

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 12 de diciembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 1278/2020

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco. *El robo con fuerza de mercancía no está sujeto.* El TEAC consideró conforme al artículo 6.1 de la Directiva 92/12, el devengo y nacimiento de la deuda liquidada con motivo de un robo con fuerza de mercancía, sufrido por el recurrente en un establecimiento de su titularidad con la consideración legal de depósito fiscal, sin perjuicio de reconocer que la salida del régimen suspensivo en que se encontraban las mercancías sustraídas ha sido consecuencia de un delito contra la propiedad. Una parte de las labores de tabaco sustraídas fue aprehendida por el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción de Osuna, en diligencias que terminaron con la condena del poseedor como autor de un delito de contrabando. La parte recurrente alega que el robo con fuerza debe ser tratado como un supuesto de no sujeción, al entender que se trata de una pérdida de los productos gravados por un caso fortuito y de fuerza mayor. Subsidiariamente, el recurrente solicitó que, en todo caso, tome en consideración que, en relación al tabaco aprehendido, corresponde atribuir al poseedor ilícito, condenando penalmente, la consideración de obligado tributario, de conformidad con el artículo 8.8 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. En cuanto al criterio de la Audiencia Nacional, a fecha de devengo se observa una incompleta transposición por el legislador español del artículo 6.1 de la Directiva 92/12/CE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, conforme al cual: "se considerará puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales: a) cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo". Esta incorrecta transposición queda probada por la redacción del artículo 5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dedicado a la definición del hecho imponible, a la fecha del devengo del impuesto liquidado a la entidad recurrente, al prescindir esta redacción de referencias a la entrada irregular del producto gravado, bien en el territorio de la Unión por violación de sus fronteras exteriores, bien en el ámbito estatal de aplicación del impuesto, propio de cada Estado miembro. Se considera jurídicamente improcedente pretender la aplicación directa del precepto comunitario a la entidad recurrente, que a estos efectos ostenta la posición de simple ciudadano particular sujeto de Derecho privado. Improcedencia derivada de la interdicción del denominado efecto directo vertical inverso o descendente, conforme al cual no son oponibles por el Estado incumplidor frente a sus ciudadanos los preceptos de una Directiva, que bien no hayan sido traducidos por omisión al ordenamiento interno, bien hayan sido indebidamente transpuestos, por contravención de la norma europea cometida en la fase de inserción al ordenamiento nacional. La defectuosa incorporación por omisión del texto comunitario al ordenamiento español es tan evidente que no podría ser corregida mediante la apelación al principio de interpretación conforme, del Derecho nacional en relación con el Derecho europeo, procediendo tanto la anulación del acuerdo del TEAC recurrido como la liquidación girada a la sociedad demandante en regularización del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco.

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL
Sala de lo Contencioso-Administrativo
SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0001278/2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01283/2020

Demandante: SURMEDITERRÁNEA DE SUMINISTROS S.L

Procurador: MARIA DEL PRADO PRIETO NAVARRO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

S E N T E N C I A Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. FELIPE FRESNEDA PLAZA

D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

Madrid, a 12 de diciembre de 2025.

ANTECEDENTES DE HECHO

Síguenos en...



PRIMERO.-La parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 24 de junio de 2020 que desestima la reclamación 00-6285-2017 formulada contra liquidación practicada por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal Tributaria en fecha 24 de octubre de 2017, acta de disconformidad A02-72837074, en regularización del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco, por importe de 683.336,18 euros.

SEGUNDO.-Admitido a trámite y una vez recibido el expediente administrativo, se emplazó a la parte actora a fin de que formalizara la demanda, en la cual interesó con fecha 16 de marzo de 2021 que se dictase en su día sentencia anulando y dejando sin efecto la resolución impugnada, así como la liquidación de que trae causa.

TERCERO.-Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara la demanda presentó escrito, en el que solicitó la desestimación del recurso, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.-Por providencia de fecha 16 de octubre de 2025, la Sala, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, estimando que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, procedió a exponerlos, concediendo a los interesados un plazo común de diez días para que formulasen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo.

QUINTO.-Se hizo señalamiento para votación y fallo el día 9 de diciembre de 2025.
Ha sido Ponente el Ilmo. Sr D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- ÁMBITO DE LA REVISIÓN JUDICIAL Y CUESTIÓN PLANTEADA. HECHOS PROBADOS.
Se demanda la nulidad de la liquidación practicada en regularización del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco, por importe de 683.336,18 euros, al entender que el devengo, y por tanto, el nacimiento de la deuda liquidada, se entendió producido con motivo del robo con fuerza de mercancía sufrido por el recurrente, que tuvo lugar los días 14 y 15 de abril de 2007 en un establecimiento de su titularidad sito en Parla, que tiene la consideración legal de depósito fiscal, con CAE ES00028T007.

Para la Administración, la sustracción de tabaco que se hallaba en el interior de la nave de la entidad recurrente da lugar al devengo del impuesto especial, sin perjuicio de reconocer que la salida del régimen suspensivo en que se encontraban ha sido consecuencia de un delito contra la propiedad. Recuerda que, conforme dispone el artículo 6.1 de la Directiva 92/12, se considera producida la puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales y, por tanto, el devengo, con motivo de cualquiera salida, incluso irregular, del régimen suspensivo.

Para la sociedad recurrente, por el contrario, el robo con fuerza debe ser tratado legalmente como un supuesto de no sujeción, como prevé el artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales en los casos de pérdida de los productos gravados por caso fortuito y fuerza mayor.

Subsidiariamente, dado que afirma que una parte de las labores de tabaco sustraídas (cajetillas de la marca American Gold Eagle) fue aprehendida por el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción de Osuna, en diligencias que terminaron con la condena del poseedor como autor de un delito de contrabando, en sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal Cuatro de Sevilla, solicita de la Sala: a) que considere, como hecho probado que el tabaco aprehendido en el curso del procedimiento penal forma parte de la partida sustraída en el robo con fuerza ocurrido en Parla. b) que tome en consideración la ulterior destrucción física de los efectos aprehendidos acordada por la autoridad judicial en el procedimiento penal, a los efectos de aplicar el artículo 6.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. c) que, en todo caso, tome en consideración que, en relación al tabaco aprehendido, corresponde atribuir al poseedor ilícito, condenando penalmente, la consideración de obligado tributario, de conformidad con el artículo 8.8 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre.

La Sala es consciente de que el Tribunal de Justicia de la Unión en su sentencia BATIG, de 13 de diciembre de 2007, dictada en el asunto C-374/06, ha declarado (considerando 29) lo siguiente: "Por otra parte, cuando, como sucede en el asunto principal, las labores de tabaco que circulan en suspensión de impuestos especiales son robadas, su robo constituye una salida irregular de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 6, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/12, de modo que el impuesto se devenga en el Estado miembro en el que tuvo lugar el robo, conforme al artículo 20, apartado 1, de la misma Directiva."; o lo que es lo mismo, de que el TJUE ha dado a entender que la sustracción ilícita no debe tratarse como un supuesto de fuerza mayor.

Con todo, consideró conveniente exponer a las partes litigantes la posible existencia de otros motivos susceptibles de fundar el recurso, y si bien en la providencia de fecha 16 de octubre de 2025 advirtió que no prejuzgaba el fallo definitivo, lo cierto es que, llegado el momento de fallar el recurso, el criterio de la Sala es que las razones de Derecho expuestas a las partes deben conducir a su estimación.

SEGUNDO.- CRITERIO Y VALORACIÓN DE LA SALA.

Es nuestro criterio y opinión que, conforme a un correcta técnica tributaria, debe atenderse a la redacción de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre vigente al tiempo del devengo del impuesto especial liquidado, por exigencias del principio de legalidad; asimismo, que es necesario no perder de vista las limitaciones que derivan de la aplicación de un impuesto comunitarizado, que obligan a que la adaptación armonizada de la imposición indirecta se haga de forma respetuosa con los principios del Derecho de la Unión.
A partir de ahí, tenemos que hacer las consideraciones que siguen.

Primera. El artículo 6.1 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, conforme al cual: "se considerará puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales: a) cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo," no había sido objeto de correcta transposición por el legislador español, a la fecha de devengo del impuesto liquidado a la recurrente, que tuvo lugar por el robo de mercancía en ocurrido los días 14 y 15 de abril del año 2017, en el depósito fiscal de labores del tabaco con CAE ES00028T007.

Segunda. La incorrecta transposición de la Directiva europea al ordenamiento interno español quedaría probada por la redacción del artículo 5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dedicado a la definición del hecho imponible, a la fecha del devengo del impuesto liquidado a la entidad recurrente, al presentar sus apartados 1 y 2 el tenor literal siguiente: "1. Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad ... Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación respecto de los productos que se encuentran en el ámbito territorial interno de cada uno de los impuestos". En esta redacción se prescinde de referencias a la entrada irregular del producto gravado, bien en el territorio de la Unión por violación de sus fronteras exteriores, bien en el ámbito estatal de aplicación del impuesto, propio de cada Estado miembro, al que remite el apartado 2.

Tercera. La correcta adecuación del ordenamiento interno español al Derecho de la Unión Europea habría tenido lugar ex post, con posterioridad al devengo del impuesto liquidado a la entidad recurrente, a raíz de la modificación del apartado 1 del artículo 5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales efectuada por el artículo 40.3 de la Ley 11/2023, de 8 de mayo, que ya dispone que "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", manteniendo para su correcta aplicación el apartado 2: "Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación respecto de los productos que se encuentran en el ámbito territorial interno de cada uno de los impuestos", con el fin de establecer con claridad que la entrada por abandono irregular del régimen suspensivo, inclusive dentro de la jurisdicción fiscal interna cada Estado, representa un caso de hecho imponible sujeto a los impuestos especiales, incluyendo el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. La referencia a la entrada irregular tiene sustantividad propia representa una innovación del contenido normativo dado, ampliando el hecho imponible a supuestos vedados hasta entonces, por impedirlo el carácter taxativo de los enunciados que definen los supuestos cuya realización origina el nacimiento de la deuda tributaria.

Cuarta. Aclarado que la transposición del artículo 6.1 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, al ordenamiento interno español ha operado conforme a la secuencia descrita, sería jurídicamente improcedente pretender la aplicación directa del precepto comunitario a la entidad recurrente, que a estos efectos ostenta la posición de simple ciudadano particular sujeto de Derecho privado.

Quinta. La improcedencia de que hablamos viene dada por la interdicción del denominado efecto directo vertical inverso o descendente, conforme al cual no son oponibles por el Estado incumplidor frente a sus ciudadanos los preceptos de una Directiva ---en este caso: el artículo 6.1 de la Directiva 92/12/CEE--- que bien no hayan sido traducidos por omisión al ordenamiento interno, bien hayan sido indebidamente transpuestos, por contravención de la norma europea cometida en la fase de inserción al ordenamiento nacional. La defectuosa incorporación por omisión del texto comunitario al ordenamiento español es tan evidente que no podría ser corregida mediante la apelación al principio de interpretación conforme, del Derecho nacional en relación con el Derecho europeo.

Las alegaciones efectuadas por la parte recurrente en respuesta a la tesis planteada por el Tribunal abundan en las consideraciones expuestas, por lo que basta que nos remitamos a su contenido, en aquello que completan y adicionan la razón de decidir que conduce a estimar el presente recurso, anulando tanto el acuerdo del TEAC recurrido como la liquidación girada a la sociedad demandante en regularización del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco.

TERCERO.- COSTAS PROCESALES.

Síguenos en...



De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y haciendo uso de los criterios habituales de la Sala, procede imponer el pago de las costas procesales de esta instancia, a la Administración recurrida hasta un máximo de 3.000 € por todos los conceptos.

FALLAMOS

QUE DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOSel recurso contencioso-administrativo 1278/2020 interpuesto por SURMEDITERRÁNEA DE SUMINISTROS S.L. , contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 24 de junio de 2020, que anulamos y dejamos sin efecto, como anulamos y dejamos sin efecto la liquidación practicada en regularización del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco, por importe de 683.336,18 euros, de que trae causa, reconociendo el derecho de la recurrente a obtener la restitución de las sumas pagadas en su cumplimiento.

Con imposición del pago de las costas procesales de esta instancia, a la Administración recurrida hasta un máximo de 3.000 € por todos los conceptos.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).