

Tratamiento del IVA en la venta de tabaco en establecimientos de hostelería mediante máquinas expendedoras

Gabinete de Estudios

1. Introducción

La presente nota se centra en la problemática jurídica que plantea la venta de tabaco, y, en particular, en aquellos supuestos en que dicha actividad se lleva a cabo mediante máquinas expendedoras instaladas en el interior de bares, restaurantes u otros locales de restauración.

Con carácter preliminar, resulta necesario delimitar el régimen jurídico aplicable a esta modalidad de venta, cuyo fundamento no es de naturaleza tributaria, sino que se enmarca en la normativa sectorial atribuida a la competencia del Comisionado para el Mercado de Tabacos, órgano encargado de la ordenación y control del canal de distribución con recargo.

En este marco, la comercialización de labores del tabaco en estos establecimientos exige, con carácter previo, la obtención de una autorización administrativa otorgada por dicho Comisionado, la cual puede ser solicitada tanto por personas físicas como jurídicas, siempre que reúnan los requisitos exigidos por la normativa reguladora.

Una vez concedida la autorización, existen dos modalidades de gestión en la venta de labores del tabaco: la gestión directa y la gestión delegada.

La primera se produce cuando el suministro se realiza directamente por el titular de la autorización o, en su caso, por familiares o empleados vinculados al negocio y autorizados expresamente para ello. Por su parte, en el modelo de gestión delegada -habitual en el suministro a través de máquinas expendedoras autorizadas-, la venta se lleva a cabo a través de dichas máquinas, con aprovisionamiento directo previo por parte del estanco, sin que intervengan personas o empresas intermediarias ajenas a la red de distribución oficial.

Tanto en la modalidad de gestión directa como en la delegada, la responsabilidad sobre la correcta instalación y funcionamiento de la máquina, incluido el dispositivo de control de acceso a menores, recae exclusivamente sobre el titular de la autorización. Asimismo, el traslado del tabaco desde la expendeduría hasta el punto de venta debe estar amparado por la correspondiente factura o "vendí", emitida por duplicado y sujeta a los plazos de conservación establecidos reglamentariamente.

Cabe mencionar también que el precio de venta al público de las labores del tabaco está intervenido, de modo que tanto las ventas efectuadas en el propio estanco como las realizadas a través de bares o restaurantes deben respetar escrupulosamente los precios oficiales publicados en el Boletín Oficial del Estado, constituyendo infracción sancionable cualquier

desviación. Además, en el caso específico de bares y restaurantes, el uso de máquinas expendedoras es obligatorio.

En relación con las llaves de las máquinas, estas deben permanecer en el local donde se desarrolla la actividad. No obstante, en los supuestos de gestión delegada, estas se encontrarán en la expendeduría asignada, estando el titular obligado a facilitarlas de manera inmediata en caso de actuación inspectora.

Este régimen está generando importantes disfunciones prácticas en su aplicación, con consecuencias notables tanto para los operadores jurídicos como para los obligados tributarios. Por ello, y sin perjuicio de los criterios que, en su caso, puedan establecer los diferentes Tribunales Superiores de Justicia, en la presente nota se aborda su análisis centrandó la atención en la doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos, cuyas interpretaciones resultan vinculantes para la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2. El criterio interpretativo de la Dirección General de Tributos

La venta de labores de tabaco mediante máquinas expendedoras bajo la modalidad de gestión delegada encuentra su regulación en el Real Decreto 1199/1999, de 9 de julio, por el que se desarrolla la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del mercado de tabacos y normativa tributaria, y se regula el estatuto concesional de la red de expendedurías de tabaco y timbre y, en particular, en el artículo 25, apartados cuatro y cinco, según redacción dada por el Real Decreto 748/2014, de 5 de septiembre, que modifica el citado Real Decreto 1199/1999.

Desde un plano práctico, cabe destacar que la Unión de Asociaciones de Estanqueros de España ha recogido en su sitio web¹ diversas aclaraciones sobre el régimen de gestión delegada, entre las cuales destacan dos preguntas frecuentes de particular trascendencia, tanto por su repercusión operativa como, sobre todo, por las implicaciones tributarias que han motivado la elaboración de un cuerpo doctrinal específico por parte de la Dirección General de Tributos:

- *La gestión delegada ¿permite la recogida, transporte, conteo y administración de la recaudación de la máquina expendedora?*

La recogida, transporte, conteo y administración de la recaudación pueden estar incluidas en el concepto de gestión de la máquina expendedora; todo ello sin perjuicio de que exista en todo caso una venta efectiva de las labores de tabaco por parte del expendedor al titular del punto de venta con recargo. Por las actividades de Gestión Delegada el expendedor no puede ni cobrar ni recibir ninguna retribución.

- *¿Cómo se articula el pago de las labores de tabaco entre el estanco y el PVR [Punto de Venta con Recargo]?*

¹ <https://union-estanqueros.com/te-quedes-con-la-duda-respuestas-tus-preguntas-sobre-gestion-delegada-y-terceros-productos/>

Debe existir en todo caso una venta efectiva de las labores de tabaco, no siendo admisible el mero pago a posteriori de comisiones por número de labores efectivamente vendidas en la máquina expendedora de tabaco.

Con base a lo anterior, y pese a que la responsabilidad sobre la instalación y funcionamiento de la máquina recae exclusivamente sobre el propio titular de la autorización, la Dirección General de Tributos ha venido interpretando que, desde la perspectiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, concurren dos operaciones diferenciadas²:

- Una primera entrega de labores de tabaco del expendedor (estanco) al punto de venta con recargo (bar, cafetería o quiosco), generalmente a favor de una persona física en el desarrollo de su actividad, y
- Una segunda entrega de labores de tabaco al consumidor final, realizada a través de la máquina expendedora.

Esta diferenciación no es baladí, y tiene importantes consecuencias.

I. – Desde la perspectiva del estanco, la Dirección General de Tributos sostiene que:

- i. Aquellos estancos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia por su actividad de comercio al por menor de tabaco, conforme a lo dispuesto en el apartado tres del artículo 154 de la Ley 37/1992, no pueden repercutir cantidad alguna en concepto de recargo de equivalencia con ocasión de las ventas de tabaco que efectúen, cualquiera que sea la condición del destinatario de dichas ventas; aunque sí repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del Impuesto sobre el Valor Añadido a la base imponible correspondiente a las ventas de tabaco.
- ii. Por el contrario, aquellos estancos que apliquen el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido por su actividad de comercio al por menor de tabaco, cuando vendan tabaco a establecimientos autorizados a la venta con recargo acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia por su comercialización, deberán repercutir tanto el Impuesto sobre el Valor Añadido como el recargo de equivalencia correspondiente sobre dichos establecimientos.

II. - Desde el enfoque correspondiente al punto de venta con recargo, la Dirección General de Tributos interpreta que la venta de tabaco realizada través de máquinas expendedoras constituye una actividad incluida en el régimen especial del recargo de equivalencia, configurándose como un sector diferenciado de actividad a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto de la actividad principal. Así, partiendo de dicha consideración:

- i. La venta de tabaco a través de máquinas expendedoras queda sujeta al régimen del recargo de equivalencia, constituyendo un sector diferenciado³ de actividad a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del de la actividad principal, que puede estar acogida al régimen general o al régimen simplificado.

² [V.G. la CV2706-17, de 23.10.2017](#)

³ [CV2149-19, de 13.08.2019](#)

- ii. Cada sector diferenciado deberá aplicar el régimen de deducción que le corresponda respecto de los bienes y servicios utilizados exclusivamente en cada uno de ellos.

3. La problemática existente y los criterios prácticos aplicados por la Administración tributaria

Como se ha expuesto, el estanco -ya opere en régimen de gestión directa o delegada- debe emitir en todo caso la correspondiente factura por la entrega de labores del tabaco al punto de venta autorizado, generando la trazabilidad exigida por la normativa sectorial. Dicha obligación de facturación conlleva, además, la inclusión de estas operaciones en la declaración informativa anual de operaciones con terceras personas (modelo 347), tanto por parte del estanco (proveedor) como del titular del establecimiento de hostelería (segundo canal).

A partir de la información recogida en estas declaraciones, y teniendo constancia de las imputaciones efectuadas por los estancos, distintas Dependencias Regionales de Gestión Tributaria han venido desarrollando campañas de comprobación centradas en bares y restaurantes, con el objetivo de (i) denegar la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas correspondientes a las facturas recibidas por la adquisición del tabaco y (ii) aplicar un porcentaje de deducción sobre las cuotas de IVA soportado calculado en función del volumen de operaciones que generan derecho a deducción sobre el volumen de operaciones total, según el régimen de sectores diferenciados.

Ello provoca, como por desgracia no resulta inusual, a regularizaciones marcadamente asimétricas. Así, aunque es cierto que bajo este criterio el contribuyente pudo haber deducido indebidamente determinadas cuotas de IVA soportado, no lo es menos que, en muchos supuestos, también se repercutieron -y, por tanto, ingresaron- cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones de venta de tabaco, a pesar de tratarse de entregas sujetas al régimen especial del recargo de equivalencia, en el que no procedería tal repercusión.

Esta doble desviación, sin embargo, rara vez se traduce en un ajuste completo por parte de la Administración tributaria, que, como es sabido, tiende a ejercer su facultad regularizadora en un solo sentido. Esta situación exigiría, desde una perspectiva del principio de buena Administración y regularización íntegra, -en el caso de haberse producido- acudir a una minoración de las cuotas indebidamente repercutidas, «compensando» la parte ya ingresada por el contribuyente con carácter previo en sus propias autoliquidaciones.

Esta problemática también proyecta efectos relevantes en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues tanto en la gestión directa como en la delegada, las cuotas de IVA repercutidas se integran en los rendimientos íntegros de la actividad. Al mismo tiempo, -y este aspecto reviste especial trascendencia en el contexto de este tipo de regularizaciones-, las cuotas de IVA soportadas no deducibles -por aplicación del régimen especial- deben considerarse necesariamente como mayor importe del coste de adquisición del producto, y, por

tanto, como gasto fiscalmente deducible a efectos de la determinación del rendimiento neto de la actividad en sede del IRPF⁴.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.

⁴ [CV3419-20, de 25.11.2020](#)