

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 11-07-2025**N.º CONSULTA VINCULANTE: V1310/2025****SUMARIO:**

Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco. Repercusión. Una entidad adquiere productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco a un distribuidor que ha introducido estos productos desde otros Estados miembros de la Unión Europea. Partiendo de la hipótesis de que esta entidad no es titular de depósito fiscal alguno, el distribuidor deberá repercutirle las cuotas del Impuesto. Las cuotas devengadas deben autoliquidarse e ingresarse por el distribuidor mediante la presentación del Modelo 573, regulado en la Orden HAC/86/2025, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 573 «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación» y el modelo A24 «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Solicitud de devolución por envíos dentro de la Unión Europea», se determina la forma y el procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el Registro territorial de los contribuyentes del art. 64 quinquies de la Ley II.EE. Esta empresa, que habrá soportado la repercusión jurídica del impuesto, podrá trasladar vía precio el importe del impuesto a sus clientes, pero no estará obligado a efectuar la repercusión en los términos regulados en los arts. 14 Ley II.EE y 18 Rgto II.EE.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante adquiere productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco a un distribuidor que ha introducido estos productos desde otros Estados miembros de la Unión Europea.

Cuestión planteada:

Se pregunta si en este supuesto se debe seguir repercutiendo el impuesto a los siguientes adquirentes o si, por el contrario, ya forma parte del precio y no debe ser objeto de posterior repercusión y liquidación.

Contestación:

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, ha sido modificada por la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias (BOE de 21 de diciembre). Con esta modificación, se ha introducido un nuevo Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco, en adelante el impuesto, que tiene la consideración de Impuesto Especial de Fabricación de acuerdo con el artículo 2.4 LIE.

El hecho imponible del impuesto se encuentra regulado en los artículos 5 y 64 bis LIE. Dispone el artículo 5 LIE:

“1. Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación, la importación o la entrada irregular de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Unión.

(...).”

Se completa dicha regulación con lo establecido en el artículo 64 bis LIE:

Síguenos en...

“Además de lo establecido en el artículo 5, estará sujeta al Impuesto la introducción en el ámbito territorial interno de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto desde el territorio de otros Estados miembros.

La circulación y tenencia de los productos objeto del impuesto, desde el lugar de entrada en el ámbito territorial interno hasta el lugar de recepción por su destinatario, deberá estar amparada mediante un documento mercantil que identifique correctamente la fecha del inicio de la expedición, al expedidor, al destinatario, así como la naturaleza y cantidad de la mercancía transportada.”.

El devengo se producirá conforme a lo establecido en el artículo 64 quáter:

“Además de lo establecido en el artículo 7 de esta ley, el impuesto se devengará en el supuesto de introducción en el ámbito territorial interno de los productos sujetos al impuesto, en el momento de la recepción por su destinatario en dicho ámbito territorial. No obstante, cuando dichos productos se introduzcan directamente en una fábrica o depósito fiscal, la introducción se efectuará en régimen suspensivo.”

Según el artículo 64 quinquies de la LIE:

“1. Además de lo establecido en el artículo 8 de esta ley, serán contribuyentes, en el supuesto de introducción de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial interno, los expedidores, salvo que dicha introducción sea con fines comerciales, en cuyo caso serán contribuyentes los destinatarios de los productos.

(...).”.

Por su parte, el artículo 14.1 LIE establece:

“Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas.”

Y el apartado 1 del artículo 18 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece:

“1. La repercusión deberá efectuarse mediante factura o documento análogo en la que los sujetos pasivos harán constar, separadamente del importe del producto o del servicio prestado, la cuantía de las cuotas repercutidas por impuestos especiales de fabricación, consignando el tipo impositivo aplicado. Esta obligación de consignación separada de la repercusión sólo será exigible cuando el devengo del impuesto se produzca con ocasión de la salida de fábrica o depósito fiscal de los productos gravados. En los demás casos la obligación de repercutir se cumplimentará mediante la inclusión en el documento de la expresión “Impuesto Especial incluido en el precio al tipo de...”

(...).”.

Del escrito de la consulta no se desprende que la consultante sea titular de depósito fiscal alguno, por consiguiente, el distribuidor deberá repercutir las cuotas del Impuesto a la consultante.

Las cuotas devengadas deben autoliquidarse e ingresarse por el distribuidor mediante la presentación del Modelo 573, regulado en la Orden HAC/86/2025, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 573 «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación» y el modelo A24 «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Solicitud de devolución por envíos dentro de la Unión Europea», se determina la forma y el procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el Registro territorial de los contribuyentes del artículo 64 quinquies de la Ley de Impuestos Especiales (BOE de 31 de enero).

La consultante, que habrá soportado la repercusión jurídica del impuesto, podrá trasladar vía precio el importe del impuesto a sus clientes, pero no estará obligado a efectuar la repercusión en los términos regulados en el artículo 14 de la LIE y 18 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.