

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089651

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de mayo de 2023

Sala 2.^a

R.G. 10343/2022

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de contrabando. Competencia para tramitar y resolver los expedientes sancionadores en materia de contrabando en relación con infracciones administrativas realizadas en el territorio de las Islas Canarias cuyo objeto sean labores del tabaco. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. El caso que nos ocupa se centra en determinar a quien corresponde la competencia para tramitar y resolver los expedientes sancionadores en materia de contrabando en relación con infracciones administrativas realizadas en el territorio de las Islas Canarias cuyo objeto sean labores del tabaco.

Manifiesta al respecto la Directora del Departamento de Aduanas de la AEAT que las labores del tabaco tienen la consideración de género estancado en todo el Territorio español, incluidas las Islas Canarias, por lo que la realización de las conductas típicas recogidas en la Ley Orgánica 12/1995 (Represión del Contrabando), deberá ser sancionada de acuerdo con lo previsto en la misma, correspondiendo las competencias sancionadoras a los órganos de la Administración Aduanera de la AEAT en los términos previstos en la citada norma.

Frente a ello el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias sostiene que atendiendo a la normativa citada por la AEAT en la resolución sancionadora impugnada (Orden de 21 de mayo de 2013 por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, y por la que se desarrolla la acreditación del requisito previsto en el art. 2.d) del Decreto 314/2011, de 24 de noviembre por el que se regula el régimen de las tiendas libres de impuestos a los efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco en Canarias y la repercusión en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco) la competencia para la imposición de sanciones en materia de contrabando le corresponde a la Agencia Tributaria Canaria.

Pues bien, el Tribunal fija criterio en el sentido de que las operaciones contempladas en el art. 2.2.b) de la Ley Orgánica 12/1995 (Represión del Contrabando), en relación con el art. 11.1 de la misma, realizadas en el territorio de en las Islas Canarias, y que tengan por objeto labores del tabaco, constituirán infracciones administrativas de contrabando cuando se realicen sin cumplir los requisitos regulados en la normativa de ámbito autonómico aprobada al efecto, esto es la Ley 1/2011 de Canarias (Impuesto sobre las Labores del Tabaco), así como su normativa de desarrollo; y en tales casos, al constituir tales acciones infracciones en materia de contrabando, la competencia para la persecución, represión y control de las mismas corresponde a "órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria", según el art. 13 de dicha Ley. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 12/1995 (Represión del Contrabando), arts. 1, 2, 11 y 13.

Ley 1/2011 de Canarias (Impuesto sobre las Labores del Tabaco), arts. 15 y 17.

Orden de 9 de mayo de 2011 de Canarias (Desarrollo de la Ley 1/2011 del Impuesto sobre las Labores del Tabaco), arts. 19, 32 y disp. trans. primera.

Decreto 314/2011 de Canarias (Régimen de las tiendas libres de impuestos a los efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y la repercusión en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco), art. 2.

Ley 13/1998 (Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria), art. 4.

RD 1649/1998 (Desarrollo del Título II de la Ley Orgánica 12/1995 de represión del contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando), art. 16.

Ley 58/2003 (LGT), art. 183.

Se ha visto el presente recurso interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, en fecha 31 de mayo de 2022, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número 35/02457/2021 interpuesta contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición seguido frente a la resolución sancionadora en materia de contrabando

dictada por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Canarias de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 29 de julio de 2019 se formalizó por la Guardia Civil, Compañía de Santa María de Guía, diligencia de aprehensión de 310 cajetillas de tabaco carentes de precintas fiscales del Gobierno Autónomo de Canarias por la supuesta comisión de una infracción administrativa de contrabando derivada de la tenencia de labores del tabaco con fines comerciales con incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa aplicable.

Segundo.

Sobre la base de lo anterior, en fecha 8 de octubre de 2020 se dictó por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Las Palmas de la AEAT acuerdo de inicio de expediente sancionador por la comisión de una infracción administrativa de contrabando. Dicho procedimiento concluyó con la emisión, en fecha 24 de marzo de 2021, del acuerdo de resolución por el que se consideraba a la interesada responsable de la comisión de una infracción administrativa de contrabando en grado grave.

Señalaba la citada resolución, en lo que aquí interesa, lo siguiente (el énfasis es del original):

"SEGUNDO. En cuanto a si la conducta del interesado puede ser constitutiva de infracción administrativa de contrabando, hay que estar a lo dispuesto por los artículos 2 y 11 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando (en redacción dada por la Ley Orgánica 34/2015, de 22 de diciembre).

En virtud del artículo 11 de la Ley Orgánica 12/1995, incurrirán en infracción administrativa de contrabando las personas físicas o jurídicas, y las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que lleven a cabo las acciones u omisiones tipificadas en los apartados 1 y 2 del artículo 2 de la citada Ley Orgánica, cuando el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas sea inferior a 150.000 euros o 50.000, respectivamente, o a , y no concurren las circunstancias previstas en los apartados 3 y 4 de dicho artículo.

*El apartado 2 b) del mencionado artículo tipifica la conducta consistente en realizar operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia, circulación de **géneros estancados o prohibidos**, incluyendo su producción o rehabilitación, sin cumplir los requisitos establecidos por las leyes.*

TERCERO. Ley 1/2011 de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias: Circulación de labores del tabaco artículo 15.2: "(...) 2. La circulación de labores del tabaco deberá estar amparada por los documentos reglamentarios establecidos por el Consejero de Economía y Hacienda que acrediten haberse satisfecho el impuesto o encontrarse en régimen suspensivo o al amparo de una exención."

Y Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias: Precintas de circulación: artículo 19.1).

*"1. Con independencia de los requisitos que hayan de cumplirse en materia técnico-sanitaria y de etiquetado y envasado, las labores del tabaco **consistentes en cigarrillos que circulen, fuera de régimen suspensivo, con un destino en las Islas Canarias, deberán contenerse en envases provistos de una precinta de circulación del Impuesto en las condiciones previstas en esta Orden.**"*

*Y Orden de 21 de mayo de 2013, por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011 anterior: Disposición final primera. Precintas de circulación: "**A partir de la entrada en vigor de esta Orden, no podrán comercializarse en establecimientos abiertos al público cajetillas de cigarrillos que, sin llevar precintas de circulación adheridas, hubiesen sido adquiridas por el titular del establecimiento con anterioridad al 15 de diciembre de 2011.**" Las adquiridas con posterioridad a esta fecha ya tenían obligatoriamente que llevar las precintas y no podían circular sin ellas. La entrada en vigor de esta Orden se produjo el día 28 de mayo de 2013."*

Tercero.

Disconforme con lo anterior la interesada interpuso recurso de reposición manifestando en síntesis que los cigarrillos incautados no estaban destinados a la venta sino a su destrucción al tratarse de tabaco caducado y que la valoración realizada no era conforme a Derecho.

La resolución del citado recurso tuvo lugar en fecha 13 de mayo de 2021 desestimando las pretensiones de la interesada.

Cuarto.

Nuevamente disconforme la administrada interpuso reclamación económico-administrativa que fue registrada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias con número 35/02457/2021. Realizada la puesta de manifiesto, formuló la administrada sus alegaciones, señalando, en síntesis, que la resolución impugnada vulneraba los principios de tipicidad y proporcionalidad que rigen en la aplicación del Derecho administrativo sancionador.

La resolución de la citada reclamación tuvo lugar en fecha 31 de mayo de 2022, estimando las pretensiones de la interesada.

Señalaba el texto de la citada resolución, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

"QUINTO.- En cuanto a la propia normativa de justificación competencial, la actuante hace unas referencias que dan lugar a confusión en la propia expresión de la Orden de cuyo incumplimiento habría derivado precisamente la consideración de la infracción. En efecto, la Orden que se cita de 2011 (modificada en 2013) no es una Orden del Ministerio correspondiente al órgano actuante como en principio podría suponerse y, es más, tampoco es una Orden de un Departamento Ministerial de la Administración del Estado sino que es una Orden de la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad del Gobierno de Canarias: " Orden de 21 de mayo de 2013, por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, y por la que se desarrolla la acreditación del requisito previsto en el artículo 2.d) del Decreto 314/2011, de 24 de noviembre, por el que se regula el régimen de las tiendas libres de impuestos a los efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y la repercusión en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco"

Pues bien, en cuanto al régimen de aplicación de la Orden Modificada (y en el propio expediente se hace referencia a la necesidad de la correspondiente comunicación a la Agencia Tributaria Canaria que el interesado debería haber realizado a efectos de la regularización de la situación de determinadas cajetillas) en el Artículo 32. Control de actividades y locales, se recoge que:

1. Las actuaciones de comprobación e investigación en el ámbito del Impuesto sobre Labores del Tabaco se llevarán a cabo por lo órganos de la Agencia Tributaria Canarias, de acuerdo con lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de la actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos."

2. Además, y con independencia de lo establecido en el apartado anterior, las actividades y locales de las fábricas y depósitos del Impuesto estarán sometidas a un control específico por lo órganos de la Agencia Tributaria en los términos establecidos en el artículo siguiente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado."

Entendía el Tribunal Regional que la normativa de justificación competencial citada por la AEAT daba lugar a confusión puesto que la misma atribuía a la Agencia Tributaria Canaria, la competencia para desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación en el ámbito del Impuesto sobre las Labores del Tabaco a la Agencia Tributaria Canaria.

Quinto.

Disconforme con la citada resolución, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 1 de septiembre de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

En su escrito de interposición el órgano Directivo manifiesta su oposición a la resolución dictada por el Tribunal Regional, por los siguientes motivos:

- La Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, es de aplicación en el territorio de las Islas Canarias en relación con aquellas conductas que supongan la tenencia, importación, exportación o comercialización o circulación de labores del tabaco sin cumplir los requisitos establecidos en las leyes aplicables.
- La competencia para la imposición de sanciones en materia de infracciones administrativas de contrabando llevadas a cabo en el territorio de las Islas Canarias le corresponde a los órganos de la Administración Aduanera de la AEAT en los términos señalados en la citada Ley Orgánica.

Teniendo en cuenta lo anterior solicita la Directora del Departamento de Aduanas que se unifique criterio en los siguientes términos:

"Las operaciones contempladas en el artículo 2.2.b) de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, en relación con el artículo 11.1 de la misma, realizadas en el territorio de en las Islas Canarias, y que tengan por objeto labores del tabaco, constituirán infracciones administrativas de contrabando cuando se realicen sin cumplir los requisitos regulados en la normativa de ámbito autonómico aprobada al efecto, esto es la ley 1/2011 de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, así como su normativa de desarrollo; y en tales casos, al constituir tales acciones infracciones en materia de contrabando, la competencia para la persecución, represión y control de las mismas corresponde a "órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria", según el artículo 13 de dicha Ley."

Sexto.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesada en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión que se ha de analizar en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es determinar a quien corresponde la competencia para tramitar y resolver los expedientes sancionadores en materia de contrabando en relación con infracciones administrativas realizadas en el territorio de las Islas Canarias cuyo objeto sean labores del tabaco.

Manifiesta al respecto la Directora del Departamento de Aduanas de la AEAT que las labores del tabaco tienen la consideración de género estancado en todo el Territorio español, incluidas las Islas Canarias, por lo que la realización de las conductas típicas recogidas en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, deberá ser sancionada de acuerdo con lo previsto en la misma, correspondiendo las competencias sancionadoras a los órganos de la Administración Aduanera de la AEAT en los términos previstos en la citada norma.

Frente a ello el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias sostiene que atendiendo a la normativa citada por la AEAT en la resolución sancionadora impugnada (Orden de 21 de mayo de 2013 por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, y por la que se desarrolla la acreditación del requisito previsto en el artículo 2.d) del Decreto 314/2011, de 24 de noviembre por el que se regula el régimen de las tiendas libres de impuestos a los efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco en Canarias y la repercusión en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco) la competencia para la imposición de sanciones en materia de contrabando le corresponde a la Agencia Tributaria Canaria.

Tal y como se ha hecho constar en los antecedentes de hecho, en el presente supuesto el acto recurrido ante el Tribunal Regional es la imposición de una sanción administrativa en materia de contrabando derivada de la tenencia con fines comerciales de labores del tabaco con incumplimiento de los requisitos previstos en las leyes.

La regulación de las infracciones administrativas de contrabando se contiene en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (en adelante Ley Orgánica de Represión del Contrabando) que se configura como una Ley especial que será de aplicación con preferencia a las leyes generales cuando se den los supuestos contemplados en la misma.

Dicha especialidad se reconoce en la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyo artículo 183, al regular el concepto y clases de infracciones tributarias señala que "las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica "

Partiendo de lo anterior procede analizar en primer lugar cuáles son las conductas cuya realización puede dar lugar a la imposición de una sanción administrativa en materia de contrabando. De acuerdo con el artículo 11 de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando:

"1. Incurrirán en infracción administrativa de contrabando las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que lleven a cabo las acciones u omisiones previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 2 de la presente Ley, de forma dolosa o con

cualquier grado de negligencia, cualquiera que sea el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos, cuando dichas conductas no constituyan delito.

(...)"

Por su parte, el referido artículo 2 de la Ley de Contrabando señala en su apartado 2 y en lo que aquí interesa, lo siguiente:

"Cometen delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 50.000 euros, los que realicen alguno de los siguientes hechos:

(...)

b) Realicen operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia, circulación de: Géneros estancados o prohibidos, incluyendo su producción o rehabilitación, sin cumplir los requisitos establecidos en las leyes."

Incurrirán, por tanto, en infracción administrativa de contrabando quienes realicen operaciones de tenencia de géneros estancados sin cumplir los requisitos previstos en las leyes.

La definición de qué se entiende por "género estancado" se contiene en la propia Ley Orgánica en cuyo artículo 1 se indica (el subrayado es de este Tribunal):

"A los efectos de la presente Ley se entenderá por:

(...)

11. "Géneros o efectos estancados": los artículos, productos o sustancias cuya producción, adquisición, distribución o cualquiera otra actividad concerniente a los mismos sea atribuida por ley al Estado con carácter de monopolio, así como las labores del tabaco y todos aquellos a los que por ley se otorgue dicha condición."

Como se observa, la Ley Orgánica de Represión del Contrabando otorga a las labores del tabaco el carácter de género estancado por lo que cualquier infracción que tenga por objeto las mencionadas labores quedará sujeta a la norma citada.

Se ha de hacer hincapié en el hecho de que la calificación de las labores del tabaco como género estancado se realiza por la ley de forma directa y no por considerarlas un producto sometido al monopolio del Estado. Lo anterior resulta relevante puesto que, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 4 de la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria, en las Islas Canarias no resulta de aplicación el régimen de monopolio (titularidad del Estado) en el comercio al por menor de labores de tabaco.

Es, por tanto, esta caracterización autónoma de las labores del tabaco como género estancado, la que determina que la Ley Orgánica de Represión del Contrabando resulte de aplicación a las infracciones cometidas en territorio canario y ello con independencia de la aplicación en el mismo del régimen de monopolio de comercialización.

Dicha conclusión ya se alcanzó, por este Tribunal, en resolución 00/03893/2002, de 3 de diciembre de 2003, dictada en unificación de criterio, en la que, tras analizar si las labores del tabaco tenían la consideración de género estancado en Canarias, se manifestaba lo siguiente:

"CUARTO.-Teniendo presente que la tan repetida Ley Orgánica 12/1995 de Represión del Contrabando establece en su artículo 1.6, como se ha dicho, el carácter de género estancado para la labor del tabaco y que, por otra parte, dicho Texto Legal no establece ninguna limitación territorial al atribuir a las labores del tabaco el carácter de género estancado, resulta consecuente concluir que dichas labores constituyen géneros estancados en las Islas Canarias. En este sentido se unifica criterio a los efectos de la aplicación de la Ley Orgánica 12/1995."

Por otra parte, este es asimismo, el criterio recogido por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias, entre otras, en sentencia de 26 de febrero de 2019, (rec.cas 2788/2017), en la que se indica lo que sigue (el subrayado es nuestro):

"Esta Sala se ha pronunciado con rotundidad sobre la idoneidad de las labores de tabaco, tanto al por mayor como al por menor, para integrar el objeto material del delito de contrabando, cuando su importación, tenencia o distribución se realice fuera de los cauces legalmente habilitados: STS 619/2016 de 12 de julio.

Todas las labores de tabaco -explica este precedente- mantienen su consideración de género estancado:

"Nuestro Código Penal no incluye en su redactado los delitos de contrabando, que se regulan a través de una ley penal especial, cual es la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando. La ley, como se indicaba en su exposición de motivos, vino a revisar la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de Julio para contemplar una serie de aspectos que el legislador consideró entonces ineludibles, de entre los que destaca que la nueva norma: 1) Actualizó el límite cuantitativo que permitía deslindar el delito, de la infracción administrativa; un importe que fue nuevamente reformado con ocasión de la redacción dada a la Ley de represión del contrabando por L.O. 6/2011, de 30 de junio y que constituye el actualmente vigente. 2) Incluyó como operaciones ilícitas las que se realizaran con especies de flora y fauna amenazadas de extinción, así como las relativas a los precursores de drogas. 3) Colmaba algunas lagunas de punición que se habían puesto de manifiesto en la ley de 1982 y 4) Adaptaba la normativa española no sólo a la situación derivada de la configuración de la Unión Europea como un mercado interior, sino -y se indicaba expresamente en la exposición de motivos- a la nueva situación producida tras la incorporación de la Comunidad Autónoma Canaria al territorio aduanero comunitario, no obstante no formar parte del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Novedad importante respecto de la legislación anterior, fue también la introducción de un título preliminar (integrado sólo por el artículo 1 de la Ley), en el que se fija la definición o interpretación auténtica de diferentes conceptos normativos que a la materia se refieren. En su redacción originaria, la Ley Orgánica 12/1995 (texto vigente cuando los hechos enjuiciados se perpetraron) contempló el concepto que aquí interesa y estableció que se entenderá por Géneros o efectos estancados: "Los artículos, productos o sustancias cuya producción, adquisición, distribución o cualquiera otra actividad concerniente a los mismos sea atribuida por ley al Estado con carácter de monopolio, así como las labores del tabaco y todos aquellos a los que por ley se otorgue dicha condición".

Debe observarse así que las labores de tabaco integran el concepto de género estancado por sí mismas, con independencia de cuál sea el territorio desde el que se aborde su importación y con independencia también del régimen monopolístico o libre al que pueda someterse su elaboración o comercio. De este modo, la exposición de motivos de la LO 12/1.995 de represión del contrabando, expresamente indicaba que " El impacto social, económico y recaudatorio del comercio ilegítimo de labores del tabaco obliga a intensificar la reacción jurídica frente a este ilícito. A tal fin, se considerarán géneros estancados, a efectos de la nueva Ley, las labores del tabaco, aunque se trate de mercancías comunitarias ".

Es cierto que la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea y la prohibición de monopolios establecida en los artículos 37 y 90 del Tratado de Roma, determinaron la promulgación de la vigente Ley 13/1998, de 4 de mayo de ordenación del mercado de tabaco y normativa tributaria, que la sentencia de instancia invoca, así como que en dicha ley se suprimió el carácter monopolístico de toda actividad industrial o comercial mayorista relativa al tabaco (sin importar su procedencia), manteniéndose únicamente el monopolio estatal para su venta al por menor. En todo caso, la liberación comercial que introdujo la reforma, no modificó la consideración de las labores de tabaco como género estancado; lo que se observa claramente de una conjunción de elementos, como son:

1. Las labores de tabaco , tal y como expresamente fija el precepto, tienen la consideración legal de género estancado, con independencia del régimen de comercialización libre o en monopolio al que estén sometidas. El legislador indica expresamente que además de los artículos o productos cuya fabricación o cualquier otra actividad esté sometida al régimen de monopolio, es género estancado -en todo caso- el tabaco (" así como " las labores de tabaco , dice la ley). Una redacción que se introdujo en el artículo 1.6 de la Ley de represión del contrabando de 1995, pero que se mantuvo en el artículo 1.11 con ocasión de su reforma operada por LO 6/2011 pese a haberse producido ya una liberalización de su comercialización al por mayor.

2. El propio legislador reflejó la no afectación de la liberación del mercado de tabaco a la legislación punitiva de nuestro país en materia de contrabando, introduciendo en la Disposición Final Tercera de la Ley 13/1.998, de ordenación del mercado de tabaco, que "La presente Ley no comportará por sí misma modificación alguna de lo establecido en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando ni de las actuales restricciones sanitarias en materia de publicidad y venta de tabacos ".

Tercero.

Sentado que las labores del tabaco tienen la consideración de género estancado en Canarias y que la realización de operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia, circulación de estos géneros sin cumplir los requisitos establecidos en las leyes supondrán la comisión de la infracción administrativa de contrabando de acuerdo tipificada en el artículo 2.2.b) de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando, procede analizar cuales son las exigencias legales a las que la norma insular somete las citadas operaciones.

A estos efectos se ha de tener en cuenta que en Canarias no resulta de aplicación el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco -impuesto estatal- regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, pero sí se exige un impuesto especial creado por la Comunidad Autónoma de Canarias regulado por Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto Especial de las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias (en

adelante, Ley 1/2011, de 21 de enero), que somete a tributación la fabricación e importación de labores del tabaco dentro del territorio de las islas Canarias, y cuyo desarrollo reglamentario se encuentra en la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 1/2011, de 21 de enero:

"1. Las labores del tabaco circularán en el territorio de las Islas Canarias, con cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan por el consejero de Economía y Hacienda, al amparo de alguno de los siguientes procedimientos:

- a) En régimen suspensivo entre fábricas o depósitos del impuesto.
- b) En régimen suspensivo, procedentes de una importación, con destino a una fábrica o depósito del impuesto.
- c) En régimen suspensivo desde una fábrica o depósito del impuesto con destino a la exportación o a un depósito aduanero suspensivo.
- d) Fuera del régimen suspensivo, en los demás casos.

2. La circulación de labores del tabaco deberá estar amparada por los documentos reglamentarios establecidos por el consejero de Economía y Hacienda que acrediten haberse satisfecho el impuesto o encontrarse en régimen suspensivo o al amparo de una exención."

Por su parte, el apartado 4 del artículo 17 de la citada norma, hace referencia a la obligación de utilizar marcas fiscales en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"Por el consejero de Economía y Hacienda se establecerán:

(...)

c) Los requisitos exigibles en la circulación de las labores del tabaco y, en particular, las condiciones de utilización del documento de acompañamiento en la citada circulación. Asimismo, podrá establecerse la obligación de utilizar determinadas marcas fiscales o de reconocimiento con fines fiscales"

En este sentido, la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, establece en su artículo 19 lo que sigue:

"1. Con independencia de los requisitos que hayan de cumplirse en materia técnico-sanitaria y de etiquetado y envasado, los cigarrillos y la picadura para liar que circulen, fuera de régimen suspensivo, con destino dentro del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, deberán contenerse en envases provistos de una precinta de circulación del Impuesto, en las condiciones previstas en esta Orden

Asimismo dicho deber resulta de aplicación a los cigarrillos y la picadura para liar destinados a la venta a viajeros que se trasladen por vía marítima o aérea fuera del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, tanto a bordo de embarcaciones o de aeronaves cuyos productos hayan sido entregados previamente por depósitos del impuesto autorizados exclusivamente para dichos suministros como por tiendas libres de impuestos situadas en puertos y aeropuertos.

2. Las precintas de circulación son documentos timbrados y numerados, sujetos a los modelos que figuran en el anexo de esta Orden, que se confeccionarán por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, y que deberán adherirse en el empaque que constituya unidad de envasado mínimo (cajetillas, en el caso de cigarrillos, y envases o recipientes unitarios que contengan picadura para liar) de forma que sean siempre visibles y permitan la identificación y verificación de la autenticidad de las mismas y que no puedan ser desprendidas antes de que el consumidor haga uso de la labor, situándose por debajo de la envoltura transparente o translúcida que, en su caso, rodee el empaque.

3. El suministro de precintas de circulación a las oficinas gestoras de la Agencia Tributaria Canaria se hará previa petición de las mismas, teniendo a su cargo dichas oficinas cuanto se relacione con los pedidos, entrega y custodia.

(...)." "

Asimismo, la disposición transitoria primera de la citada norma establece:

"Lo dispuesto en el artículo 19 de la presente Orden con relación a precintas de circulación se aplicará a partir del 15 de diciembre de 2011."

Adicionalmente, la disposición transitoria tercera señala:

"Los cigarrillos y la picadura para liar fabricados o importados en el territorio de la Unión Europea con anterioridad al 20 de mayo de 2019, cuyos envases no lleven adheridas las precintas fiscales conforme a los modelos que figuran en el anexo de esta Orden y que incorporan las medidas de seguridad previstas por la normativa de la Unión Europea relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco y los productos relacionados, podrán seguir en circulación hasta el 20 de mayo de 2020 en las mismas condiciones que podían hacerlo con anterioridad al 20 de mayo de 2019."

Finalmente, la Orden de 21 de mayo de 2013, de la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad, por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, y por la que se desarrolla la acreditación del requisito previsto en el artículo 2.d) del Decreto 314/2011, de 24 de noviembre, por el que se regula el régimen de las tiendas libres de impuestos a los efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y la repercusión en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, establece en su disposición final primera lo siguiente:

"A partir de la entrada en vigor de esta Orden, no podrán comercializarse en establecimientos abiertos al público cajetillas de cigarrillos que, sin llevar precintas de circulación adheridas, hubiesen sido adquiridas por el titular del establecimiento con anterioridad al 15 de diciembre de 2011."

De lo dispuesto anteriormente resulta que los cigarrillos y la picadura para liar que circulen, fuera de régimen suspensivo, con destino dentro del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, deberán contenerse en envases provistos de marcas fiscales, desde la entrada en vigor de la Orden de 21 de mayo de 2013 (que tuvo lugar el 28 de mayo de ese mismo año). En consecuencia, el incumplimiento de este requisito conllevará, si se realiza alguna de las conductas tipificadas en la Ley Orgánica de Represión del Contrabando, la imposición de una sanción por la comisión de una infracción administrativa de contrabando y ello aún cuando las cajetillas se hubieran adquirido con anterioridad al 15 de diciembre de 2011.

Por tanto y de acuerdo con lo expresado, el examen del cumplimiento de los requisitos legales a los que se somete la tenencia, circulación, importación, exportación y comercialización de labores del tabaco en las Islas Canarias deberá realizarse a la luz de las normas dictadas por la Comunidad Autónoma Canaria.

Es, por tanto, en este sentido, y no en el relativo al orden competencial, que la resolución impugnada ante el Tribunal Regional cita las normas dictadas por la Comunidad Autónoma Canaria. Es decir, no se prevale la Agencia Tributaria de una norma autonómica para justificar su competencia sancionadora, sino que simplemente, cita la misma a efectos de analizar si se han incumplido los requisitos establecidos en las leyes, en este caso, en las leyes Canarias.

Dicho en otros términos, no es que, como señala el Tribunal Regional en la resolución impugnada, la AEAT justifique su competencia en las normas insulares, sino que es el incumplimiento de los requisitos establecidos en aquellas lo que da lugar a la exigencia de responsabilidad por la comisión de una infracción administrativa de contrabando. No es posible citar aquí, una norma dictada por la Administración del Estado, puesto que como es sabido en Canarias resulta de aplicación un régimen fiscal diferenciado (el denominado Régimen Económico Fiscal de Canarias) que implica que no resulte de aplicación el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco contenido en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Por otra parte, se ha de poner de manifiesto, que el artículo 32 de la Orden de 9 de mayo de 2011, de la Consejería de Economía y Hacienda, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, citado por el Tribunal Regional para justificar la competencia de la Agencia Tributaria Canaria, no hace referencia en ningún momento -como no podía ser de otra forma-, a la competencia para conocer de las infracciones administrativas de contrabando, sino que por el contrario se refiere a las actuaciones de investigación y comprobación en el ámbito del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, actuaciones que se registrarán, además, por lo dispuesto en las leyes tributarias estatales.

En definitiva y en contra de lo señalado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, se ha de afirmar que la competencia para la imposición de sanciones en materia de contrabando le corresponde a la Agencia Tributaria Estatal y no a la Agencia Tributaria Canaria, por más que sea el incumplimiento de las normas insulares lo que da lugar a la tramitación del expediente sancionador.

Y es que, como ya se ha indicado las labores del tabaco ostentan en Canarias el carácter de género estancado y el incumplimiento de los requisitos establecidos en las leyes -en este caso las dictadas por el Parlamento Canario- dará lugar, si se cumplen las conductas tipificadas en la Ley Orgánica de Represión del Contrabando a la tramitación del correspondiente procedimiento sancionador y a la imposición de una sanción,

correspondiendo la competencia para ello a los órganos que la tengan atribuida de acuerdo con lo establecido en la citada norma especial.

Señala a estos efectos el artículo 13 de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando, lo siguiente:

"1. Serán competentes para conocer de las infracciones de contrabando los órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la forma en que se disponga reglamentariamente.

(...)"

Dicha disposición reglamentaria se contiene en el artículo 16 del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando, que al respecto señala:

"1. Competencia para acordar e imponer sanciones consistentes en multa. Son órganos competentes para acordar e imponer las sanciones consistentes en multa, decretar el comiso de los bienes, efectos e instrumentos intervenidos y, en su caso, ordenar la enajenación anticipada de los mismos, los Administradores de Aduanas e Impuestos Especiales, los Interventores de Territorio Franco, los Jefes de Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales y el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2. Competencia para acordar el cierre de establecimientos. Es competente para acordar el cierre de establecimientos por infracciones administrativas de contrabando relacionadas con las labores del tabaco, el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3. Competencia para iniciar e instruir el procedimiento sancionador. Son competentes para iniciar e instruir el procedimiento sancionador, por las infracciones administrativas de contrabando, las Secciones de contrabando de las Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales de la provincia en la que se haya descubierto la infracción o, en su caso, de las Intervenciones de Territorio Franco, o la Sección de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las provincias en las que no exista Administración de Aduanas.

4. La competencia territorial se determinará en función de la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora."

Cuarto.

A la vista de lo anterior se ha de concluir lo siguiente:

- Las labores del tabaco tienen la consideración de género estancado en las Islas Canarias.
- No es de aplicación en las Islas Canarias el monopolio de comercialización atribuido al Estado.
- Los requisitos cuyo cumplimiento se ha de observar son los establecidos en la normativa insular lo cual justifica que se cite dicha normativa en la tramitación de los expedientes sancionadores en materia de contrabando.
- La competencia para la tramitación de los expedientes sancionadores y la imposición de las correspondientes sanciones le corresponde a los órganos de la Administración Aduanera de la AEAT de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica de Represión del contrabando.

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES** de la AEAT.

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

"Las operaciones contempladas en el artículo 2.2.b) de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, en relación con el artículo 11.1 de la misma, realizadas en el territorio de en las Islas Canarias, y que tengan por objeto labores del tabaco, constituirán infracciones administrativas de contrabando cuando se realicen sin cumplir los requisitos regulados en la normativa de ámbito autonómico aprobada al efecto, esto es la ley 1/2011 de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, así como su normativa de desarrollo; y en tales casos, al constituir tales acciones infracciones en materia de

contrabando, la competencia para la persecución, represión y control de las mismas corresponde a "órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria", según el artículo 13 de dicha Ley."

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas