IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Obligación de mostrar tarjeta de embarque en una tienda libre de impuestos si se quieren adquirir bienes, distintos de cigarrillos, con el devengo de los impuestos correspondientes.

NUM-CONSULTA	V1080-18
ORGANO	SG DE IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO
FECHA-SALIDA	25/04/2018
NORMATIVA	Ley 37/1992
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante es una persona física que desea adquirir bienes, distintos de cigarrillos, en una tienda libre de impuestos de un aeropuerto español en donde le exigen mostrar la tarjeta de embarque a pesar de pretender adquirirlos con el impuesto correspondiente.
CUESTION-PLANTEADA	Si es obligatorio mostrar la tarjeta de embarque en una tienda libre de impuestos si se quiere adquirir bienes, distintos de cigarrillos, con el devengo de los impuestos correspondientes. Si una tienda libre de impuestos puede vender bienes exentos de los impuestos correspondientes por la exhibición de una tarjeta de embarque que acredite un viaje anterior a la fecha de la venta.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>La presente contestación rectifica la anterior Resolución de fecha 30 de enero de 2018 con número de consulta vinculante V0199-18 que, en consecuencia, queda anulada desde la presente fecha.</p> <p>A) Respecto de las cuestiones relacionadas con los Impuestos Especiales de Fabricación, se informa lo siguiente.</p> <p>El apartado 1 del artículo 14 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DOUE de 14 de enero de 2009), establece:</p>

“1. Los Estados miembros podrán eximir de impuestos especiales los productos entregados por establecimientos libres de impuestos y transportados en el equipaje personal de viajeros que se trasladen, por vía aérea o marítima, a un tercer país o territorio”

Al amparo de esta habilitación, el apartado 3 del artículo 21 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establece que, estarán exentas, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

“3. Las bebidas alcohólicas destinadas a ser entregadas por tiendas libres de impuestos y transportadas en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen, por vía aérea o marítima, a un tercer país o territorio tercero distinto de las Islas Canarias.”

Y, respecto del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, el apartado 3 del artículo 61 de la LIE establece que estarán exentas, con las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

“3. Las labores del tabaco destinadas a ser entregadas por tiendas libres de impuestos y transportadas en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen, por vía aérea o marítima, a un tercer país o territorio.”

Ahora bien, para las labores del tabaco, la Disposición adicional tercera de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (BOE de 31 de diciembre), establece la siguiente excepción a lo anterior:

“La introducción de labores del tabaco en medios de transporte que realicen la travesía entre el territorio peninsular y las ciudades de Ceuta y Melilla o bien la travesía entre estas dos ciudades, así como la introducción de dichas labores en tiendas libres de impuestos, no tendrá la consideración de exportación ni la de avituallamiento con derecho a exención a efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y del Gravamen Complementario sobre las Labores del Tabaco del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en Ceuta y Melilla, cuando se destinen a ser consumidas o adquiridas por la

tripulación o los pasajeros que realicen las indicadas travesías.”

El concepto de tienda libre de impuestos se recoge en el apartado 31 del artículo 4 de la LIE, que establece:

“31. “Tiendas libres de impuestos”: Establecimientos situados en el recinto de un aeropuerto o de un puerto, ubicados en el territorio español peninsular o en las Islas Baleares que, cumpliendo los requisitos establecidos reglamentariamente, efectúen entregas de bebidas alcohólicas o de labores del tabaco libres de impuestos, a viajeros que los transporten como equipaje personal, en un vuelo o travesía marítima, con destino a un tercer país o a un territorio tercero.

Los establecimientos a que se refiere el párrafo anterior, no podrán efectuar entregas de cerveza, productos intermedios y bebidas derivadas, libres de impuestos, a viajeros que las transporten como equipaje personal con destino a las Islas Canarias.

También se consideran tiendas libres de impuestos los establecimientos situados en el recinto de un aeropuerto o de un puerto de las Islas Canarias que, cumpliendo los requisitos establecidos reglamentariamente, efectúen entregas de cerveza, productos intermedios y bebidas derivadas a viajeros que las transporten como equipaje personal, en un vuelo o en una travesía marítima, con destino fuera del ámbito territorial interno.

Se asimilarán a entregas de productos efectuadas por establecimientos libres de impuestos las efectuadas a bordo de una aeronave o de un buque durante un vuelo o una travesía marítima de las señaladas en los párrafos anteriores.”

Debe recordarse aquí que las peculiaridades de los establecimientos que se consideran tiendas libres de impuestos en las islas Canarias son consecuencia de que, como establece el artículo 3 de la LIE, los impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas son exigibles en las islas Canarias y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco no resulta exigible.

Las condiciones reglamentariamente establecidas para disfrutar de las exenciones referidas se establecen, para los impuestos sobre el alcohol y las

bebidas alcohólicas, en el artículo 53 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, que dispone:

“Artículo 53 bis. Exención para tiendas libres de impuestos.

La aplicación de la exención a que se refiere el apartado 3 del artículo 21 de la Ley, se llevará a cabo conforme a las normas siguientes:

1. Las tiendas libres de impuestos, que deberán estar inscritas en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes como depósitos fiscales de los previstos en el artículo 11.2.a) 10º.2', exigirán a los adquirentes de bebidas alcohólicas que exhiban el título de transporte, por vía aérea o marítima, en el que figure como destino final un aeropuerto o puerto situado en un tercer país o territorio tercero distinto de las Islas Canarias.

2. Las mencionadas tiendas deberán conservar los justificantes de las ventas de bebidas alcohólicas a las que se ha aplicado la exención, en los que deberán constar la fecha de la venta, el número del vuelo o de la travesía marítima a realizar, el puerto o aeropuerto de destino final y la cantidad de bebidas alcohólicas vendidas.

3. Si entre las bebidas alcohólicas vendidas hubiera bebidas derivadas, los envases deberán ir desprovistos de las marcas fiscales a que se refiere el artículo 26 de este Reglamento o, caso de llevarlas, deberán ser retiradas de dichos envases para su posterior destrucción, bajo control de la administración tributaria.”

Y, para el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, en el artículo 123 bis del RIE, que establece:

“Artículo 123 bis. Exención para tiendas libres de impuestos.

La aplicación de la exención a que se refiere el apartado 3 del artículo 61 de la Ley, se llevará a cabo conforme a las normas siguientes:

1. Las tiendas libres de impuestos, que deberán estar inscritas en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes como depósitos fiscales

de los previstos en el artículo 11. 2. 10.º 2' de este Reglamento, exigirán a los adquirentes de labores del tabaco que exhiban el título de transporte, por vía aérea o marítima, en el que figure como destino final un aeropuerto o puerto situado en un tercer país o territorio tercero.

2. Las mencionadas tiendas deberán conservar los justificantes de las ventas de labores del tabaco a las que se ha aplicado la exención, en los que deberán constar la fecha de la venta, el número del vuelo o de la travesía marítima a realizar, el puerto o aeropuerto de destino final y la cantidad de labores de tabaco vendidas.

3. Si entre las labores del tabaco vendidas hubiera cigarrillos, los envases deberán ir desprovistos de las marcas fiscales a que se refiere el artículo 26 o, caso de llevarlas, deberán ser retiradas de dichos envases para su posterior destrucción, bajo control de la administración tributaria.”

A la vista de los artículos transcritos, este Centro Directivo informa lo siguiente:

- Los establecimientos minoristas que tienen consideración de tiendas libres de impuesto han de figurar inscritos en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente como depósito fiscal de los previstos en el apartado 2, letra a), número 10º 2', del artículo 11 del RIE, encontrándose en ellos las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco en régimen suspensivo de impuestos especiales, dado el estatuto de depósito fiscal del establecimiento.

- La posibilidad de vender en estas tiendas bebidas alcohólicas o labores del tabaco libres del correspondiente impuesto a un viajero no viene condicionada por la nacionalidad del viajero sino por el destino final del mismo que figure en el título de transporte y del que, junto con el número de travesía marítima, deberá quedar constancia en el justificante de venta.

- La exención resulta únicamente aplicable a las bebidas alcohólicas que sean transportadas en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen a un tercer país o territorio tercero distinto de Canarias o a las labores del tabaco que sean transportadas en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen a un tercer país o territorio tercero, incluyendo Canarias. A estos efectos, las exenciones son también aplicables cuando el destino final del viajero es una de

las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla. No obstante, de conformidad con lo establecido en la Disposición adicional tercera de la Ley 66/1997, arriba transcrita, la exención no resulta aplicable cuando el viajero se traslada desde el ámbito territorial de aplicación del Impuesto sobre las Labores del Tabaco a Ceuta o Melilla.

- Nada impide que, en las tiendas libres de impuestos, se adquieran bebidas alcohólicas y labores del tabaco por viajeros que viajen a destinos en los que no resulta de aplicación alguna de las referidas exenciones o por viajeros que acaban de desembarcar en vuelos de llegada. Naturalmente, en estas ventas el titular de la tienda libre de impuestos deberá repercutir el impuesto especial correspondiente. En estos supuestos, no será necesario exhibir la tarjeta de embarque para aplicar el tipo impositivo correspondiente.

Así, en el caso de ventas de labores del tabaco en tiendas ubicadas en la Península y Baleares, el impuesto a repercutir al viajero con destino al territorio de otro Estado miembro, con excepción de Canarias, será el correspondiente al tipo impositivo vigente en el ámbito territorial interno en el momento del devengo del impuesto.

En el caso de ventas de cerveza, productos intermedios o bebidas derivadas en tiendas ubicadas en la Península y Baleares, el impuesto a repercutir al viajero con destino al territorio de otro Estado miembro, será el correspondiente al tipo impositivo vigente en el ámbito territorial interno en el momento del devengo del impuesto.

- Igualmente, en las ventas realizadas en tiendas de puertos o aeropuertos de las islas Canarias, si el destino final del viajero se encuentra en las islas Canarias o en el territorio peninsular español o en las islas Baleares, en donde son de aplicación los impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, la venta al viajero deberá realizarse con aplicación del tipo impositivo que corresponda de los establecidos en el artículo 23 de la LIE.

- Finalmente, dada la naturaleza de estas exenciones (establecidas para ventas a viajeros que vayan a trasladar los productos en su equipaje personal a un tercer país o territorio tercero), una tienda libre de impuestos no podrá aceptar

como justificante para una venta libre de impuestos una tarjeta de embarque que corresponda a un vuelo ya realizado.

2.- A la vista de los artículos transcritos, esta Subdirección General informa lo siguiente:

- Los establecimientos minoristas que tienen consideración de tiendas libres de impuesto han de figurar inscritos en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente como depósito fiscal de los previstos en el apartado 2, letra a), número 10º 2', del artículo 11 del RIE, encontrándose en ellos las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco en régimen suspensivo de impuestos especiales, dado el estatuto de depósito fiscal del establecimiento.

- La posibilidad de vender en estas tiendas bebidas alcohólicas o de labores del tabaco libres del correspondiente impuesto a un viajero no viene condicionada por la nacionalidad del viajero sino por el destino final del mismo que figure en el título de transporte y del que, junto con el número de travesía marítima, deberá quedar constancia en el justificante de venta.

- La exención resulta únicamente aplicable a las bebidas alcohólicas que sean transportadas en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen a un tercer país o territorio tercero distinto de Canarias o a las labores del tabaco que sean transportadas en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen a un tercer país o territorio tercero, incluyendo Canarias. A estos efectos, las exenciones son también aplicables cuando el destino final del viajero es una de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

- Nada impide que, en las tiendas libres de impuestos, se adquieran bebidas alcohólicas y labores del tabaco por viajeros que viajen a destinos en los que no resulta de aplicación alguna de las referidas exenciones o por viajeros que acaban de desembarcar en vuelos de llegada. Naturalmente, en estas ventas el titular de la tienda libre de impuestos deberá repercutir el impuesto especial correspondiente. En estos supuestos, no será necesario exhibir la tarjeta de embarque para aplicar el tipo impositivo correspondiente.

Así, en el caso de ventas de labores del tabaco en tiendas ubicadas en la Península y Baleares, el impuesto a repercutir al viajero con destino al territorio

de otro Estado miembro, con excepción de Canarias, será el correspondiente al tipo impositivo vigente en el ámbito territorial interno en el momento del devengo del impuesto.

En el caso de ventas de cerveza, productos intermedios o bebidas derivadas en tiendas ubicadas en la Península y Baleares, el impuesto a repercutir al viajero con destino al territorio de otro Estado miembro, será el correspondiente al tipo impositivo vigente en el ámbito territorial interno en el momento del devengo del impuesto.

- Igualmente, en las ventas realizadas en tiendas de puertos o aeropuertos de las islas Canarias, si el destino final del viajero se encuentra en las islas Canarias o en el territorio peninsular español o en las islas Baleares, en donde son de aplicación los impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, la venta al viajero deberá realizarse con aplicación del tipo impositivo que corresponda de los establecidos en el artículo 23 de la LIE.

- Finalmente, dada la naturaleza de estas exenciones (establecidas para ventas a viajeros que vayan a trasladar los productos en su equipaje personal a un tercer país o territorio tercero), una tienda libre de impuestos no podrá aceptar como justificante para una venta libre de impuestos una tarjeta de embarque que corresponda a un vuelo ya realizado.

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

4.- 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."

El artículo 5 de la Ley del impuesto 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.

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.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.”

De conformidad con lo anterior, las personas o entidades que desarrollen su actividad a través de una tienda libre de impuestos tendrán la consideración de empresarios o profesionales a los efectos de impuestos y las ventas de bienes por ellos efectuadas deberán ser calificadas como entregas de bienes que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

5.- Las entregas de bienes en tiendas libres de impuestos estarán sujetas al impuesto si los bienes vendidos son puestos a disposición del viajero en el territorio de aplicación del impuesto tal y como prevé el artículo 68.Uno 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.

(...):”.

Por otra parte, el artículo 21.2º, letra B), de la Ley 37/1992 establece que:

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

(...)

B) Las entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos cuando los adquirentes sean personas que salgan inmediatamente con destino a territorios terceros, así como las efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros.

(...):”.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 9.1, 2º, letra C), del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece que:

“1. Las exenciones relativas a las exportaciones o envíos fuera de la Comunidad quedarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos que se establecen a continuación:

(...)

2.º Entregas de bienes exportados o enviados por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste en los siguientes casos:

(...)

C) Entregas en las tiendas libres de impuestos.

La exención de estas entregas se condicionará a la inmediata salida del viajero, acreditada con el billete del transporte.”.

Por otra parte, el apartado quinto del Anexo del impuesto también hace referencia a las tiendas libres de impuestos cuando define los depósitos distintos de los aduaneros:

“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.

(...)

b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

(...)

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere esta letra b) no será aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.

Los titulares de los depósitos a que se refiere este precepto serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, con excepción de aquéllos a que se refiere la letra a) de esta disposición, independientemente de que puedan actuar

como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto.”.

Tal y como reiteradamente ha establecido este Centro directivo (por todas, la contestación a la consulta de 21 de octubre del 2015 y número V3212-15), una interpretación sistemática de los preceptos anteriores determina que dos son los requisitos necesarios para la aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entregas efectuadas en tiendas libres de impuestos.

Por una parte, las tiendas deberán de estar bajo control aduanero, lo que determina que tratándose de mercancías no comunitarias, será necesaria la vinculación de las mismas al régimen de depósito aduanero al que se refiere el artículo 24 de la Ley 37/1992, y, tratándose de mercancías comunitarias, será necesaria su vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero al que se refiere el apartado quinto del Anexo de mismo texto legal, antes reproducido.

Por otra parte, sin perjuicio del principio general de libertad de prueba, la prueba de la salida inmediata del viajero fuera del territorio de aplicación del Impuesto se efectuará normalmente mediante la presentación del billete de transporte que contendrá el nombre del viajero así como la fecha y número de vuelo, que será el medio de prueba utilizado para probar la exportación de los bienes en el caso de las ventas en tiendas libres de impuestos.

La tienda libre de impuestos debe conservar estos datos a disposición de las autoridades fiscales durante el período de prescripción del impuesto.

De acuerdo con todo lo anterior, debe concluirse que las entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos situadas en puertos y aeropuertos situados en el territorio de aplicación del impuesto estarán sujetas aunque exentas cuando se acredite que los bienes en cuestión saldrán inmediatamente fuera del territorio de la Comunidad, extremo que puede acreditarse bien mediante la exhibición el billete o pasaje en el que figure identificado el adquirente del bien y su destino inmediato a un puerto o aeropuerto situado en un territorio tercero o bien también por cualquier medio válido de prueba admitido en derecho.

Por el contrario, si el adquirente exhibiera un título de transporte con una fecha

de viaje anterior a aquella en que se está realizando la compra, la entrega de bienes no estará exenta del impuesto y quedará gravada con el Impuesto sobre el Valor Añadido en las condiciones señaladas.

Por último, debe recordarse que, de conformidad con el artículo 78 de la Ley 37/1992, en relación con los conceptos que deben formar parte de la base imponible del impuesto:

“Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.”.

6.- 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.