

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 3 Jun. 2020, Rec. 3787/2019

Nº de Recurso: 3787/2019

Referencia 67752/2020

Cabecera

IMPUESTOS ESPECIALES. Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco. Procedimiento infractor de contrabando: producto compuesto por sustancias distintas del tabaco (hierbas aromáticas aptas para pipa de agua). Infracciones leves. Confirmación de la sanción derivada de la venta y tenencia de labores de tabaco en el establecimiento del reclamante sin las marcas fiscales nacionales, ni justificación de su legal adquisición o importación. Pluralidad de indicios con clara relación entre unos y otros, que demuestran sin lugar a dudas tanto la existencia de una actividad comercial como la ilegal tenencia de la mercancía de que se trata. Proporcionalidad de las sanciones.

Resumen de antecedentes y Sentido del fallo

El TEAC desestima reclamación contra resoluciones dictadas por el Delegado Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por las que se desestiman los recursos de reposición interpuestos contra las resoluciones por las que se declara al reclamante responsable de tres infracciones administrativas de contrabando.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 3 de junio de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-03787-2019; 00-03789-2019; 00-03790-2019

CONCEPTO: RESTO IIEE (HIDROCARBUROS, TABACO Y ELECTRICIDAD)

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Axy** - NIF...

DOMICILIO:... - España

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 las resoluciones dictadas por el Delegado Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con fechas 23 de noviembre de 2016, 11 de mayo de 2017 y 15 de junio de 2017, por las que se desestiman los recursos de reposición interpuestos contra las resoluciones por las que se declara al reclamante responsable de tres infracciones administrativas de contrabando.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 9 de febrero de 2015, en el establecimiento del que es titular el reclamante, denominado "BAR RESTAURANTE ...", sito en ..., se descubrieron e intervinieron por agentes de la Guardia Civil diversos géneros estancados. En concreto, se produjo la aprehensión de 11 paquetes de SOEX

HERBAL HUKKA MIX FRUTA 50 GR, ubicadas en el interior del establecimiento, por la supuesta comisión de una infracción administrativa de contrabando derivada de la venta y tenencia de labores de tabaco en el citado establecimiento sin las marcas fiscales nacionales, ni justificación de su legal adquisición o importación.

Intervenida la mercancía, se inició por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña expediente por infracción administrativa de contrabando número ..., valorándose la mercancía en un total de 28,6 euros, según lo previsto en el artículo 10 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando (en adelante, LO 12/1995), modificada por la Ley Orgánica 6/2011 de 30 de junio, aplicable *ratione temporis*.

SEGUNDO.- En fecha 29 de septiembre de 2015, en el establecimiento del que es titular el reclamante, denominado "SUPER ...", sito en ..., se descubrieron e intervinieron por agentes de la Guardia Civil, 124 paquetes de SHISHA SOEX, de varios sabores, y 10 paquetes de SHISHA AL-BARAKA, sabor manzana, ubicadas en el interior del establecimiento, por la supuesta comisión de una infracción administrativa de contrabando derivada de la venta y tenencia de labores de tabaco en el citado establecimiento sin las marcas fiscales nacionales, ni justificación de su legal adquisición o importación.

Intervenida la mercancía, se inició por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña expediente por infracción administrativa de contrabando número ..., valorándose la mercancía en un total de 348,4 euros, según lo previsto en el artículo 10 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, modificada por la Ley Orgánica 6/2011 de 30 de junio, aplicable *ratione temporis*.

TERCERO.- En fecha 23 de febrero de 2016, en el establecimiento del que es titular el reclamante, denominado "SUPER ...", sito en ..., se descubrieron e intervinieron por agentes de la Guardia Civil, 10 paquetes de SHISHA marca SOEX de 50 GR, ubicados en el interior del establecimiento, por la supuesta comisión de una infracción administrativa de contrabando derivada de la venta y tenencia de labores de tabaco en el citado establecimiento sin las marcas fiscales nacionales, ni justificación de su legal adquisición o importación.

Intervenida la mercancía, se inició por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña, expediente por infracción administrativa de contrabando número ..., valorándose la mercancía en un total de 27,5 euros, según lo previsto en el artículo 10 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, modificada por la Ley Orgánica 6/2011 de 30 de junio, aplicable *ratione temporis*.

CUARTO.- Tras la oportuna sustanciación de los correspondientes expedientes administrativos, el Delegado Especial de Cataluña de la AEAT dictó tres acuerdos de resolución declarando al reclamante responsable de tres infracciones administrativas de contrabando en grado leve e imponiéndole las siguientes sanciones:

Multa pecuniaria de 1.000 euros, comiso del género aprehendido y cierre del establecimiento por un período de 4 días.

Multa pecuniaria de 1.000 euros, comiso del género aprehendido y cierre del establecimiento por un período de 4 días.

Multa pecuniaria de 2.000 euros, comiso del género aprehendido y cierre del establecimiento por un período de 7 días.

QUINTO.- No conforme, el interesado presentó tres recursos de reposición que fueron desestimados con fechas 23 de noviembre de 2016, 11 de mayo de 2017 y 15 de junio de 2017.

SEXTO.- Disconforme, son interpuestas en fechas 27 de diciembre de 2016, 12 de abril de 2017 y 14 de julio de 2017 las presentes reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, registradas con R.G.: 3787/2019, R.G.: 3789/2019, y R.G.: 3790/2019, respectivamente. En los propios escritos de interposición el reclamante redacta sus alegaciones, consistiendo en las siguientes consideraciones, comunes a todas ellas:

Arbitraria inclusión de los productos (Shisha) intervenidos como "labores del tabaco". No aplicación del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

Inexistencia de conducta infractora; hecho no tipificado en el artículo 11 de la Ley de Contrabando.

Vulneración de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

Vulneración del principio de igualdad que consagra el artículo 14 de la Constitución.

Infracción del principio de culpabilidad, vulnerando el principio de presunción de inocencia, y derecho a la tutela judicial efectiva.

Falta de proporcionalidad de la sanción.

Falta de atenuación de la sanción.

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.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si los acuerdos dictados por el Delegado Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), citados en el encabezamiento, se ajustan a derecho.

CUARTO.- Alega en primer lugar el reclamante la arbitraria inclusión de los productos intervenidos (Shisha), como "labores del tabaco", aduciendo que no se encuentran incluidos en el ámbito objetivo de la Ley Orgánica 12/1995, de represión del contrabando ni en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. En defensa de sus pretensiones aporta copia del informe de resultados expedido por un laboratorio de análisis respecto del producto SOEX Herbal HUKKA, señalando que esta compuesto por sustancias distintas de tabaco, no conteniendo nicotina.

Como ya señaló la Administración en los acuerdos impugnados, el apartado 2 b) del artículo 2 de la Ley Orgánica 12/1995, se refiere a la realización de "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". El apartado 3 b) del mismo artículo dice que "Cometen, asimismo, delito de contrabando quienes realicen alguno de los hechos descritos en los apartados 1 y 2 de este artículo, si concurre alguna de las circunstancias siguientes: (...) b) Cuando se trate de labores de tabaco cuyo valor sea igual o superior a 15.000 euros.". Infracción que asimismo se recoge en el artículo 2

apartado 1 d) del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de la L.O. 12/1995, relativo a las infracciones administrativas de contrabando.

En cuanto a qué debe entenderse por "géneros estancados", en el apartado 11 del artículo 1 de la Ley Orgánica 12/1995 se señala que tienen tal carácter "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".

En consecuencia, es trascendental para la correcta resolución de las reclamaciones que nos ocupan, comprobar, en primer lugar, si nos encontramos en presencia de "labores de tabaco".

El artículo 2 de la DIRECTIVA 2011/64/UE DEL CONSEJO, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, señala lo siguiente:

"1. A efectos de la presente Directiva se entenderá por labores del tabaco:

- a) los cigarrillos;
- b) los cigarros puros y los cigarritos;
- c) el tabaco para fumar:
 - i) picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos,
 - ii) los demás tabacos para fumar.

2. Se asimilarán a los cigarrillos y al tabaco para fumar los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias distintas del tabaco pero que respondan a los demás criterios del artículo 3 o del artículo 5, apartado 1.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, los productos que no contengan tabaco no se considerarán tabaco manufacturado cuando tengan una función exclusivamente medicinal. (...)"

Por su parte, los artículos 3 y 5.1, citados, establecen lo siguiente:

"Artículo 3.

1. A efectos de la presente Directiva se entenderá por cigarrillos:

- a) los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original, que no sean cigarros puros ni cigarritos a efectos del artículo 4, apartado 1;
- b) los rollos de tabaco que mediante una simple manipulación no industrial se introducen en fundas de cigarrillos;
- c) los rollos de tabaco que mediante una simple manipulación no industrial se envuelven en hojas de papel de fumar.(...)

Artículo 5

1. A efectos de la presente Directiva se entenderá por tabaco para fumar:

a) el tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior;

b) los desechos de tabaco acondicionados para la venta al por menor, no comprendidos en el artículo 3 y el artículo 4, apartado 1, que puedan fumarse. A los efectos del presente artículo, se considerarán desechos de tabaco los restos de hojas de tabaco y los subproductos derivados del tratamiento del tabaco o de la fabricación de labores de tabaco.(...). (El subrayado corresponde a este Tribunal Central).

En similar sentido se expresa la normativa interna, disponiendo el artículo 59.6 de la Ley de IIEE, lo siguiente:

"Tendrán igualmente la consideración de cigarrillos y tabaco para fumar los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco pero que respondan a los restantes criterios establecidos en los apartados 3 y 4 anteriores. No obstante, los productos que no contengan tabaco no tendrán esta consideración cuando se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal".

De esta forma, los citados apartados 3 y 4 establecen:

"3. A efectos de este impuesto se considerarán cigarrillos los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original y que no sean cigarros ni cigarrillos con arreglo a lo establecido en los apartados anteriores.

Igualmente tendrán la consideración de cigarrillos los rollos de tabaco que mediante una simple manipulación no industrial se introducen en fundas de cigarrillos o se envuelven en hojas de papel de fumar.(...).

4. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de tabaco para fumar o picadura:

a) El tabaco cortado o fraccionado de otro modo, hilado o prensado en plancha, no incluido en los apartados anteriores y que sea susceptible de ser fumado sin transformación industrial ulterior.

b) Los desechos de tabaco acondicionado para la venta al por menor que no sean cigarros, cigarrillos ni cigarrillos y que sean susceptibles de ser fumados. A estos efectos, se considerarán desechos de tabaco los restos de hojas de tabaco y los subproductos derivados del tratamiento del tabaco o de la fabricación de labores de tabaco". (El subrayado corresponde a este Tribunal Central).

A la vista de este argumento debe matizarse, que la aplicación de los apartados 3 y 4 ya parte de la premisa de que los productos controvertidos no son tabaco (apartado 6), por lo que decir que no se cumplen los requisitos por no ser las hierbas aromáticas importadas, rollos o desechos de tabaco es, a juicio de este Tribunal Central, improcedente. Los criterios que deben tomarse en consideración es que los productos puedan fumarse en su forma original, sin transformación industrial ulterior.

En este punto, considera conveniente este Tribunal Central traer a colación la consulta vinculante V2927-17 (Referencia 3250/2017), de 15 de diciembre de 2017, de la Dirección General de Tributos (DGT), en la que la cuestión planteada era si quedaría sujeto al Impuesto sobre las Labores del Tabaco un producto consistente en una mezcla de materias vegetales, distintas del tabaco, impregnado con azúcares, glicerol y otros productos, en envases de unos 50 gramos cada uno, que se consumiría mediante inhalación de los vapores producidos por calentamiento del producto con carbón vegetal en una pipa de agua, es decir, un producto de igual naturaleza al aquí planteado.

La DGT, una vez recogida la normativa aplicable, señaló:

"2.- La consultante, junto con el escrito en que formula su consulta tributaria, ha aportado tres muestras del producto que desea comercializar en el ámbito territorial de aplicación del ILT. Estas muestras han sido remitidas a la Subdirección General Químico-Tecnológica del Departamento de Aduanas e Impuestos

Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para que informe sobre las condiciones en que puede consumirse en una pipa de agua el referido producto.

Tras el análisis de las muestras, la Subdirección General Químico-Tecnológica informa lo siguiente:

"A efectos de su clasificación arancelaria la muestra analizada presenta los caracteres de un producto para fumar constituido en su totalidad por sucedáneos del tabaco y sustancias distintas del tabaco, (NENC 2403 99 90 apartado 5 y Notas Explicativas del Sistema Armonizado).".

Y, en la descripción de la forma en que se consume este producto en una pipa de agua, dicha Subdirección expone:

"3. En la parte superior, cabeza de la pipa, se deposita la preparación a consumir, lleve tabaco o no. Esta se suele cubrir con una lámina de aluminio perforada sobre la que se sitúa una fuente de calor, que deberá aportarlo durante todo el tiempo que dure el consumo, ya que este tipo de productos no se consumen mediante una combustión autosostenida.

4. El aporte de calor se puede realizar de diversas formas, siendo una de ellas mediante la colocación de una pieza de carbón incandescente sobre la lámina de aluminio que cubre la preparación. La temperatura máxima que se alcanza con esta forma de consumo está sobre los 350°C. Se podrán utilizar otras formas de calentamiento que permitan alcanzar temperaturas similares.

5. El conjunto de productos formados en el tratamiento térmico de la preparación son los que inhala el consumidor.

6. En el humo que se forma cuando se consumen preparaciones para pipa de agua que no contienen tabaco, se detecta la presencia de monóxido de carbono, óxido de nitrógeno, hidrocarburos policíclicos aromáticos y aldehídos volátiles. Estos compuestos son similares a los que se generan en el consumo de productos de tabaco, (p.ej. cigarros, cigarrillos y cigarritos).

7. En el consumo de este tipo de preparaciones se dan un conjunto de procesos inducidos, tanto por el aumento de temperatura como por la presencia de oxígeno, entre los que se encuentran la destilación, la pirólisis y la combustión completa e incompleta de los componentes de la preparación. En estos procesos se forman los productos descritos en el apartado anterior."

3.- De todo lo anterior, esta Dirección General concluye lo siguiente:

El producto que la consultante desea importar para su comercialización en el ámbito territorial de aplicación del ILT está destinado a ser fumado en una pipa de agua y tiene la consideración de labor del tabaco, incluso aunque no contenga tabaco".

Parece claro, que la aplicación de calor a la mezcla de hierbas supone la emanación de humo, que es inhalado por los usuarios, y por lo tanto, se fuma.

En resumen, de todo lo anterior, y como ya se pronunció este Tribunal en su reclamación de 2 de febrero de 2020 (REC.:00/01655/2016/00/0), los productos intervenidos han de ser calificados como "labores del tabaco", por lo que la alegación presente queda desestimada.

QUINTO.- Alega también el reclamante la inexistencia de conducta infractora por cuanto ha quedado acreditada su legal importación al haber sido adquirida dentro del territorio nacional a un vendedor que los importó previamente y que le emitió la correspondiente factura que se aporta al expediente.

Como se ha recogido en el fundamento de derecho anterior, las conductas descritas se encuentran tipificadas en los artículos 11 de la Ley Orgánica 12/1995 y 2.1.d) del Real Decreto 1649/1998, como infracción administrativa de contrabando puesto que se realizan operaciones de comercio, tenencia y circulación de géneros estancados sin cumplir los requisitos establecidos en las leyes.

Tratándose de labores de tabaco destinadas a fines comerciales, circunstancia esta no controvertida, debe acudirse a lo previsto en el artículo 15.7 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, que establece:

"7. La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con fines comerciales, deberá estar amparada por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 44".

Por su parte, el artículo 39 del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio de 1995, titulado "Justificación de la circulación y tenencia", señala:

"1. En los supuestos de circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con fines comerciales, deberá acreditarse que dichos productos se encuentran en alguna de las siguientes situaciones:

(...)

c) Fuera de régimen suspensivo habiéndose satisfecho el impuesto en el ámbito territorial interno.

(...)

5. A los efectos del párrafo c) del apartado 1 anterior, y sin perjuicio de cuál sea el documento que deba acompañar la circulación de los productos, el pago del impuesto dentro del ámbito territorial interno se acreditará:

a) Cuando se trate de productos adquiridos a un sujeto pasivo, mediante la factura o documento equivalente en el que conste la repercusión del impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de este Reglamento (...).

Pues bien, el interesado aporta una copia de una factura (Factura nº 03/02) expedida por ..., con fecha 23 de marzo de 2015, que aparece como mayorista, con la que alega la legal adquisición de las labores del tabaco en España, en la que si bien aparece consignada la repercusión del IVA, no queda justificado o acreditado el pago del impuesto sobre las labores de tabaco en España. Además, la factura aportada no identifica la mercancía decomisada al no realizarse una descripción detallada, simplemente se describe como "cajas de hierba sin nicotina sin tabaco de 10 unidades", por lo que no puede vincularse con la mercancía objeto de decomiso. Tampoco parece de recibo que con la misma Factura nº 03/02, pretenda justificar toda la mercancía decomisa en las tres intervenciones que dieron origen a las tres reclamaciones que aquí se sustancian.

En cuanto a las copias de las facturas nº 05/01 y nº 06/01, presentadas en sede de este Tribunal (documentos nº 3 y 4), estas fueron expedidas con fechas 5 de mayo de 2016 y 27 de junio de 2016, es decir, con posterioridad a las fechas en las que fueron las intervenciones por lo que no pueden amparar la mercancía decomisada.

De acuerdo con lo anterior, debe desestimarse esta alegación.

SEXTO.- Relacionado con lo anterior, aduce la interesada que en un supuesto idéntico, la propia Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña archivó el procedimiento infractor de contrabando porque consideró acreditada la legítima y legal tenencia y comercialización de Shisha (Resolución de 26 de mayo de 2017, en el expediente nº 08001600518).

Examinada la resolución, corresponde decir en primer lugar que la conducta realizada se calificó, artículo 2.1.b) del Real Decreto 1649/1998, como infracción administrativa de contrabando, por la realización de "operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación". En concreto, por la comercialización de cigarrillos electrónicos. Por lo tanto, no se trataba como en el presente caso, de la comercialización de binos calificados, a efectos de la normativa de contrabando, como géneros estancados. (artículo 2.1.d) del citado Real Decreto).

En segundo lugar, en lo que respecta a la prueba acreditativa de su legal importación, la Dependencia de Aduanas, una vez examinada la factura presentada por el reclamante, la consideró "formalmente correcta y que es anterior a la fecha de actuación de la Guardia Civil". Sin embargo, en nuestro caso, estimó que la factura aportada no identificaba la mercancía decomisada al no realizarse una descripción detallada, por lo que no quedaba acreditado que dicha mercancía cumplía los requisitos legales.

Por todo lo anterior, este TEAC considera que no pueden extrapolarse las conclusiones alcanzadas en el expediente invocado por el reclamante a los tres acuerdos objeto de impugnación por tratarse de circunstancias distintas, debiendo desestimar esta alegación.

SÉPTIMO.- Alega también el interesado la vulneración del artículo 85.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, que establece:

"En cualquier caso, el órgano instructor adoptará las medidas necesarias para lograr el pleno respeto a los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento".

Añadiendo el reclamante: "Así pese a que compré la mercancía al señor ... en ningún momento se ha efectuado ninguna actuación por el Instructor con el fin de verificar dichas alegaciones, limitándose a manifestar que no acredito la procedencia y proponiendo una sanción para mí".

Analizados los argumentos del reclamante, este TEAC considera que, en su caso, guardarían cierta relación con su pretensión de vulneración del principio de presunción de inocencia o una discusión respecto de la carga de la prueba, pero nada tienen que ver con el artículo citado que establece los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento, entendidos como aquellos que hacen posible el conocimiento y la práctica de la prueba entre las partes, así como la necesidad de que los interesados cuenten con los mismos medios de ataque y defensa e idénticas posibilidades y cargas de alegación, prueba e impugnación.

Por todo lo anterior, y analizándose la pretensión de vulneración del principio de presunción de inocencia en otro fundamento de derecho, debe desestimarse esta alegación.

OCTAVO.- Alega además el reclamante la vulneración del principio de igualdad que consagra el artículo 14 de la Constitución, por cuanto las acusaciones de contrabando suponen una clara discriminación hacia su persona por su condición de extranjero.

Examinados los expedientes, este TEAC no aprecia indicios de que las intervenciones en sus locales y la sustentación de los correspondientes procedimientos infractores obedezcan a las razones alegadas, por lo que debe desestimarse esta alegación.

NOVENO.- Aduce también el reclamante que la resolución recurrida infringe el principio de culpabilidad, aplicando la sanción en base a meros indicios que vulneran el principio de presunción de inocencia y el derecho a la tutela judicial efectiva.

Respecto de esta cuestión ya se pronunció la Administración del siguiente modo:

"En relación con las pruebas indiciarias se han venido pronunciado reiteradamente tanto el Tribunal Supremo (así, entre otras, en sentencias de 14 de octubre de 1986; 22 de octubre de 1987; 3 de marzo de 1988; 22 de diciembre de 1989; 3 de abril de 1990; 24 de enero de 1994; 23 de mayo de 1997...) como el Tribunal Constitucional (sentencias de 18 de junio de 1990; 15 de septiembre de 1994; 14 de octubre de 1997...) que han concretado como requisitos que debe reunir la prueba indiciaria para tener una eficacia enervadora de la presunción de inocencia, los siguientes:

1º.- Los hechos integrantes de los indicios han de estar suficientemente demostrados en la causa a través de una prueba legítima, practicada con todas las garantías procesales, y directa, descartando las simples hipótesis o probabilidades.

2º.- El indicio no puede ser aislado sino plural, debiendo darse en concurso con otros, radicando en la relación o afinidad significativa existente entre ellos su fuerza probatoria.

3º.- Entre los hechos que sirven de base a la prueba indiciaria debe existir, pues, conexión o armonía relevante, a fin de que la convicción del Juzgador se forme carente de toda duda razonable.

4º.- Tales datos o elementos indiciarios han de guardar un relación directa y material con la acción delictiva y el sujeto.

5º.- Debe explicitarse por el Juzgador el razonamiento lógico o deductivo en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, se llega a una conclusión de culpabilidad.

Todos y cada uno de los requisitos anteriormente indicados se cumplen en el asunto que nos concierne, puesto que los hechos a los que nos hemos referido en el apartado anterior han sido probados fehacientemente. Existe pues una pluralidad de indicios con clara relación entre unos y otros, que demuestran sin lugar a dudas tanto la existencia de una actividad comercial como la ilegal tenencia de la mercancía de que se trata".

La reclamante aduce que el razonamiento de la Administración no es coherente, lógico, ni racional, fundamentando nuevamente sus argumentos en que la factura aportada justificaba la legal adquisición de los productos por cuanto estaban sujetos al IVA, no debiendo estar sujetos al impuesto sobre las labores del tabaco por no tener tal consideración.

Estas cuestiones ya han sido analizadas tanto por la Administración, en los acuerdos impugnados, como por este Tribunal en la presente resolución por lo que en aras al principio de economía procesal nos remitimos a los fundamentos de derecho anteriores, debiendo desestimar esta alegación.

DÉCIMO.- Alega además, la falta de proporcionalidad de las sanciones.

Clasificadas las infracciones como leves, la Administración simplemente, y por imperativo legal, se limitó a aplicar las sanciones recogidas en el artículo 12.2 de la Ley Orgánica 12/1995 y lo dispuesto en el Real Decreto 1649/1998, que desarrolla el Título II de la citada Ley Orgánica.

Debe tenerse en cuenta que el 1 de julio de 2011 entró en vigor la Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, que modificó el artículo 12.2, estableciendo un importe mínimo de multa de 1.000 euros. Posteriormente, el 22 de

diciembre de 2015 entró en vigor la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 12/1995, estableciendo un importe mínimo de multa de 1.000 euros, salvo en labores de tabaco que será de 2.000 euros.

Las infracciones se cometieron los días 9 de febrero de 2015, 29 de septiembre de 2015 y 23 de febrero de 2016, es decir, con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 6/2011, en los dos primeros casos, sancionándose con multa de 1.000 euros, y con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, en los otros dos casos, sancionándose con 2.000 euros, por lo que deben reputarse ajustadas a derecho, desestimándose las alegaciones del reclamante.

UNDÉCIMO.- Finalmente, el reclamante solicita la atenuación de la sanción con base en los criterios de graduación.

El artículo 12 bis de la L.O. 12/1995 de Represión del Contrabando, en redacción dada por la L.O. 6/2011, indica que las sanciones por infracciones administrativas de contrabando se graduarán atendiendo en cada caso concreto a los criterios de reiteración, resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de los órganos competentes, utilización de medios fraudulentos o por medio de persona interpuesta, utilización para la comisión de la infracción de los mecanismos establecidos en la normativa aduanera para la simplificación de formalidades de despacho aduanero, además de tener en cuenta la naturaleza de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando.

Con respecto a esto último, el indicado en el apartado f) del artículo 12 bis.1 (la naturaleza de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando), el apartado 2 del mismo artículo dispone que:

"El criterio establecido en la letra f) del apartado anterior operará como circunstancia atenuante en la graduación de la sanción, aplicable cuando los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando sean de lícito comercio y no se trate de géneros prohibidos, material de defensa, otro material o de productos y tecnologías de doble uso a los que se refiere el capítulo II de la Ley 53/2007; ni se trate de productos que pueden utilizarse para aplicar la pena de muerte o infligir tortura u otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes; ni de agentes o toxinas biológicos o de sustancias químicas tóxicas; ni de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español; ni de especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, y en el Reglamento Comunitario correspondiente; ni de labores de tabaco o de mercancías sujetas a medidas de política comercial".

Por su parte, el artículo 6.5 del R.D. 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de la L.O. 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando regula los criterios de graduación de las sanciones en los siguientes términos:

"Cuando en la graduación de una sanción ésta no pueda reducirse el porcentaje que resulte de la aplicación simultánea de los criterios de graduación recogidos en este artículo, por haber alcanzado ya su límite inferior, la sanción se aplicará en dicho límite inferior."

Visto lo expuesto, no cabe atenuar la sanción impuesta, en primer lugar porque se trata de labores de tabaco (como ya se ha justificado anteriormente), y en segundo lugar porque no puede reducirse por debajo de su límite inferior, como establece el punto 5 del artículo 6 citado.

Por todo ello, debe desestimarse esta alegación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.