol y los depósitos de alcohol figurarán declarados por el titular del establecimiento en la memoria descriptiva de la actividad y en la memoria técnica a las que hacen referencia el apartado 2 del artículo 40 y el artículo 57 bis, respectivamente. En dichas memorias se justificará específicamente la necesidad o conveniencia de proceder a la depuración o recuperación del alcohol recibido en relación con los procesos industriales que se desarrollen en el establecimiento.*

*b) Los titulares de los establecimientos cumplirán las exigencias recogidas en los cuatro primeros apartados del artículo 81 y en el artículo 85. Igualmente, presentarán, en sustitución de la declaración de trabajo a la que se refiere el artículo 82, una declaración anual de obtención y reutilización del alcohol depurado o regenerado. A solicitud debidamente justificada del interesado, la oficina gestora podrá eximir del cumplimiento de alguna de las exigencias recogidas en los citados apartados del artículo 81.*

*c) Los usuarios de alcohol total o parcialmente desnaturalizado, deberán proceder a la desnaturalización, total o parcial, según la naturaleza del alcohol de partida, del alcohol que obtengan como consecuencia de las*

*operaciones de depuración o recuperación, con cumplimiento de las normas de desnaturalización establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 73.*

*d) El alcohol depurado o recuperado de acuerdo con lo establecido en este apartado, no podrá ser enviado a otro establecimiento y deberá ser reutilizado dentro del mismo en el proceso industrial declarado en relación con la inscripción registral. Tratándose de alcohol recuperado de alcohol desnaturalizado, la utilización de aquél continuará sujeta a las prescripciones de los artículos 74 o 75, según proceda.*

*3. Las operaciones de desalcoholización de cerveza, vino y bebidas fermentadas, y productos intermedios, se regirán por lo establecido en el artículo 56 bis.”*

Hasta la introducción de este artículo 85 bis, el apartado 6 del artículo 73 del Reglamento de los Impuestos Especiales establecía:

*“6. Queda prohibida la regeneración de alcohol desnaturalizado, salvo aquella que, previamente autorizada por el centro gestor, suponga una operación previa a su inmediata nueva desnaturalización total o parcial.”*

Y actualmente, con la modificación introducida en el Reglamento de los Impuestos Especiales por el artículo Primero. Catorce del Real Decreto 1074/2014, el apartado 6 del artículo 73 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece:

*“6. Queda prohibida la regeneración de alcohol desnaturalizado sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 85 bis y lo establecido para las operaciones de fabricación en una fábrica de alcohol.”*

B.- La única referencia en la Ley de Impuestos Especiales a alguno de los términos regeneración, depuración o recuperación del alcohol se encuentra en el apartado 2 del artículo 45 de dicha ley que establece:

*“La regeneración de alcoholes total o parcialmente desnaturalizados constituirá infracción tributaria grave que se sancionará, sin perjuicio de la exigencia de la cuota tributaria, con multa pecuniaria proporcional del triple de la cuantía resultante de aplicar al volumen de alcohol regenerado, expresado en hectolitros de alcohol puro, a la temperatura de 20° C, el tipo impositivo vigente en el momento del descubrimiento de la infracción, pudiendo imponerse, además, la sanción del cierre del establecimiento en que se produjo dicha regeneración, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 del artículo 19 de esta ley. Se considerará que el alcohol total o*

*parcialmente desnaturalizado ha sido regenerado cuando no se justifique su uso o destino.”*

Por su parte, los apartados 2 y 3 del artículo 20 de la Ley de Impuestos Especiales, establecen que se considerará:

*“2. «Alcohol totalmente desnaturalizado». El alcohol que contenga, como mínimo en la proporción que se determine, las sustancias desnaturalizantes aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda que alteren, en forma claramente perceptible, sus caracteres organolépticos de olor, color y sabor, haciéndolo impropio para el consumo humano por ingestión.*

*3. «Alcohol parcialmente desnaturalizado». El alcohol que contenga, como mínimo en la proporción que se determine, las sustancias desnaturalizantes aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda que lo hagan impropio para el consumo humano por ingestión y cuya utilización en un proceso industrial determinado haya sido previamente autorizada, en la forma y con las condiciones que se establezcan reglamentariamente.”*

C.- De las normas anteriores se desprende que, a efectos de la normativa de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, los términos regeneración, depuración y recuperación no son sinónimos, en tanto que el término regeneración contiene un plus de regulación, especialmente por lo dispuesto en el transcrito artículo 45.2 de la Ley de Impuestos Especiales.

La regeneración de alcohol implica obtener, a partir de alcohol total o parcialmente desnaturalizado, alcohol del que se han eliminado las sustancias desnaturalizantes exigidas para considerarlo total o parcialmente desnaturalizado o en el que dichas sustancias no aparecen en las proporciones debidamente aprobadas.

La regeneración de alcohol total o parcialmente desnaturalizado constituye infracción tributaria grave, salvo que se realice en fábricas de alcohol o en las condiciones de control que establece el artículo 85 bis del Reglamento de Impuestos Especiales, con el único fin de volver a utilizarlo en el proceso industrial autorizado.

Además, de acuerdo con el artículo 45.2 de la Ley de Impuestos Especiales, se considerará que el alcohol total o parcialmente desnaturalizado ha sido regenerado cuando no se justifique su uso o destino.

Ahora bien, el artículo 85 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales establece unas normas de control para aquellos supuestos en donde se recupera alcohol, mediante aparatos aptos para la producción de alcohol, en el establecimiento de un usuario autorizado para recibirlo con aplicación

de una exención, siendo estos usuarios tanto usuarios de alcohol total y parcialmente desnaturalizado como usuarios de alcohol no desnaturalizado

Por tanto, cabe distinguir aquí dos situaciones:

- Los términos regeneración, depuración y recuperación operan como sinónimos para los usuarios de alcohol total o parcialmente desnaturalizado, en la medida en que depurar o recuperar alcohol en el establecimiento del usuario, mediante aparatos aptos para la producción de alcohol, no es otra cosa que obtener alcohol que no contiene las sustancias desnaturalizantes exigidas para considerarlo total o parcialmente desnaturalizado o en el que dichas sustancias no aparecen en las proporciones debidamente aprobadas.

- En el caso de recuperación del alcohol en los establecimientos de los usuarios de alcohol no desnaturalizado que se beneficia de la aplicación de la exención para fabricación de medicamentos, establecida en el número 4 del artículo 42 de la Ley de Impuestos Especiales, no puede hablarse de regeneración de alcohol, puesto que en estos establecimientos, el alcohol "sucio" que se depura o recupera no deja de ser alcohol que no puede considerarse ni parcial ni totalmente desnaturalizado ya que no contiene las sustancias desnaturalizantes aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda (hoy, Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas) para ser considerado como tal y, por tanto, sigue siendo alcohol no desnaturalizado a efectos del impuesto. En consecuencia, en estos establecimientos el alcohol no se está regenerando, aunque si es posible recuperarlo mediante aparatos aptos para la producción de alcohol.

D.- De acuerdo con lo expuesto en los anteriores apartados, debe concluirse lo siguiente:

El apartado 2 del artículo 85 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales no afecta a aquellos industriales titulares de establecimientos donde se recibe el alcohol con exención y donde no se dispone de aparatos de producción de alcohol.

En aquellos establecimientos donde se dispone de aparatos de producción de alcohol, es necesario diferenciar entre:

1.- Establecimientos donde se recibe alcohol no desnaturalizado al amparo de la exención para fabricación de medicamentos.

En el caso de estos establecimientos, el alcohol "sucio" que se depura o recupera no deja de ser alcohol que no puede considerarse ni parcial ni totalmente desnaturalizado ya que no contiene las sustancias desnaturalizantes aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda (hoy, Ministro de Hacienda y Administraciones públicas) para ser considerado

como tal y, por tanto, sigue siendo alcohol no desnaturalizado a efectos del impuesto.

Siendo ello así, esta Dirección General entiende que estos industriales no están regenerando alcohol por el hecho de utilizar aparatos aptos para la producción de alcohol en la recuperación o depuración del alcohol no desnaturalizado recibido y que, una vez utilizado, pueda recuperarse y reutilizarse. Por consiguiente, en los establecimientos de estos industriales, el procedimiento del artículo 85 bis se dirige al control del alcohol recibido, incorporado y consumido en la fabricación de medicamentos, donde la oficina gestora podrá eximir del cumplimiento de alguna o algunas de las exigencias recogidas en los apartados 1 a 4 del artículo 81 del Reglamento de los Impuestos Especiales y de las recogidas en el artículo 85 que resulten innecesarias o inadecuadas a los efectos del control del alcohol utilizado.

Por tanto, mientras todo el alcohol no desnaturalizado recibido sea objeto de la oportuna justificación y en las operaciones realizadas se cumplan las prescripciones del artículo 85 bis, la circunstancia de que la recuperación o depuración de dicho alcohol se realice mediante aparatos aptos para producirlo será irrelevante y no generará consecuencia alguna.

## 2.- Establecimientos donde se recibe alcohol parcialmente desnaturalizado.

El artículo 85 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 73.6 del mismo Reglamento, configura unos mecanismos de control para que el alcohol total o parcialmente desnaturalizado recibido que, como resultado de las operaciones realizadas en el establecimiento del usuario, no es apto para ser utilizado en las mismas ni forma parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22, pueda regenerarse en el establecimiento del usuario, a través de aparatos aptos para la producción de alcohol, con el fin de volverlo a utilizar en los procesos industriales de quién lo recibió con exención, siempre previa su nueva desnaturalización.

En estos establecimientos se exige cumplir los requisitos establecidos en el artículo 85 bis, apartado 2, alguno o algunos de los cuales puede dispensarse por la oficina gestora. El artículo 85 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales habilita para proceder a la nueva desnaturalización parcial del alcohol depurado, recuperado o regenerado en el establecimiento, de forma que dicho alcohol presente las sustancias propuestas, en su caso, por el propio industrial y aprobadas como desnaturalizante específico, que le confirieron en su momento el carácter de alcohol parcialmente desnaturalizado.

### 3.- Establecimientos donde se recibe alcohol totalmente desnaturalizado.

En estos establecimientos se exige cumplir los requisitos establecidos en el artículo 85 bis, apartado 2, alguno o algunos de los cuales puede dispensarse por la oficina gestora. El artículo 85 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales habilita para proceder a la desnaturalización total del alcohol depurado, recuperado o regenerado en el establecimiento, operación que, hasta la introducción de este artículo en el Reglamento de los Impuestos Especiales, únicamente podía efectuarse en fábricas y depósitos fiscales de alcohol. Puesto que se trata de la desnaturalización de alcohol depurado o recuperado en el establecimiento, en ningún caso la aplicación de las normas del artículo 73.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales habilita para recibir alcohol sin desnaturalizar para ser desnaturalizado en destino.

Finalmente, cabe señalar que el apartado 2 del artículo 85 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales establece que los usuarios de alcohol que procedan a la depuración o recuperación, mediante aparatos aptos para la producción de alcohol de que dispongan en sus establecimientos, del alcohol recibido ya utilizado, deben solicitar la pertinente autorización para realizar dicha depuración o recuperación, por lo que no se exige a dichos usuarios, si ya figurasen inscritos en el registro territorial como tales y no estuvieran afectados por lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, que deban solicitar nueva inscripción ni tampoco corresponde modificar el código de actividad y del establecimiento (CAE) que previamente les hubiera sido asignado, sin perjuicio de su obligación de solicitar la referida autorización. 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.