

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092110

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de diciembre de 2023

Sala 2.^a

R.G. 3864/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de contrabando. En el acta levantada por los agentes de la Guardia Civil, se recoge que tras una inspección administrativa en materia de Tabacos, se localizan 3.088 cajetillas de tabaco y 45 bolsas de tabaco de picadura a la venta al público, que la tienda no tiene autorización del Comisionado del Mercado de Tabacos para la venta y el propietario no puede justificar fehacientemente el origen de las labores de tabaco no mostrando en ningún momento tickets o facturas, por lo que se aprehenden y se precintan en siete cajas las labores del tabaco localizadas por una supuesta infracción de Contrabando de la Ley Orgánica 12/1995 (NFL002338) (Represión del Contrabando).

Si bien el acta no señala si el tabaco incautado tiene o no las precintas reglamentarias, consta en el expediente una diligencia de constancia de hechos firmada por una actuaria de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid que, personada en las instalaciones, procede a recontar el tabaco incautado así como a comprobar la presencia o ausencia de precintas reglamentarias, obteniendo como resultado de estas últimas actuaciones que todas las cajetillas de tabaco poseen la precinta fiscal reglamentaria, habiéndose comprobado su autenticidad con dispositivo luminoso.

Se trata por lo tanto de analizar si analizar si la tenencia, con fines comerciales, de labores de tabaco nacional adquirido en un estanco y que cuenta con las correspondientes precintas puede ser considerado infracción administrativa de contrabando.

En el caso que nos ocupa, el requisito que se considera incumplido no es otro que la falta de la autorización de la Delegación del Gobierno en el Monopolio de Tabacos para vender al por menor con recargo, labores de tabaco. Debe hacerse notar que no se observa ningún otro incumplimiento legal ya que al haberse adquirido el tabaco en una expendedoría oficial -hecho no discutido- se garantiza que se han satisfecho los Impuestos Especiales y el IVA y que, además, la fabricación y comercialización se ha efectuado de acuerdo con las especificaciones establecidas por el organismo regulador al efecto, esto es, el Comisionado para el Mercado de Tabacos.

Pues bien, respecto a este incumplimiento, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en el sentido de que la tenencia de labores del tabaco con precintas y adquiridas en estanco, para su venta al por menor sin autorización, no constituye infracción administrativa de contrabando. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RD 1649/1998 (Desarrolla infracciones administrativas de contrabando), art. 2.

Ley 28/2005 (Medidas sanitarias frente al tabaquismo y reguladora de la venta, el suministro, el consumo y la publicidad de los productos del tabaco), art. 19.

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), art. 26.

Código Civil, art. 1.

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 la resolución dictada el 16 de marzo de 2017 por la Delegada Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo por el que se declara a la entidad reclamante responsable de la comisión de una infracción administrativa de contrabando muy grave.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 29 de octubre de 2013, en el establecimiento "...", sito en el Centro Comercial ... de MUNICIPIO_1, del que es titular la entidad reclamante, XZ S.L., se descubrieron e intervinieron por la Guardia Civil, diversos géneros estancados. En concreto, se produjo la aprehensión de un total de 3.088 cajetillas de tabaco de varias

marcas y 45 bolsas de picadura de tabaco por carecer de la documentación exigida reglamentariamente y que acredite la legal tenencia y circulación de la mercancía objeto de los Impuestos Especiales con carácter comercial. Levantada el acta correspondiente e intervenida la mercancía, el 25 de abril de 2016 se dictó acuerdo de inicio por parte de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid, expediente por infracción administrativa de contrabando número ..., valorándose la mercancía en un total de 13.535,35 euros, según lo previsto en el artículo 10 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.

Segundo.

En fecha 1 de septiembre de 2016 se dictó acuerdo de resolución declarando a la reclamante responsable de la comisión de una infracción administrativa de contrabando muy grave e imponiéndole una sanción consistente en multa pecuniaria de 37.222,21 euros, comiso del género aprehendido y cierre del establecimiento por un período de 271 días.

La notificación del acuerdo tuvo lugar el mismo 1 de septiembre de 2016.

Tercero.-

Disconforme con el acuerdo anterior, el 4 de octubre de 2016, la entidad presentó recurso de reposición que fue desestimado por acuerdo de la Delegada Especial de la AEAT, de fecha 16 de marzo de 2017.

La notificación de la resolución tuvo lugar el 28 de marzo de 2017.

Cuarto.

Contra la resolución anterior la reclamante interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que declinó su competencia el 24 de junio de 2020, acordando su remisión a este Tribunal Económico Administrativo Central.

Quinto

La presente reclamación económico-administrativa tuvo entrada en este Tribunal Económico Administrativo Central el 12 de agosto de 2020 y fue registrada con número R.G. 3864/2020.

En el escrito de interposición, el reclamante alega:

- Inexistencia de infracción administrativa de contrabando por haber sido adquirido el tabaco incautado en un estanco.

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:

La adecuación a Derecho de la resolución del recurso de reposición citado en el encabezamiento.

En primer lugar corresponde examinar si concurre el tipo objetivo de la infracción administrativa de contrabando.

Tercero.

De acuerdo con el artículo 11 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, 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 tipificadas en los apartados 1 y 2 del artículo 2 de la presente Ley, cuando el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea inferior a 150.000 o 50.000 euros, respectivamente, o a 15.000 euros si se trata de labores de tabaco, y no concurren las circunstancias previstas en los apartados 3 y 4 de dicho artículo.

En el supuesto previsto en el artículo 2.1.c) de esta Ley, se presumirá que las mercancías en tránsito se han destinado al consumo cuando no se presenten las mercancías intactas en la oficina de aduanas de destino o no se hayan respetado las medidas de identificación y control tomadas por las autoridades aduaneras, salvo prueba en contrario.

2. Las infracciones administrativas de contrabando previstas en el apartado anterior de este artículo se clasifican en leves, graves y muy graves, según el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas, conforme a las cuantías siguientes:

a) Leves: inferior a 37.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el artículo 2.2 de la presente Ley, inferior a 6.000 euros, salvo cuando se trate de labores de tabaco que será inferior a 1.000 euros.

b) Graves: entre los importes, ambos incluidos, de 37.500 euros a 112.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el artículo 2.2 de la presente Ley, de 6.000 euros a 18.000 euros, salvo cuando se trate de labores de tabaco que será de 1.000 euros a 6.000 euros.

c) Muy graves: superior a 112.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el artículo 2.2 de la presente Ley, superior a 18.000 euros, salvo que se trate de labores de tabaco que será superior a 6.000 euros.

(...)"

Por su parte, el artículo 2.2.b) de esta Ley al que se remite el anterior precepto señala:

"2. Cometén 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."

Asimismo, el Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el título II de la Ley Orgánica 12/1995, sobre represión del contrabando, en lo relativo a las infracciones administrativas de contrabando, recoge en el apartado 1 de su artículo 2 la tipificación de estas infracciones, estableciendo la letra d) lo siguiente:

"1. Incurrirán en infracción administrativa de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea inferior a 3.000.000 de pesetas (18.030,36 euros), o tratándose de labores del tabaco sea inferior a 1.000.000 de pesetas (6.010,12 euros) y no concorra alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 a) del artículo 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre de Represión del Contrabando, los que:

(...)

d) Realicen operaciones de importación, exportación, producción, comercio, tenencia, circulación o rehabilitación de géneros estancados o prohibidos, sin cumplir los requisitos establecidos por las leyes.

(...)"

Cuarto.

En el acta levantada por los agentes de la Guardia Civil en fecha 29 de octubre de 2013, se recoge que tras una inspección administrativa en materia de Tabacos realizada en la tienda de ... XZ de MUNICIPIO_1, se localizan 3.088 cajetillas de tabaco y 45 bolsas de tabaco de picadura a la venta al público, que la tienda no tiene autorización del Comisionado del Mercado de Tabacos para la venta y el propietario no puede justificar fehacientemente el origen de las labores de tabaco no mostrando en ningún momento tickets o facturas, por lo que se aprehenden y se precintan en siete cajas las labores del tabaco localizadas por una supuesta infracción de Contrabando de la Ley 12/1995.

Si bien el acta no señala si el tabaco incautado tiene o no las precintas reglamentarias, consta en el expediente una diligencia de constancia de hechos de fecha 11 de junio de 2015 firmada por una actuario de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid que, personada en las instalaciones de TW, procede a recontar el tabaco incautado así como a comprobar la presencia o ausencia de precintas reglamentarias,

obteniendo como resultado de estas últimas actuaciones que todas las cajetillas de tabaco poseen la precinta fiscal reglamentaria, habiéndose comprobado su autenticidad con dispositivo luminoso. Por su parte se hace constar que no ocurre lo mismo con los paquetes de picadura pues los mismos salen al mercado sin precinta.

Corresponde también puntualizar que si bien en el momento de la incautación del tabaco las empleadas del local con quien se entienden las actuaciones no aportan documentación alguna relativa a la legal adquisición del mismo, con ocasión de las alegaciones realizadas en el seno del expediente de contrabando, el titular del establecimiento manifiesta que el tabaco fue adquirido a un establecimiento autorizado y acompaña a sus alegaciones dos facturas de compra expedidas por una expendeduría de tabacos que acreditan la licitud de la procedencia de dichas compras.

Explica que la compra la hace a la vista de que se iba a encarecer el tabaco y teniendo la intención de tramitar y obtener autorización para diferentes centros de venta optó por adelantar la compra. A estos efectos también aporta al expediente las autorizaciones administrativas para la venta de tabaco expedidas por el Comisionado para el Mercado de Tabacos a nombre de la entidad **XZ** en otras localizaciones diferentes del local donde se produjo la incautación.

Otra de las cuestiones alegadas por el reclamante con ocasión de la tramitación del expediente de contrabando es que ya ha sido sancionado por los mismos hechos por la Comunidad de Madrid con una sanción de 3.501 euros, por la comisión de una infracción administrativa prevista en el artículo 19.3.q) de la Ley 28/2005, de 26 de diciembre, de medidas sanitarias frente al tabaquismo y reguladora de la venta, el suministro, el consumo y la publicidad de los productos del tabaco. A estos efectos aporta la Resolución de la Directora-Gerente de la Agencia Antidroga de la Consejería de Sanidad de la Comunidad de Madrid por la que se resuelve el recurso de reposición presentado contra la Resolución sancionadora.

Ante tales alegaciones, así responde la Administración en la resolución sancionadora:

"(...) En el caso que nos ocupa, la mercantil XZ SL no tenía autorización para la venta con recargo en el lugar de los hechos (local ... CC ...). Ha aportado tres autorizaciones del Comisionado para la venta con recargo: una en DOMICILIO_1 de MUNICIPIO_2 (fecha 29 de julio de 2005, válida por tres años), otra para el mismo lugar (fecha 10 de diciembre de 2013) y una tercera en DOMICILIO_2 de MUNICIPIO_2 (fecha 21 de febrero de 2014). Ninguna de estas autorizaciones ampara como punto de venta con recargo el lugar de los hechos, sus periodos de validez tampoco cubren la fecha de los hechos, no ha aportado autorización alguna del Comisionado en virtud de la cual se le permitiese el almacenamiento fuera del punto de venta con recargo autorizado. Igualmente ha aportado dos supuestos documentos de compra a la expendeduría (...), sita en DOMICILIO_3 de MUNICIPIO_2, con fechas 23 de octubre de 2013 y 24 de septiembre de 2013. Esta última expendeduría (...) no es ninguna de las asignadas -a petición del interesado- por el Comisionado (MUNICIPIO_2 -(...) y MUNICIPIO_2 -(...), ni podría serlo en ningún caso tanto por la distancia desde la expendeduría MUNICIPIO_2 -(...) (DISTRITO_1) hasta los puntos de venta con recargo (Distrito de DISTRITO_2), como al lugar de la intervención de las labores situado en otro municipio (MUNICIPIO_1) distinto de MUNICIPIO_2, no siendo ni tan siquiera poblaciones limítrofes. A mayor abundamiento, uno de los documentos de compra (cuya validez esta Sección de Contrabando no entra a conocer, limitándose a considerarla como declaración del interesado), incumple la regla validez de los 15 días de la emisión del vendí o de la factura.

Por otro lado, tanto la ley 13/1998 como el RD 1199/1999, obligan a que el servicio en los puntos de venta con recargo se preste mediante máquina automática (con control remoto) para la venta de cajetillas de cigarrillos; Con carácter de excepción se permite la venta manual de cigarrillos y cigarritos en locales de restauración. No está prevista ni regulada, y por tanto tampoco autorizada, la venta con recargo de otras labores del tabaco, entre ellas las picaduras; La cantidad poseída de esta labor (1.105 gramos) le otorga el carácter de comercial, por lo que la mera tenencia de la picadura en este caso constituye siempre un ilícito.

...

Afirma que optó por adelantar la compra como una buena inversión (en existencias?) ante la perspectiva de encarecimiento del producto. Ya se ha señalado la ilegalidad de dicho comportamiento por carecer de autorización para la venta con recargo, carecer igualmente del permiso del Comisionado para almacenarlo en lugar distinto del punto de venta, la lejanía con respecto a los (futuros) puntos de venta y de suministro, adquirirlo en expendeduría distinta de las que se le asignarían a petición propia e incumplimiento de la limitación de 15 días desde la emisión de la factura o vendí; Pero además, el comportamiento del interesado es abusivo y contrario al buen funcionamiento buscado por el Regulador. Aunque no se tipifique ni se penalice como infracción en sí mismo (mas allá de la pérdida de la acreditación por parte de las labores de la procedencia de la expendeduría oficialmente asignada si se sobre pasa el plazo de 15 días), el legislador habilita al Comisionado a establecer medidas de contingentación en los suministros "con objeto de evitar situaciones de acaparamiento en los casos de elevaciones de precios y las consiguientes repercusiones en la recaudación fiscal y en los niveles de servicio" en el artículo 42.5 del RD 1.199/1999. El Estado repudia dichos comportamientos -como el del interesado en este caso- por desleales tanto al Monopolio del cual es, ha sido o pretende ser, concesionario como al resto de operadores de buena fe.

(...)"

Y, en la resolución del recurso de reposición:

"(...) A esta alegación y a la vista de la resolución que aporta de la agencia antidroga de la C.A. de Madrid que aporta en su escrito de recurso, debemos decir que no existe identidad entre lo sancionado por esta agencia, ya que los hechos que en ella se sancionan traen causa de la normativa determinada en la Ley 28/2005 de 26 de diciembre, de medidas sanitarias frente al tabaquismo y reguladora de la venta, el suministro, el consumo y la publicidad de los productos del tabaco, modificada por la Ley 42/2010 de 30 de diciembre; mientras que la resolución impugnada se basa en lo dispuesto en la Ley Orgánica 12/95 de Represión del Contrabando y en el RD 1649/1998 de 24 de julio, por el que se desarrolla el título II de la Ley Orgánica 12/95 de Represión del Contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando y como en esa resolución de la agencia antidroga se dispone que:

En la sanción propuesta por la Agencia Tributaria del Estado el motivo de la infracción no se encuentra en la realización de una conducta infractora, sino en un incumplimiento formal de carácter administrativo, a saber, la existencia de una gran cantidad de labores del tabaco (3.088 cajetillas de tabaco y 45 bolsas de tabaco de picadura), carentes de las marcas fiscales exigidas reglamentariamente y no disponer de la documentación que acredite la legal tenencia y circulación de dichas mercancías.

En el expediente incoado por la Agencia Antidroga de la Comunidad de Madrid, se abre expediente por realizar la venta de tabaco en un establecimiento en el que por la normativa vigente lo tiene prohibido al no tratarse de aquellos locales cuya actividad principal sea la venta de prensa con acceso directo a la vía pública, como señalan los Agentes denunciadores en el acta de la denuncia.

Por lo anterior y ante la no vulneración del principio "non bis in idem", debemos DESESTIMAR la ALEGACIÓN CUARTA de su escrito.

(...):

Quinto.

Es relevante a estos efectos traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1996 (número de recurso 7505/1991) en la que al analizar si la tenencia, con fines comerciales, de labores de tabaco nacional adquirido en un estanco y que cuenta con las correspondientes precintas puede ser considerado infracción administrativa de contrabando, señala lo siguiente (el subrayado y el énfasis es de este Tribunal Central):

"El recurrente D. Lázaro mantiene, simplemente, es decir sin exponer argumentos jurídicos, que la tenencia para su venta al por menor de las 70 cajetillas de Lucky Strike no es infracción administrativa de contrabando, toda vez que se habían fabricado por Tabacalera S.A. llevaban las precintas correspondientes y las había adquirido en un estanco.

La Administración de Aduanas en su resolución sancionadora no diferencia la tenencia de estas 70 cajetillas de Lucky Strike, sino que este hecho concreto lo sanciona de modo conjunto y sin separación del resto de los hechos constitutivos de la infracción administrativa de contrabando, a que se refiere el recurso de apelación.

La Sala debe enjuiciar esta cuestión, aportando, por aplicación del principio "iura novit curia", los razonamientos jurídicos precisos.

Desde principios del Siglo XIX, la Hacienda Pública ha defendido los monopolios fiscales o rentas estancadas, considerando la transgresión de los mismos como contrabando, sancionándolo penalmente (recuérdense las leyes que han regido esta materia y que se han citado en el fundamento de derecho tercero). El bien protegido era fundamentalmente el beneficio monopolístico, como ingreso de la Hacienda Pública.

En relación al Monopolio Fiscal de Tabacos, la Ley 38/1985, de 22 de Noviembre, introdujo una modificación trascendental, consistente en suprimir la llamada tradicionalmente "renta de tabacos" (beneficio monopolístico), y sustituirla, por el Impuesto Especial sobre labores de tabacos, cuyo establecimiento fue exigido a raíz de nuestro ingreso en la Comunidad Económica Europea y por el Impuesto sobre el Valor Añadido, exigido por igual razón. Los actos de transgresión del Monopolio Fiscal de Tabacos, no constituyeron a partir de esta fecha una lesión de la "renta de tabacos" (beneficio monopolístico), sino fundamentalmente una defraudación de los Impuestos citados, además, por supuesto, de una infracción de la legislación aduanera, como expresión de la soberanía del Estado sobre su propio territorio, amen de lesionar los legítimos intereses de Tabacalera S.A, gestora del Monopolio Fiscal de Tabacos, y de los Expendedores, concesionarios del Estado y gestores del monopolio de venta al por menor de las labores de tabacos.

La previa adquisición y tenencia, para su venta al por menor, de 70 cajetillas de Lucky Strike, debe examinarse desde la perspectiva de las tres manifestaciones del monopolio fiscal, existentes, que son la de fabricación, la de importación y venta al por mayor (salvo las labores de la C.E.E.) y la de venta al por menor, y, esto es fundamental, también desde la exacción del Impuesto Especial sobre Labores de Tabaco y del Impuesto sobre el Valor Añadido, para así poder calificar tales hechos, con exquisita corrección jurídica.

El monopolio de fabricación ha sido respetado íntegramente por cuanto tales cajetillas han sido fabricadas por Tabacalera S.A. y por ello llevaban la correspondiente precinta, hecho no discutido por la Administración Pública.

Estas cajetillas han sido distribuidas y comercializadas al por mayor por Tabacalera S.A, la cual ha satisfecho el Impuesto Especial sobre Labores de Tabaco y el I.V.A, a la salida de sus almacenes o depósitos, cargando ambos tributos en el precio de venta al público de tales labores,

Por último, dichas cajetillas han sido vendidas al por menor a D. Lázaro por una Expendeduría de Tabacos y Timbre, respetándose, por tanto, el monopolio de venta al por menor, del que es titular el Estado español (art. 8 de la Ley 38/1985, de 22 de Noviembre) y que se ejerce a través de la Red Expendeduría de Tabacos y Timbre, en la forma y con los requisitos exigidos por el Real Decreto 2738/1986, de 12 de Diciembre, regulador de las actividades de importación y comercio mayorista y minorista de labores de tabaco.

La única infracción cometida por D. Lázaro respecto de estas 70 cajetillas de Lucky Strike, es que después de comprarlas en una Expendeduría de Tabacos y Timbre (Estanco), las ha revendido a precio superior en su establecimiento de Bar, sin haber obtenido la autorización de "punto de venta con recargo", exigida por el artículo 14 del Real Decreto 2738/1986, de 12 de Diciembre, citado.

Este Real Decreto permite como actividad complementaria de las Expendedurías, la venta con recargo de determinadas labores de tabaco adquiridas necesariamente de un determinado estanco, al cual quedan adscritos los puntos de venta con recargo autorizados, que pueden ser establecimientos mercantiles (bares, etc), máquinas automáticas de ventas, y minusválidos. Es incuestionable que los puntos de venta con recargo no compiten con los estancos, sino que los complementan, por tanto, la infracción consistente en vender al por menor con recargo, labores fabricadas por Tabacalera S.A, como es el caso de autos, sin la debida autorización de la Delegación del Gobierno en el Monopolio de Tabacos, **no puede calificarse como infracción administrativa de contrabando**, porque no atenta contra ninguna de las manifestaciones del monopolio fiscal establecido, ni lesiona los legítimos derechos de la entidad gestora, Tabacalera S.A, ni los de la Red de Expendedurías de Tabacos y Timbre, ni tampoco implica defraudación del Impuesto Especial sobre Labores de Tabaco, ni del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Expuesto lo anterior, es el momento de analizar e interpretar el artículo 1º.1, ordinal tercero, en relación con el artículo 12, de la Ley 7/1982, de 13 de Julio, Orgánica de Contrabando, que tipifica como infracción administrativa de contrabando la importación, exportación, posesión, elaboración o rehabilitación de géneros estancados, sin autorización, siempre que el valor de los géneros o efectos sea inferior a un millón de pesetas.

Cuando se promulgó la Ley 7/1982, Orgánica de Contrabando, el Monopolio Fiscal de Tabacos comprendía la fabricación, la importación, la exportación, la distribución y venta al mayor y la venta al por menor de toda clase de labores de tabaco, en el territorio de Monopolio (Península e Islas Baleares). Las Expendedurías de Tabacos y Efectos Timbrados se regían en su clasificación, funcionamiento, provisión y transmisión por los Decretos 2547/1974, de 9 de Agosto y 55/1979, de 11 de Enero, siendo las Expendedurías, que se concedían por la Compañía Gestora del Monopolio, mandatarios mercantiles suyos. En 1982 no se conocían, ni se habían permitido los llamados posteriormente "puntos de venta con recargo", de manera que las autorizaciones referidas en el artículo 1º.1, ordinal tercero, de la Ley 7/1982, en cuanto a las labores de tabaco solo se podían referir a las exigidas para establecer Expendedurías, puesto que no eran posibles otras autorizaciones, dado el alcance absoluto del Monopolio Fiscal de Tabacos, en dicha fecha.

Es el Real Decreto 2340/1985, de 4 de Diciembre, por el que se modifican los Decretos 2547/1974 y 55/1979, citados, el que permite por primera vez los puntos de venta con recargo, disponiendo textualmente en su artículo 2º.2.2. "Como complemento de la Red Minorista Primaria, y con el fin de permitir a los consumidores sus adquisiciones fuera de las horas de actividad general del comercio y en lugares de pública concurrencia, podrá concederse a las Entidades sociales y establecimientos mercantiles de las características reglamentariamente determinadas, autorizaciones para la venta a sus asociados o clientes de labores de tabaco con el recargo fijo sobre sus precios de tarifa que por el Ministerio de Economía y Hacienda se establezcan". La carencia de esta autorización, regulada posteriormente por el artículo 14 del Real Decreto 2738/1986, de 12 de Diciembre, no puede subsumirse en el hecho típico regulado en el artículo 1º.1, ordinal tercero de la Ley 7/1982, de 13 de Julio, Orgánica de Contrabando, porque este precepto no puede comprender la falta de autorización para vender con recargo, si se trata de labores de tabaco adquiridos a una Expendeduría, por ello **la calificación como infracción administrativa de contrabando, de la tenencia de 70 cajetillas de cigarrillos Lucky Strike, para su venta en su bar, a los clientes del mismo, sería un verdadero despropósito toda vez que no hay atentado alguno contra los bienes y derechos protegidos por la Ley de Contrabando, y su sanción sería sencillamente írrita, es decir sin fundamento, por ello tal hecho debe considerarse como una infracción administrativa común, con cuya tipificación se restablece no solo la normativa conculcada, sino también la sensatez.**

Como se observa de la sentencia precitada existe similitud entre los hechos descritos por el Tribunal Supremo y los que ahora se enjuician.

En el caso de autos ha quedado acreditado que las cajetillas de tabaco poseían las precintas reglamentarias no así la picadura de liar si bien en el ejercicio 2013 la picadura no llevaba precintas conforme al artículo 26 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (no es hasta la

modificación que entró en vigor el 1 de enero de 2019 cuando se estableció la necesidad de que, además de las bebidas derivadas y los cigarrillos, la picadura fuera provista de marcas fiscales).

Además, parece que su adquisición en un estanco es un hecho no discutido, en consecuencia, su posterior venta sin las preceptivas autorizaciones no puede considerarse como infracción administrativa de contrabando.

No desconoce este Tribunal la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 31 de octubre de 2001 (número de recurso 1594/1998) en la que afirma que la nueva redacción del tipo en la Ley Orgánica 12/95, hace que la precitada sentencia del Alto Tribunal de 21 de junio de 1996 no sea aplicable y que la conducta consistente en vender tabaco sin autorización sea catalogada como contrabando. Señala la citada sentencia lo siguiente:

"En cuanto a las dos restantes alegaciones diremos, en primer lugar, que es cierto que la STS citada aseguró que la falta de autorización para vender con recargo, si se trata de labores de tabaco adquiridos a una expendedoría, no es infracción de contrabando, llegando a tal conclusión porque dicha conducta no es subsumible en el artículo 1º ordinal tercero de la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio, que modifica la legislación vigente en materia de contrabando y regula los delitos e infracciones administrativas en la materia, pero no es menos cierto que aunque la conducta que se le imputa al actor es la misma, vender tabaco con recargo sin disponer de autorización, la sanción que se le impone no parte de la base de la infracción de la Ley Orgánica 7/1982, sino de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, que es la que está vigente al tiempo en que tuvieron lugar los hechos ahora enjuiciados, y ello es muy importante porque no coincide la redacción del precepto al que se refiere la STS y el que define la infracción presuntamente cometida por la hoy actora. La citada sentencia declaró que vender sin autorización tabaco con recargo, cuando ha sido adquirido a una expendedoría, no tiene encaje en la siguiente tipificación: Importaren, exportaren, poseyeren, elaboraren o rehabilitaren géneros estancados, sin autorización. Lo que ocurre es que la redacción del tipo aplicado ha cambiado, es más amplia, pues la definición de la infracción de contrabando presuntamente cometida se lleva a cabo en el artículo 11 de la citada Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, si bien, éste se remite al artículo 2 de la misma Ley, el cual, concretamente, en la letra d) de su apartado 1, se refiere a quienes "realicen operaciones de importación, exportación, producción, comercio, tenencia, circulación o rehabilitación de los géneros estancados o prohibidos, sin cumplir los requisitos establecidos por las leyes". En este precepto si tiene encaje la conducta que se le imputa a la actora."

Ha de tenerse en cuenta, en relación con la apreciación realizada por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que la redacción originaria de la Ley Orgánica 12/1995, indicaba en su título preliminar integrado por el artículo 1 (que fija la definición o interpretación auténtica de diferentes conceptos normativos que a la materia se refieren), definía el concepto de "géneros o efectos estancados" en los siguientes términos (el subrayado es nuestro): "A los efectos de esta Ley 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 cual 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 Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando, expresamente indicaba que (el subrayado es de este Tribunal Central) "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**".*

En cuanto al cambio en la redacción del tipo, se ha de indicar que en su redacción original el artículo 2.2.b) de la Ley Orgánica 12/1995, de Contrabando, señalaba lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"1. Cometen delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 3.000.000 de pesetas, los que:

(...)

d) Realicen operaciones de importación, exportación, producción, comercio, tenencia, circulación o rehabilitación de géneros estancados o prohibidos, sin cumplir los requisitos establecidos por las leyes."

Esta redacción se mantuvo en el artículo 2.2.b) tras la reforma operada en la Ley Orgánica 12/95, por la Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio, de modificación de la Ley Orgánica de Contrabando. Así, el tipo se mantenía en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"2. Cometan 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."

No obstante, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Orgánica, 12/1995 de Contrabando, el artículo 1º, ordinal tercero, de la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio, señalaba lo que sigue (es nuestro el subrayado):

"Son reos del delito de contrabando, siempre que el valor de los géneros o efectos sea igual o superior a un millón de pesetas, los que:

(...)

Tercero. Importaren, exportaren, poseyeren, elaboraren o rehabilitaren géneros estancados, sin autorización".

Por tanto, cierto es que la redacción del tipo ha cambiado, puesto que mientras el tipo contemplado en la Ley Orgánica 7/1982 (normativa a la que se refiere el Alto Tribunal) señalaba que incurrirían en el tipo infractor quienes "importaren, exportaren, poseyeren, elaboraren o rehabilitaren géneros estancados, sin autorización", la redacción contenida en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre (en redacción dada por la Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio), indica, en cambio, que son infractores quienes "realicen operaciones de importación, exportación, producción, comercio, tenencia, circulación o rehabilitación de los géneros estancados o prohibidos, sin cumplir los requisitos establecidos por las leyes".

Se observa así como la norma es modificada puesto que la expresión "sin autorización" es sustituida por la expresión "sin cumplir los requisitos establecidos en las leyes", cambio que, a juicio de este Tribunal Central, no tiene impacto en la conducta que nos ocupa puesto que se trata de una remisión en blanco, dado que la nueva Ley de Contrabando no define cuales son los requisitos que han de entenderse incumplidos (en todo caso, resulta claro que entre esos requisitos se incluye disponer de la debida autorización de la Delegación del Gobierno en el Monopolio de Tabacos para vender al por menor con recargo, labores de tabaco).

A este respecto debe señalarse que, vigente la Ley Orgánica 7/1982, mediante Ley 38/1985, de 22 de Noviembre, se suprimió la llamada tradicionalmente "renta de tabacos" (beneficio monopolístico), sustituyéndose por el Impuesto Especial sobre Labores de Tabaco, -cuyo establecimiento fue exigido a raíz de nuestro ingreso en la Comunidad Económica Europea- y por el Impuesto sobre el Valor Añadido, -exigido por igual razón-.

Resultaba necesario, en consecuencia, sustituir el termino de "autorización" por el de "requisitos establecidos en las leyes" para incluir como bien jurídico protegido los intereses financieros de la Hacienda regulados tanto en la Ley 37/1992, del IVA como en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

Además, como señala la sentencia del Tribunal Supremo 3458/2016 de 12 de julio de 2016 (rec.cas.1805/2015), en su Fundamento Jurídico Tercero :

"Y más allá del mero control de los ingresos tributarios, es la propia naturaleza de los distintos productos calificados como género estancado, la que introduce la necesidad de supervisión de su mercado. Razones de sanidad, de garantía de suministro o de orden público, pueden añadirse a los intereses tributarios, para justificar la actividad regulatoria estatal de estos mercados tan específicos, aún cuando el régimen de monopolio abarque sólo a una fase del proceso de producción o de comercialización.

En este sentido, y con relación una vez más a las labores de tabaco, la exposición de motivos de la Ley 13/1998, expresaba que "El mantenimiento de la titularidad del Estado en el monopolio de comercio al por menor de labores de tabaco, que continúa revistiendo el carácter de servicio público, constituye un instrumento fundamental e irrenunciable del Estado para el control de un producto estancado como es el tabaco, con notable repercusión aduanera y tributaria", pero añadía después que: "Por añadidura, la continuidad de la amplia red minorista de Expendedurías de Tabaco y Timbre, con garantía probada de neutralidad, evita la aparición de oligopolios que podrían afectar negativamente a dicha neutralidad, recortar el derecho de opción del consumidor y promocionar el consumo de tabaco, garantiza al adquirente la regularidad en el abastecimiento y la legalidad y adecuada conservación de los productos...".

Es esta naturaleza del producto la que hizo que la Ley expresamente indicara que la liberación comercial de las operaciones al por mayor de labores de tabaco, no modificaba las restricciones sanitarias en materia de publicidad, venta o consumo de tabacos (Disposición Final Tercera).

Y es esta naturaleza del producto la que justificaba que la Ley previera mecanismos especiales de control de su mercado. La necesidad de control de la actividad con labores de tabaco, determinó que la liberalización de su comercio al por mayor viniera acompañada de la creación del Comisionado para el Mercado de Tabacos; un organismo regulador, con unas muy importantes funciones de vigilancia (abarcadas por el bien jurídico protegido), entre las que se encontraba (y por hacer sólo referencia a operaciones de tabaco al por mayor): la supervisión de la instalación de los centros fabriles; la verificación de la idoneidad de los centros de almacenamiento de tabaco en los centros de producción (artículo 2 de la Ley 13/1998); la supervisión de cualquier operación de importación al por mayor de labores de tabaco, tanto para verificar la idoneidad de su posterior almacenamiento, como para comprobar su origen y sus movimientos (artículo 3.2); así como permitir esas mismas funciones de control del almacenamiento, del origen y de la circulación de las partidas de tabaco, respecto de cualquier operación de distribución al por mayor (artículo 3.3). Un control de movimientos que posibilita precisamente la supervisión de las condiciones sanitarias de un producto destinado al consumo humano por un lado, y que permite verificar que el tabaco únicamente se suministre a los expendedores autorizados (artículo 3.4); en similares condiciones de servicio para todos ellos (artículo 3.5); sin posibilidad de subvencionar a los distribuidores y poder alterar así la exclusión legal de que los productores y mayoristas participen en la distribución final del producto (artículo 3.6, en relación con el artículo 1.2.C); además de permitir controlar los precios de venta con los que operan los mayoristas, no sólo por afectar directamente al interés correspondiente a la Administración Tributaria (artículo 4.2), sino en garantía de que se remunera a los distribuidores en la forma establecida en la ley (artículo 4.2, en relación con el artículo 3.4 del mismo texto legal)."

Sentado lo anterior, en el caso que nos ocupa, el requisito que se considera incumplido no es otro que la falta de la autorización de la Delegación del Gobierno en el Monopolio de Tabacos para vender al por menor con recargo, labores de tabaco. Debe hacerse notar que no se observa ningún otro incumplimiento legal ya que al haberse adquirido el tabaco en una expendedoría oficial se garantiza que se han satisfecho los Impuestos Especiales y el IVA y que, además, la fabricación y comercialización se ha efectuado de acuerdo con las especificaciones establecidas por el organismo regulador al efecto, esto es, el Comisionado para el Mercado de Tabacos.

Y respecto a este incumplimiento, el Tribunal Supremo en su sentencia de 1996 se pronunció, como ya se ha indicado, en el sentido de que la tenencia de labores del tabaco con precintas y adquiridas en estanco, para su venta al por menor sin autorización, no constituye infracción administrativa de contrabando.

En este sentido no puede perderse de vista la función que cumple la jurisprudencia del Tribunal Supremo que es de complementariedad del ordenamiento jurídico tal y como se establece en el artículo 1.6 del Código Civil:

"La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho".

Asimismo, la Dirección General de Tributos en su consulta 1607-98, de 6 de octubre de 1998, emitida, vigente ya la Ley Orgánica 12/1995 de Contrabando, expone como criterio que la venta sin autorización administrativa de labores de tabaco que ostente las preceptivas precintas fiscales no debe calificarse como infracción administrativa de contrabando.

En suma, considera este Tribunal Central que la tenencia de labores del tabaco con precintas fiscales, adquiridas en un estanco, para su venta al por menor sin autorización no puede ser calificada como infracción de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando y, por tanto, procede la estimación de la presente reclamación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo..

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas