

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087541

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de septiembre de 2022

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 2069/2019

#### SUMARIO:

**II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. En general. Pérdida de productos. Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.** *Responsabilidad del depositario autorizado en la circulación en régimen suspensivo de circulación.* Señala la interesada que nos encontramos ante un supuesto de fuerza mayor que debe dar lugar a la no sujeción del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el art. 6 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE). Manifiesta al respecto que la liquidación girada es improcedente en tanto que los sucesos acontecidos son totalmente ajenos a su voluntad y le han impedido ejercer el control sobre unas mercancías que han desaparecido por actos de terceros. Expone que, ha sido víctima de una operación presuntamente delictiva de la que ni ha formado parte y en la que no ha intervenido de ningún modo por lo que procede la aplicación del supuesto de no sujeción contemplado en el art. 6.2 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE).

Pues bien, la fuerza mayor en el ámbito de los impuestos especiales requiere la concurrencia de una serie de circunstancias ajenas al operador anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por éste. El requisito de que dichas circunstancias deban ser ajenas no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico, sino que se refiere también a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste.

Asimismo, se ha de tener presente que en todo caso la no sujeción de los productos sometidos al ámbito objetivo del impuesto constituye una excepción a la regla general debiendo interpretarse los supuestos de fuerza mayor de forma estricta.

Pues bien, la regla general en los supuestos de robo de la mercancía es la exigencia del impuesto especial, dado que la sustracción en sí no determina la pérdida o destrucción irremediable de las mercancías dado que lo más probable en el caso de las labores del tabaco es que las mismas sean introducidas en el circuito económico de la Unión.

Así, el depositario es responsable, en principio, del conjunto de riesgos inherentes al régimen de circulación en régimen suspensivo de productos sujetos a los impuestos especiales. Además, dicha responsabilidad es objetiva y no se basa en la culpa probada o presunta del depositario, sino en su participación en una actividad económica.

Cuando, en el curso de la circulación de dichos productos, se cometa una irregularidad o infracción que implique el devengo de los impuestos especiales, incluso en caso de fraude, el depositario autorizado seguirá estando obligado al pago de los impuestos especiales.

En definitiva, se ha de considerar que el robo de una mercancía objeto de impuestos especiales no constituye un supuesto de fuerza mayor que de lugar a la aplicación de un supuesto de no sujeción. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 6.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68 y 150.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación dictado en fecha 5 de abril de 2019 por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el concepto Impuesto Especial las Labores del Tabaco, por importe de 1.352.440,06 euros.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 17/04/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 12/04/2019 contra el acuerdo de liquidación girado por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid de la AEAT, citado en el encabezamiento.

**Segundo.**

Consta en lo actuado que en fecha 3 de abril de 2012, se produjo la salida en régimen suspensivo de 980 cajas de tabaco (490.000 cajetillas) de la marca ..., del depósito fiscal ES...1N, titularidad de la entidad interesada.

A estos efectos se emitió por la propietaria de la mercancía, la entidad TW, S.L., declaración de exportación número ... en la que se indicaba como país de destino PAÍS\_1 y como aduana de salida .... Constaba asimismo, en la citada declaración como medio de transporte el camión matrícula ...

**Tercero.**

En fecha 4 de abril de 2012, se produjo la llegada de la mercancía al puerto de .... Con carácter previo a su despacho de exportación, se efectuó por parte del Servicio de Vigilancia Aduanera y por la Guardia Civil, la apertura e inspección del contenedor MSCU-..., en el que se encontraba la mercancía dispuesta para su exportación destino PAÍS\_1.

Realizada la apertura del contenedor se constató que de las 980 cajas de tabaco declaradas, solamente se encontraban en el mismo 126, lo que suponía un desvío irregular de 854 cajetillas de tabaco.

La Administración, entendiendo que los hechos descritos podían ser constitutivos de delito, procedió a la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal quien a su vez denunció los hechos ante el juzgado.

A la vista de lo anterior el Juzgado de Instrucción de Molina de Segura, de la ciudad de Murcia, incoó diligencias previas número 0000029/2013 e inició la investigación de los hechos.

**Cuarto.**

En fecha 31 de mayo de 2016, el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción número 6 de Molina de Segura dictó auto de continuación de procedimiento abreviado 0000029/2013 en el que, tras concretar que los hechos descritos podían ser constitutivos de delito de contrabando, delito contra la Hacienda Pública y delito de falsedad documental, e identificar a los presuntos responsables de los mismos, se señalaba lo siguiente:

"SEGUNDO.- El presente procedimiento también se ha dirigido contra el legal representante del depósito fiscal de Madrid, XZ S.A., Axy y Btz, si bien de la instrucción practicada no resultan indicios suficientes para atribuirle participación alguna en los hechos objeto de este procedimiento, pues a pesar de que durante la investigación se constató alguna irregularidad en la gestión de esta entidad, lo cierto es que más parece una víctima que un partícipe de los hechos, y sin perjuicio de la responsabilidad de orden administrativo le pueda acarrear las irregularidades detectadas por la fuerza instructora.

Por todo lo expuesto, procede acordar al mismo tiempo el SOBRESEIMIENTO PROVISIONAL Y PARCIAL de la presente causa respecto de XZ S.A. Axy y Btz, quedando sin efecto cualquier medida cautelar que contra ellos se hubiera acordado"

**Quinto.**

En fecha 27 de julio de 2018 se dictó por la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de Madrid de la AEAT, comunicación de inicio de actuaciones de comprobación en la que se indicaba lo siguiente:

"(...) se comunica el inicio de las actuaciones inspectoras referentes al ejercicio 2012 y por el siguiente concepto:

\* Impuesto sobre las Labores del Tabaco, actuación de carácter Parcial.

Las presentes actuaciones inspectoras tienen alcance PARCIAL, ya que tienen por objeto EXCLUSIVAMENTE la comprobación y, en su caso, regularización de las cuotas del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, relativas a la salida del depósito fiscal titularidad de XZ, SA, con Código de Actividad y Establecimiento (CAE) ES...1N, de 980 cajas de tabaco de la marca ... propiedad del GRUPO TW, SL, el día 03/4/2012, en régimen suspensivo y con destino a la exportación."

**Sexto.**

En fecha 19 de diciembre de 2018, se emitió por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, acta de disconformidad A02-...6 por el concepto "Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco", ejercicio 2012, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 1.042.947,50 euros  
Intereses de demora: 301.027,54 euros  
Total deuda a ingresar: 1.343.975,04 euros

A juicio de la Inspección, al haber quedado probado en las actuaciones llevadas a cabo por el Juzgado de Instrucción número 6 de Molina de Segura, el desvío irregular de 854 cajas de tabaco que circulaban en régimen suspensivo, procedía exigir el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, al reclamante en su condición de titular del depósito fiscal.

Consideraba a estos efectos que al no haberse ultimado régimen suspensivo, se había producido el devengo del impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, siendo el interesado sujeto pasivo contribuyente en su calidad de titular del depósito fiscal.

### **Séptimo.**

Evacuado el trámite de alegaciones, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales dictó, en fecha 5 de abril de 2019, el correspondiente acuerdo de liquidación en el que confirmaba en todos sus puntos la propuesta contenida en el acta.

### **Octavo.**

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso en fecha 12 de abril de 2019, la presente reclamación económico-administrativa, que fue registrada con número 00/02069/2019.

Realizada la puesta de manifiesto del expediente formuló la interesada sus alegaciones manifestando lo siguiente:

\* Se ha producido la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2012.

\* Procede aplicar los supuestos de no sujeción contemplados en el artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales puesto que nos encontramos ante una situación de fuerza mayor en la que la interesada ha sido víctima de una actividad delictiva en la que no ha participado.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si el acuerdo de liquidación dictado por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, citado en el encabezamiento, se encuentra ajustado a Derecho.

### **Tercero.**

Considera la interesada que en el caso que nos ocupa se ha producido la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria en relación con el ejercicio 2012.

Sostiene a estos efectos que las actuaciones inspectoras se iniciaron en abril de 2012, cuando se llevaron a cabo las actuaciones de comprobación por parte de los funcionarios integrantes de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado por lo que se ha de considerar que las mismas sobrepasaron el plazo de 12 meses al que se refiere el artículo 150 de la Ley General Tributaria, en su redacción vigente en el momento de los hechos.

Teniendo en cuenta lo anterior entiende la reclamante que se han de producir los efectos contemplados en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria y considerar que ni las actuaciones inspectoras ni la remisión del expediente al Ministerio Fiscal interrumpieron el plazo de prescripción del derecho a liquidar.

Al plazo de prescripción se refiere el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, señalando (en su redacción vigente en el momento de los hechos) lo siguiente:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.  
(...)"

Por su parte, el artículo 68 de la citada norma regula la interrupción de los plazos de prescripción, señalando lo que sigue (el subrayado es de este Tribunal):

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

(...)

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente.

7. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente."

Finalmente, el artículo 150 de la Ley General Tributaria, viene a regular el plazo de las actuaciones inspectoras señalando, en su redacción vigente en el momento de los hechos, lo siguiente:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones.

b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley.

5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento."

De la información obrante en el expediente resulta que en fecha 4 de abril de 2012, tras realizarse por parte de la Guardia Civil y Vigilancia Aduanera una actuación de control consistente en la apertura e inspección del contenedor MSCU-..., se constató la desaparición de 854 cajas de cigarrillos cuya salida se había producido del depósito fiscal de la interesada en régimen suspensivo.

Ante esta situación y considerando que los hechos podían ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, delito de contrabando y delito de falsedad documental, la Delegación Especial de Murcia de la AEAT presentó en fecha 1 de junio de 2012, denuncia ante el Ministerio Fiscal.

Posteriormente, en fecha 6 de junio el Ministerio Fiscal presentó, ante la jurisdicción penal competente, denuncia de los hechos referidos por considerar que los mismos podían ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

Finalmente, en fecha 31 de mayo de 2016 se dictó por el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción número 6 de Molina de Segura, Murcia, auto de continuación de procedimiento abreviado 0000029/2013, en el que se acordaba el sobreseimiento provisional del procedimiento respecto de la entidad reclamante.



Como se observa de los hechos relatados, la Administración a la vista de lo dispuesto en las diligencias levantadas por la Guardia Civil y el Servicio de Vigilancia Aduanera y de acuerdo con el informe emitido por el Servicio Jurídico que consta en el expediente, procedió directamente a presentar denuncia ante el Ministerio Fiscal sin que en ningún momento se produjera el inicio de un procedimiento inspector.

Siendo esto así, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria quedó interrumpida de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.1.b) de la Ley General Tributaria, por la presentación de la denuncia ante el Ministerio Fiscal, en fecha 1 de junio de 2012.

Consecuencia de lo anterior es que no quepa aplicar, en contra de lo señalado por la interesada, lo dispuesto en el artículo 150 de la citada norma, puesto que al no haberse iniciado un procedimiento inspector no puede haberse producido la superación del plazo de 12 meses previsto para la realización de las actuaciones de comprobación.

Se ha de señalar a estos efectos que las actuaciones realizadas por la Guardia Civil y el Servicio de Vigilancia Aduanera en el ejercicio de las funciones que le han sido encomendadas en ningún caso pueden considerarse como fecha de inicio de un procedimiento inspector, por lo que ni se ha incumplido el plazo al que se refiere el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria ni pueden producirse por ende, los efectos queridos por la interesada en relación con la falta de interrupción del plazo de prescripción por la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal.

Por otra parte, se ha de dejar constancia que de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 68, el plazo de prescripción se reanudó -como reconoce el acuerdo de liquidación impugnado- en fecha 31 de mayo de 2016, por lo que a partir de ese momento la Inspección disponía de cuatro años para efectuar la correspondiente liquidación.

Según se deriva del expediente, el inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar en fecha 25 de julio de 2018, concluyendo el 5 de abril de 2019, fecha en la que se notificó a la interesada el acuerdo de liquidación que ahora se impugna, por lo que es claro que las mismas fueron realizadas dentro del plazo de prescripción de cuatro años, respetando además el plazo máximo de duración del procedimiento inspector previsto en el artículo 150 de la Ley General Tributaria.

En definitiva, procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto al no apreciarse la prescripción alegada.

#### **Cuarto.**

En relación con el fondo del asunto, señala la reclamante que nos encontramos ante un supuesto de fuerza mayor que debe dar lugar a la no sujeción del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales.

Manifiesta al respecto la interesada que la liquidación girada es improcedente en tanto que los sucesos acontecidos son totalmente ajenos a su voluntad y le han impedido ejercer el control sobre unas mercancías que han desaparecido por actos de terceros.

A los supuestos de no sujeción se refiere el artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, General Tributaria, señalando lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

1. Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.

2. Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

3. La destrucción total o pérdida irremediable de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido, siempre que los productos se encuentren en régimen suspensivo. Se considerará que los productos han sido destruidos totalmente o han sufrido una pérdida irremediable cuando no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales y se demuestre a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se hayan producido o detectado."

Manifiesta la reclamante que, de acuerdo con lo dispuesto en el auto emitido por el juzgado de Instrucción, ha sido víctima de una operación presuntamente delictiva de la que ni ha formado parte y en la que no ha intervenido de ningún modo por lo que procede la aplicación del supuesto de no sujeción contemplado en el apartado 2 del precitado artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales.

Para la resolución de la cuestión planteada interesa determinar qué debe entenderse por fuerza mayor a los efectos de la normativa reguladora de impuestos especiales.

Es relevante a estos efectos lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) en sentencia Autoridade Tributária e Aduaneira, de 18 de diciembre de 2007, asunto C-314/2006, en la que se señala lo siguiente:

"Primera cuestión, relativa al concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12

21. Recuérdese que el ordenamiento jurídico comunitario no pretende, en principio, definir sus conceptos inspirándose en un ordenamiento jurídico nacional o en varios de ellos, si no se establece expresamente (véanse las sentencias de 14 de enero de 1982, Corman, 64/81, Rec. p. 13, apartado 8, de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros, C-296/95, Rec. p. I-1605, apartado 30, y de 22 de mayo de 2003, Comisión/Alemania, C-103/01, Rec. p. I-5369, apartado 33). En la medida en que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12 establece, en su tercera frase, que cada Estado miembro determinará las condiciones de concesión de las franquicias previstas en la primera frase de esa disposición, dicha referencia al Derecho nacional no afecta al contenido ni al alcance del concepto de «fuerza mayor» de la mencionada primera frase.

22. En efecto, según el cuarto considerando de la Directiva 92/12, para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior, el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros. En la medida en que el contenido del concepto de fuerza mayor es un factor que puede contribuir, en su caso, a determinar la exigibilidad del impuesto indirecto, dicho concepto tiene necesariamente un carácter autónomo y debe garantizarse la uniformidad de su interpretación en todos los Estados miembros.

23. Según jurisprudencia reiterada, referente a diversos ámbitos, como el de los reglamentos agrícolas o el de las normas sobre los plazos de recurso establecidas en el artículo 45 del Estatuto del Tribunal de Justicia, el concepto de fuerza mayor no se limita al de imposibilidad absoluta, sino que debe entenderse en el sentido de circunstancias ajenas al operador, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de diciembre de 1994, Bayer/Comisión, C-195/91 P, Rec. p. I-5619, apartado 31, y de 17 de octubre de 2002, Parras Medina, C-208/01, Rec. p. I-8955, apartado 19 y jurisprudencia citada).

24. De ello se deriva que, como ha precisado en otras ocasiones el Tribunal de Justicia, el concepto de fuerza mayor consta, además de un elemento objetivo, relativo a las circunstancias anormales y ajenas al interesado, de un elemento subjetivo relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin aceptar sacrificios excesivos (véanse, en este sentido, la sentencia Bayer/Comisión, antes citada, apartado 32, y el auto de 18 de enero de 2005, Zuazaga Meabe/OAMI, C-325/03 P, Rec. p. I-403, apartado 25).

25. No obstante, también es jurisprudencia reiterada que, dado que el concepto de fuerza mayor no posee un contenido idéntico en los diversos ámbitos de aplicación del Derecho comunitario, su significado debe determinarse en función del marco legal en el que esté destinado a producir efectos (véanse las sentencias de 13 de octubre de 1993, An Bord Bainne Co-operative y Compagnie Inter-Agra, C-124/92, Rec. p. I-5061, apartado 10, y de 29 de septiembre de 1998, First City Trading y otros, C-263/97, Rec. p. I-5537, apartado 41).

26. Por consiguiente, procede examinar si, en lo que respecta al concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, la estructura y la finalidad de esa Directiva exigen que se interpreten y se apliquen de modo particular los elementos constitutivos de la fuerza mayor tal y como resultan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en el apartado 23 de la presente sentencia.

27. A este respecto, de los considerandos primero y cuarto de la Directiva 92/12 se desprende que su finalidad es garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior para las mercancías que son objeto de impuestos especiales y, con este fin, establece un régimen general en el que el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros.

28. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/12, están sujetas a impuestos especiales la fabricación y la importación en el territorio de la Comunidad de los productos a que se refiere el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva, entre los cuales figuran los hidrocarburos. Dado que el hecho generador del impuesto especial es la producción o la importación en dicho territorio de los productos en cuestión, según el artículo 6, apartado 1, de la Directiva, ese impuesto sólo se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14, apartado 3, de la misma Directiva. Con arreglo al mencionado artículo 6, apartado 1, también se considera puesta a consumo cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo.

29. El artículo 14, apartado 3, de la Directiva 92/12 prevé que, sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 20, en caso de pérdidas distintas de las pérdidas contempladas en el apartado 1 de ese artículo, y en caso de pérdidas a las que no se hayan concedido las franquicias a que se refiere dicho apartado 1, el impuesto se percibirá con arreglo a los tipos vigentes en el Estado miembro de que se trate en el momento en que se hayan producido las

pérdidas, debidamente comprobadas por las autoridades competentes o, en su caso, en el momento de la comprobación de las mismas.

30. Al poner en relación el conjunto de las disposiciones mencionadas en los dos apartados anteriores de esta sentencia se desprende que sólo están sujetas a impuestos especiales la fabricación y la importación en el territorio de la Comunidad de los hidrocarburos y que, en principio, los impuestos especiales también se devengan en caso de diferencias y de pérdidas a las que las autoridades competentes no hayan concedido una franquicia. La franquicia prevista en el artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 para las pérdidas debidas a un caso de fuerza mayor constituye una excepción a esta regla general, que, en consecuencia, como destacó la Abogadía General en el punto 43 de sus conclusiones, debe interpretarse de forma restrictiva.

31. Por tanto, la interpretación del concepto de fuerza mayor mantenida por el Tribunal de Justicia en otros ámbitos del Derecho comunitario, recordada en el apartado 23 de la presente sentencia, ha de aplicarse también en el marco del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12. Así pues, un depositario autorizado sólo puede aspirar a beneficiarse de la franquicia establecida en dicha disposición si demuestra la existencia de circunstancias que le son ajenas, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada.

32. Como sostuvo la Comisión de las Comunidades Europeas, a este respecto debe considerarse, no obstante, que la aplicación de estos requisitos en el contexto del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 no debe llevar a imponer al depositario autorizado una responsabilidad absoluta por las pérdidas de productos que se encuentren en régimen suspensivo.

33. En particular, el requisito de que las circunstancias que rodeen tales pérdidas deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico. Debe interpretarse más bien que este requisito se refiere a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste (véase, en relación con este último aspecto, por analogía, la sentencia de 5 de febrero de 1987, Denkavit, 145/85, Rec. p. 565, apartado 16)."

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, la fuerza mayor en el ámbito de los impuestos especiales requiere la concurrencia de una serie de circunstancias ajenas al operador anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por éste. El requisito de que dichas circunstancias deban ser ajenas no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico, sino que se refiere también a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste.

Asimismo se ha de tener presente que en todo caso la no sujeción de los productos sometidos al ámbito objetivo del impuesto constituye una excepción a la regla general debiendo interpretarse los supuestos de fuerza mayor de forma estricta.

Sentado lo anterior procede analizar si en aquellos supuestos en los que se produce el robo o la sustracción de la mercancía puede considerarse que nos encontramos ante un supuesto de fuerza mayor.

Se ha de tener en cuenta que la regla general en los supuestos de robo de la mercancía es la exigencia del impuesto especial, dado que la sustracción en sí no determina la pérdida o destrucción irremediable de las mercancías dado que lo más probable en el caso de las labores del tabaco es que las mismas sean introducidas en el circuito económico de la Unión.

En este sentido se manifiesta el TJUE en su sentencia BATIG, de 13 de diciembre de 2007, dictada en el asunto C-374/06, en la que señala lo siguiente:

"29. 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.

(...)

49. Es cierto que los productos robados dan lugar, en cualquier caso, a la percepción del impuesto especial en el Estado miembro en el que se produjo la salida irregular del régimen suspensivo."

Este criterio es asimismo el fijado por este Tribunal en su resolución 00/03828/2005, de 1 de marzo de 2006, dictada en unificación de criterio, en la que se señala:

"En esta circunstancia, la Ley no contempla que las pérdidas ocurridas con posterioridad al devengo del impuesto pudieran determinar devolución alguna de las cuotas devengadas. La no sujeción prevista en el artículo sólo sería aplicable a labores del tabaco robadas en la medida en que se considere que éstas se han perdido por caso fortuito o fuerza mayor. Ahora bien, un robo de labores del tabaco no implica, per se, que las labores hayan resultado destruidas o inutilizadas sino, más bien, que su destino final será la comercialización y consumo, aunque ello se haga por canales irregulares. Por tanto, admitir la no sujeción en tales supuestos en los que la realidad de la



pérdida no está constatada equivaldría a dispensar del pago del impuesto respecto de labores del tabaco cuyo destino más probable es el de ser consumidas como tales.

En consecuencia, salvo en los casos en que se acredite fehacientemente que del robo de labores del tabaco se ha derivado su destrucción o inutilización o bien, la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo, esta Dirección General entiende que el robo no constituye una pérdida debida a caso fortuito o fuerza mayor en el sentido del transcrito artículo 6 de la Ley 38/1992".

A estos efectos de ha de tener en cuenta que, como señala el TJUE en diversas sentencias (vid. C-491/01, apdo 87, C-222/01, apdo 72, entre otras) el mercado de los cigarrillos es muy propenso al tráfico ilegal por lo que no puede dejar de percibirse el impuesto especial en los supuestos de robo o aceptarse la devolución de aquel en los casos de robo de precintas fiscales, puesto que ello favorecería las conductas fraudulentas de los operadores.

Se ha de tener en cuenta que de acuerdo con el tenor literal del artículo la aplicación de la no sujeción se producirá por la pérdida irremediable de la mercancía lo que requiere que la misma haya dejado de existir (p.ej derrame de hidrocarburos por fugas, etc), lo cual no puede apreciarse en el presente supuesto puesto que como ya se ha indicado la misma fue objeto de un robo con la intención de ser vendida de forma fraudulenta.

Como señala el TJUE en la ya citada sentencia BATIG, de 13 de diciembre de 2007:

"47. En efecto, en una situación como la del asunto principal, existe un riesgo considerable de que los productos robados sean vendidos en el Estado miembro que emitió las marcas fiscales. Al estar provistos de marcas fiscales de ese Estado, tales productos pueden ser introducidos sin dificultad en el mercado oficial de las labores de tabaco de dicho Estado.

48. Es cierto que los productos robados dan lugar, en cualquier caso, a la percepción del impuesto especial en el Estado miembro en el que se produjo la salida irregular del régimen suspensivo. Sin embargo, no puede descartarse todo riesgo de fraude en el supuesto de que el importe de los impuestos especiales en vigor en el Estado miembro que emitió las marcas fiscales sea más alto que el importe en vigor en el Estado miembro en el que se produjo la salida irregular del régimen suspensivo. En efecto, en ese supuesto, no puede descartarse que un operador deshonesto alegue el robo de su mercancía en el segundo Estado miembro, pague los impuestos especiales por un importe inferior al reembolso de las marcas fiscales obtenido del primer Estado miembro, y después venda finalmente esta mercancía, provista todavía de las citadas marcas, en el mercado de ese Estado.

49. En cualquier caso, más allá de los casos de fraude del operador económico que posee las mercancías, la circunstancia de que se haya pagado el impuesto especial en otro Estado miembro no tiene incidencia alguna en el riesgo de que las mercancías, una vez robadas, sean vendidas por el autor del robo en el mercado oficial del Estado miembro que emitió las marcas fiscales, privando de ese modo a ese Estado miembro de ingresos fiscales a los que tiene derecho."

Si bien la citada sentencia se refiere a la devolución del impuesto ya pagado por la incorporación a las cajetillas de tabaco de las marcas fiscales, las conclusiones extraídas por el TJUE resultan plenamente aplicables al caso que nos ocupa, en el que se trata de determinar si se ha de liquidar el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco en el caso de robo de las mercancías.

Como señala el Tribunal Europeo la probabilidad de la inclusión de las cajetillas de tabaco robadas en el mercado de la Unión es muy alta y debe dar lugar a la exigencia del impuesto.

Por otra parte el reconocimiento del derecho a la no sujeción al impuesto o a la devolución del mismo (en el supuesto en que el mismo ya estuviese pagado) en los supuestos de robo de la mercancía podría inducir a los operadores a la realización de operaciones fraudulentas.

En todo caso parece oportuno recordar que el depositario es responsable, en principio, del conjunto de riesgos inherentes al régimen de circulación en régimen suspensivo de productos sujetos a los impuestos especiales. Además, dicha responsabilidad es objetiva y no se basa en la culpa probada o presunta del depositario, sino en su participación en una actividad económica.

Cuando, en el curso de la circulación de dichos productos, se cometa una irregularidad o infracción que implique el devengo de los impuestos especiales, incluso en caso de fraude, el depositario autorizado seguirá estando obligado al pago de los impuestos especiales.

Señala a estos efectos la sentencia TanQuid Polska, de 24 de marzo de 2022, asunto C-711/20, lo siguiente:

"39. Con carácter preliminar, procede recordar que la Directiva 92/12 tiene por objeto establecer normas sobre la tenencia, la circulación y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, como los hidrocarburos contemplados en su artículo 3, apartado 1, y ello, en particular, según se desprende de su cuarto considerando, con el fin de garantizar que el devengo de los impuestos especiales sea idéntico en todos los Estados miembros. Esta armonización permite, en principio, evitar la doble imposición en las relaciones entre los Estados miembros (sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, apartado 44 y jurisprudencia citada).

40. El hecho imponible, en el sentido de la Directiva 92/12, consiste, con arreglo a su artículo 5, apartado 1, en la fabricación en el territorio de la Unión y en la importación en dicho territorio de los productos objeto de impuestos especiales (sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, apartado 46 y jurisprudencia citada).

41. En cambio, en virtud del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12, el impuesto se devengará, en particular, en el momento de la puesta a consumo de los productos objeto de impuestos especiales. A tenor del artículo 6, apartado 1, párrafo segundo, letra a), de esta Directiva, este concepto abarca igualmente cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo, que se define en el artículo 4, letra c), de dicha Directiva (sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, apartado 47 y jurisprudencia citada).

42. Este régimen se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido. En consecuencia, en lo que respecta a los productos sujetos a impuestos especiales, dicho régimen retrasa el devengo de los impuestos especiales hasta que se cumpla un supuesto de devengo como el descrito en el apartado anterior (véase, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, apartado 49 y jurisprudencia citada).

43. Pues bien, habida cuenta de la función central que el legislador de la Unión ha conferido al depositario en el marco del régimen suspensivo de conformidad con la Directiva 92/12, este es responsable, en principio, del conjunto de riesgos inherentes a ese régimen, en particular cuando, en el curso de la circulación de dichos productos, se cometa una irregularidad o infracción que implique el devengo de los impuestos especiales. Además, dicha responsabilidad es objetiva y no se basa en la culpa probada o presunta del depositario, sino en su participación en una actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, apartado 52 y jurisprudencia citada).

(...)

48. Cuando una irregularidad o una infracción que implique el devengo del impuesto haya sido cometida o constatada durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, incluso en caso de fraude, el depositario autorizado seguirá estando obligado al pago de los impuestos especiales (véase, en ese sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, apartado 52 y jurisprudencia citada)."

Finalmente, señalar que la jurisprudencia citada por la interesada, expresada en la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1993 (rec. 5076/1990), no es aplicable al presente supuesto por basarse en normativa anterior a la examinada, no pudiendo además realizarse una traslación de los hechos puesto que el caso citado la sustracción se realizó en el establecimiento de titularidad del demandante y no en el curso de una operación de transporte de mercancías en régimen suspensivo.

En definitiva, se ha de considerar que el robo de una mercancía objeto de impuestos especiales no constituye un supuesto de fuerza mayor que de lugar a la aplicación de un supuesto de no sujeción, por lo que procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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