

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/07322/2025/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **16/07/2026**

Asunto:

Impuestos Especiales. Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Concepto de "tabaco para fumar". Tabaco strip (tabaco curado totalmente desvenado) y scrabs (desperdicios de tabaco)

Criterio:

El concepto de "tabaco para fumar" debe delimitarse sobre la base de lo dispuesto en 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, cuyos considerandos y objetivos imponen una interpretación amplia y no restrictiva de qué se debe considerar tabaco para fumar.

En consecuencia y con la finalidad de garantizar una fiscalidad uniforme y equitativa, todos los productos que se asemejen a los calificados por la Directiva 2001/64 como labores del tabaco deben recibir el mismo trato fiscal, sin que la percepción que pueda tener el consumidor de este tipo de productos pueda alterar dicha condición.

El carácter de "tabaco para fumar" no se pierde por el hecho de que el producto deba pasar por varias etapas hasta poder ser fumado, si el tratamiento al que este debe someterse puede realizarse por los consumidores en su domicilio siguiendo determinadas instrucciones.

Criterio relacionado con resoluciones TEAC de 28 de marzo de 2019, RG: 00/02398/2018, y de 29 de enero de 2019, RG: 00/04412/2018

Criterio reiterado en resolución TEAC de 16 de julio 2026, RG: 00-08881-2025

Jurisprudencia:

Sentencia Eko-Tabak, de 6 de abril de 2017, asunto C-638/15

Sentencia Scrap-Transporteur, del Tribunal General, de 29 de abril de 2026, asunto T-194/25

Referencias normativas:

Ley 11/2021 Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior,

DA.1

Ley 38/1992 Impuestos Especiales IIEE

59.4.a)

60

Directiva 2011/64/UE del Consejo Estructura y Tipos del Impuesto Especial que grava las labores del Tabaco

Conceptos:

Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco

Impuestos Especiales IIEE

Interpretación

Tabaco

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

PROCEDIMIENTO: 00-07322-2025-00

CONCEPTO: RESTO IIEE (HIDROCARBUROS, TABACO Y ELECTRICIDAD)

NATURALEZA: RECURSO ORDINARIO DE ALZADA

RECURRENTE: **XZ** SL - ...

REPRESENTANTE: **Bts** - ...

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en fecha 24 de junio de 2025 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 41/02686/2024, interpuesta frente al Acuerdo de liquidación dictado por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Andalucía derivado del acta de disconformidad A02-ACTA_1 emitida por el concepto Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, ejercicios 2019 a 2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00-07322-2025-00 interpuesta en fecha 07/08/2025 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía citada en el encabezamiento.

SEGUNDO.- Consta en lo actuado que en fecha 13 de febrero de 2023 la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) dictó acta de disconformidad A02-ACTA_1 por el concepto Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, ejercicios 2019 a 2021.

Del acta y su informe complementario se derivan los siguientes motivos de regularización:

I.- La entidad interesada, constituida en fecha ... de 2018, es una empresa que tiene por objeto la distribución de todo tipo de productos relacionados con el tabaco para fumadores y no fumadores, estando dada de alta en el epígrafe 646.8 "comercio al por menos de artículos para fumadores" de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

II.- En el curso de las actuaciones inspectoras se comprobó que la entidad, durante los ejercicios 2019, 2020 y 2021, había adquirido hojas de tabaco VARIEDAD_1 y hojas de tabaco rotas a diversos proveedores (**NP LTD**, **GH LTD** -ambas de Bulgaria-, **TW**, S.L., y **QR**, S.L.U.) para destinarlos a su comercialización al por menor.

III.- A juicio de la Inspección, y puesto que las hojas de tabaco adquiridas con fines comerciales tenían la condición de labores del tabaco sujetas al Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, procedía, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 8.8 de la Ley de Impuestos Especiales, la exigencia de este, pues la interesada no había acreditado la satisfacción del mismo en territorio español.

TERCERO.- Disconforme con lo anterior, la entidad formuló alegaciones al acta manifestando, en síntesis, que la actuación de la Administración vulneraba el principio de "non bis in idem", que el cálculo de la base imponible del impuesto no era conforme a Derecho y que el tabaco no había sido objeto de venta.

CUARTO.- En fecha 8 de marzo de 2024 la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Andalucía de la AEAT dictó acuerdo de liquidación en el que, tras desestimar las alegaciones formuladas por la interesada, procedió a confirmar la liquidación contenida en la propuesta inspectora.

QUINTO.- Nuevamente disconforme la entidad interpuso, en fecha 3 de abril de 2024, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía que fue registrada con número 41/02686/2024.

La resolución de la citada reclamación tuvo lugar en fecha 24 de junio de 2025 desestimando las pretensiones de la interesada.

SEXTO.- Finalmente, en fecha 7 de agosto de 2025 se interpuso el presente recurso de alzada que fue registrado con número 00/07322/2025 en el que se opone a la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional sobre la base de los siguientes motivos:

- La Administración debió remitir las actuaciones a la vía penal al superar el importe defraudado la cuantía que determina que la conducta pueda ser constitutiva de delito por lo que el acuerdo de liquidación impugnado supone una vulneración de lo dispuesto en los artículos 251 y 257 de la Ley General Tributaria.
- Procede la suspensión de las actuaciones administrativas por concurrir prejudicialidad penal.
- No se ha producido la incorporación al expediente de determinados documentos que constituyen la base de la liquidación por lo que esta adolece de nulidad de pleno derecho.
- La nulidad de pleno derecho del procedimiento inspector determina que no se entienda interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar lo que da lugar a que opere la institución de la prescripción.
- No existe prueba sobre la realidad y naturaleza de los productos a los que se incluye en el ámbito objetivo del impuesto.
- La cuantificación de la cuota tributaria resulta arbitraria.
- El cálculo de los intereses de demora es incorrecto puesto que debe considerarse como fecha de inicio la de descubrimiento

Finalmente, señala la entidad que reitera todas las alegaciones efectuadas en primera instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

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

Determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía citada en el encabezamiento es ajustada a Derecho.

TERCERO.- Con carácter previo al estudio de las alegaciones efectuadas ante este Tribunal se ha de hacer una precisión en relación con la petición de la entidad de que se tengan por reiteradas todas las alegaciones realizadas en primera instancia ante el Tribunal Regional.

Es criterio de este Tribunal contenido en resoluciones 00/08264/2008 de 28 de septiembre de 2009 y 00/01070/2014, de 25 de mayo de 2017, que no resulta admisible que el reclamante en segundas instancias reitere, reproduzca literalmente, el escrito de alegaciones presentado previamente ante el Tribunal de primera instancia, pues se desnaturaliza la función del recurso de alzada. En estos casos, bastaría resolver reproduciendo los argumentos recogidos por la resolución dictada en primera instancia que se enjuicia, si se consideran ajustados a Derecho.

Señala a estos efectos la primera de las resoluciones citadas, lo siguiente:

"Cierto es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998)".

Pues bien en el presente supuesto las alegaciones no desarrolladas en esta segunda instancia solamente serán consideradas si se entiende que lo acordado por el Tribunal Regional no es ajustado a Derecho.

Sentado lo anterior procede analizar las cuestiones planteadas por la entidad en el presente recurso de alzada.

CUARTO.- Señala en primer lugar la entidad que la actuación de la Administración vulnera lo preceptuado en los artículos 251 y 257 de la Ley General Tributaria, que a su juicio, son de imperativa observancia en el caso que nos ocupa.

Sostiene a estos efectos que cuando la cuantía defraudada supere o iguale la cantidad que permite calificar la conducta como delictiva la Administración debe pasar el tanto de la culpa a la jurisdicción penal, pues a su criterio, la fuerza atractiva del proceso penal no puede quedar a la discrecionalidad del actuario.

Señala el artículo 251 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria bajo el título "excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública", cuya vulneración alega la entidad, lo siguiente:

"1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.*
- b) Cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.*
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.*

En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación.

En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

2. En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

No obstante, en caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, éste se entenderá concluido, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes.

3. En los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de esta Ley o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior, a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración Tributaria competente."

Recoge el citado precepto un conjunto de supuestos excepcionales en los que la Administración se apartará de la regla general y se abstendrá de practicar liquidación vinculada a delito remitiendo directamente las actuaciones a la vía penal.

Lo anterior obliga a dejar constancia del régimen general de actuación de la Administración en los supuestos en los que se aprecie la existencia de delito contra la Hacienda Pública que aparece reflejado en el artículo 250 de la Ley General Tributaria en los siguientes términos:

"1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V."

Por su parte el artículo 253 regula la tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación con la siguiente dicción:

"1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurran las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con el artículo 251.1 de esta Ley, procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el artículo 257.2 c) de esta Ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querella, cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el periodo voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta Ley.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley.

2. La inadmisión de la denuncia o querella determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título III.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta Ley o en seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

El órgano competente que debe continuar el procedimiento.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

En estos casos se iniciará el cómputo de los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el artículo 68.7 de esta Ley.

3. En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan adicionalmente. Si la declaración presentada hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación.

b) La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se refiere el párrafo anterior.

No obstante, el obligado tributario podrá optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen reglamentariamente. Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito."

Finalmente, el artículo 257 de la Ley General Tributaria, cuya vulneración también alega la interesada, regula cuales son los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria girada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 250 de la misma norma, señalando lo siguiente:

"1. La liquidación dictada por la Administración Tributaria en los supuestos a los que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación.

2. El ajuste se realizará de la siguiente forma:

a) Si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinara una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.

Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 de esta Ley deberá modificarse. En este caso, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.

Dicha modificación, practicada por la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto en el párrafo anterior, no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal.

El acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el procedimiento penal.

Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal fuese inferior a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

b) Si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

c) Si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta Ley, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.^a de la Sección 2.^a del Capítulo IV del Título III de esta Ley.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta Ley o en seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Esta liquidación se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria regulado en el Título V de esta Ley, pero no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial.

En estos casos se iniciará el cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el artículo 68.7 de esta Ley."

Como se observa el citado precepto solamente resulta de aplicación cuando la Administración ha seguido el régimen general y ha practicado liquidación vinculada a delito por lo que ninguna relación existe entre los preceptos cuya vulneración alega la entidad. O bien se prescinde de la liquidación y se remiten las actuaciones a la vía penal por la concurrencia de circunstancias excepcionales o bien se practica liquidación vinculada a delito que podrá quedar afectada por lo decidido en la vía penal en los términos contemplados en el precitado artículo 257.

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior y de acuerdo con el régimen general de actuación en caso de apreciarse la concurrencia

de una situación constitutiva de delito contemplado en los artículos 250 y siguientes de la Ley General Tributaria, la Administración procederá a dictar la correspondiente propuesta de liquidación vinculada a delito sin paralizar sus actuaciones absteniéndose, sin embargo, de iniciar actuaciones de carácter sancionador.

No obstante lo anterior, la aplicación de los procedimientos contemplados en los artículos 250 y siguientes de la Ley General Tributaria solamente entrará en juego cuando órgano liquidador competente considere que se dan las circunstancias que permiten pasar el tanto de la culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal. No existe por tanto, en contra de lo manifestado por la entidad interesada, una obligación de remisión automática de las actuaciones a la vía penal atendiendo exclusivamente a la cuantía defraudada, debiendo valorarse un conjunto de circunstancias, -principalmente la presencia de dolo en las actuaciones del contribuyente- para acordar el traslado de las actuaciones a la vía penal.

En relación con esta cuestión se ha de dejar constancia de que en el informe ampliatorio al acta se indica por el actuario en cuanto a la remisión de las actuaciones al orden penal, lo siguiente:

"II. B.- Dado el importe de los tributos defraudados (294.030,00 euros en 2019; 267.828,00 euros en 2020 y 154.484,00 euros en 2021), estaría dentro del ámbito objetivo establecido en el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, del Código Penal, que tipifica los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, y que establece un importe anual de cuota defraudada 120.000,00 euros.

No obstante, y pese a que este límite objetivo de importe defraudado si se supera en la presente comprobación, en opinión del actuario, no ha quedado acreditado en las actuaciones la concurrencia del aspecto subjetivo, es decir, de la voluntad y consciencia de autor del fraude, y ello es así por lo siguiente:

En la Diligencia de 17.10.2022 consta al requerimiento de Copia de las autorizaciones administrativas y sanitarias en vigor en los ejercicios 2019, 2020 y 2021 que le autorizan para la comercialización de tabaco, de shisha y de otras hierbas para fumar. El administrador único de DDM SL manifiesta:

"Con respecto a la Hoja de Tabaco entera sin manufacturar. No es necesaria ninguna autorización sanitaria ni administrativa. Pueden revisar la Ley sobre el tabaco donde claramente expone que si la hoja de tabaco no puede ser consumida y necesita una manipulación no está sujeta impuestos ni normativa.

Existen cientos de sentencias a favor, incluso del Tribunal Superior de Justicia fallando en contra de Hacienda, de Agencia Aduanera y de Cuerpos Policiales que han intervenido ese tipo de mercancías. Con un rápido vistazo en internet se comprueba."

Igualmente, en la Diligencia de 11.11.2022, el Sr. Bts responde a la pregunta en relación a los tipos de tabaco que comercializaba, si conoce la normativa relativa a la comercialización de hojas de tabaco o sus productos para ser fumados.

"La representación de la entidad manifiesta que no conoce la normativa relativa a la comercialización de productos para ser fumados."

Y a la pregunta en relación a los tipos de hojas de tabaco que comercializaba, si estas manifestaciones que hace sobre la normativa y la jurisprudencia están referidas a la consideración de delito de contrabando o están referidas también a las consecuencias fiscales o administrativas a las que está sujeta su comercialización.

"La representación de la entidad manifiesta que no puede responder con seguridad a esa pregunta pues no termina de entender su alcance."

Así mismo, debe destacarse el desconocimiento de las normas sanitarias y agrícolas sobre la utilización y responsabilidades derivadas de la venta de productos prohibidos para esos usos.

En opinión del actuario, los anteriores hechos, así como el propio proceder de la entidad en su actividad de comercialización de hojas de tabaco, ponen de manifiesto la total ausencia de conciencia de incumplimiento de la normativa que regula dicha actividad y de las consecuencias que pudieran derivarse de dichos incumplimientos, acreditándose la ausencia de una actuación consciente y dolosa necesaria para calificar como delictiva la actuación de la entidad o de su administrador".

En definitiva y de acuerdo con lo expuesto procede desestimar las alegaciones de la entidad interesada en este punto pues ninguna vulneración de lo dispuesto en los artículos 251 y 257 de la Ley General Tributaria puede apreciarse al no existir una obligación de remisión del tanto de la culpa a la jurisdicción penal por el mero hecho de superar el importe de lo defraudado la cuantía fijada para que nos encontremos ante un delito contra la Hacienda Pública.

QUINTO.- Manifiesta asimismo la entidad que en el presente supuesto procedería la suspensión de las actuaciones administrativas por apreciar prejudicialidad penal.

Sostiene al respecto que existen dos procedimientos penales abiertos cuyas resoluciones, en su caso, deberán ser tenidas en cuenta por la Administración al practicar, si procede, la oportuna liquidación.

Según señala la entidad en sus alegaciones los juzgados de primera instancia e instrucción número ... de MUNICIPIO_1 (...) tienen abiertos sendos procedimientos penales por la supuesta comisión de un delito de contrabando. Dichos procedimientos se refieren, respectivamente a actuaciones realizadas en... de 2018 y ... de 2022.

En primer lugar, en relación con la cuestión planteada, se ha de señalar que de acuerdo con lo manifestado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de febrero de 2019, rec.cas.2788/2017 y reiterado posteriormente en sentencia de 11 de noviembre de 2021, rec. cas. 5492/2019, la comercialización de hojas de tabaco no cumple el tipo del delito de contrabando al no poder considerarse en vía penal que las mismas tengan la consideración de labor del tabaco.

A juicio del Tribunal Supremo:

"Tal y como aparece legalmente delimitado el concepto de labores de tabaco en la normativa, solo mediante una interpretación extensiva puede abarcar las hojas de tabaco en la forma en que se presentaban por el acusado. Ese entendimiento no puede ser acriticamente aceptado cuando estamos delimitando el perímetro de un tipo penal, lo que no obsta a que en otros campos (tributario, administrativo) sí pueda desplegar toda su virtualidad. Pero no puede trasplantarse sin más en el ámbito penal sin padecimiento del principio de legalidad en su vertiente de exigencia de lex certa. Podemos reconocer que desde el punto de vista teleológico habría razones sobradas para la asimilación.

Pero esa hipotética laguna o desajuste debe ser cubierta por el legislador estableciendo las disposiciones que resulten oportunas de forma bien definida y no incierta. Los órganos judiciales penales no pueden efectuar ese seguramente necesario correctivo valiéndose de mecanismos interpretativos proscritos por el derecho penal."

Teniendo en cuenta lo anterior no existe ningún impedimento para la actuación administrativa que determine la necesidad de suspensión de las actuaciones en vía administrativa puesto que de acuerdo con lo manifestado por el Alto Tribunal en la sentencia precitada, la conducta de la entidad no es constitutiva de delito de contrabando.

Adicionalmente, se ha de señalar que de acuerdo con lo manifestado por el Tribunal Supremo en sentencia de 14 de julio de 2023, rec. cas. 7409/2021,- en la que se planteaba si los hechos probados declarados en una sentencia penal vinculan a la Administración tributaria o a los Tribunales del orden contencioso-administrativo en aquellos supuestos en los que el proceso penal y el procedimiento administrativo o el proceso contencioso-administrativo tienen por objeto diferentes conceptos y/ o periodos impositivos y los hechos probados declarados en la sentencia penal se extienden más allá del objeto del proceso penal, afectando a los conceptos y periodos controvertidos en el procedimiento administrativo o en el proceso contencioso-administrativo,- los hechos declarados probados en una sentencia penal no vinculan a los Tribunales del orden contencioso-administrativo cuando el proceso penal y el proceso contencioso-administrativo tengan por objeto diferentes periodos impositivos sobre el mismo o diferente concepto tributario.

En consecuencia, en el caso que nos ocupa puesto que los periodos regularizados son los ejercicios 2019 a 2021 y las actuaciones judiciales se refieren a los ejercicios 2018 y 2022, no cabría apreciar prejudicialidad penal.

Por otra parte, de la documentación incorporada al expediente no puede deducirse indubitadamente que exista identidad entre los hechos objeto de actuación judicial y los que son objeto del presente procedimiento, debiendo tenerse en cuenta, además, que en cualquier caso no existiría identidad en cuanto al bien jurídico objeto de protección.

En definitiva, procede confirmar la actuación administrativa en este punto desestimando las alegaciones de la interesada.

SEXTO.- Sostiene asimismo la entidad, que la actuación de la Administración le ha situado en una posición de indefensión al emplear en la regularización documentos que no están incluidos en el expediente. A su juicio esta circunstancia debe dar lugar a la nulidad de pleno derecho del procedimiento eliminando, en consecuencia, el efecto interruptivo de la prescripción.

En concreto sostiene que falta la incorporación de los documentos que forman parte del expediente EXPEDIENTE_1, que de acuerdo con lo señalado por la Inspección en diligencia de 16 de septiembre de 2022 fue utilizado para la determinación de la cuota tributaria.

En relación con esta cuestión consta en el expediente diligencia de fecha 16 de septiembre de 2022 mediante la cual el actuario incorpora el contenido del expediente EXPEDIENTE_1 en los siguientes términos:

*"Dentro de las actuaciones de comprobación realizadas por esta Unidad de Inspección en el Expediente EXPEDIENTE_1, se emitió el 14.02.2022 un Requerimiento de información dirigido a **DDM SL**; para, en relación a sus actividades económicas con la entidad **QR SLU** (...) en los ejercicios 2019, 2020 y 2021 aportase documentación e información.*

*Esta Comunicación consta en Certificado de Notificación en dirección electrónica habilitada que obra en el Expediente electrónico, como rechazada con efectos 25.02.2022. El 02.03.2022 se emitió nuevo Requerimiento dirigido al Administrador único de **DDM SL, D. Bts** (...), reiterando el Requerimiento de 14.02.2022 a la entidad.*

*Tal como consta en Acuse de Recibo de Correos, este Requerimiento al Sr. **Bts** se notificó el 07.03.2022.*

*El 22.03.2022 se recibió correo electrónico en la dirección del actuario en el que el Sr. **Bts** manifiesta lo siguiente:*

"Estimado señor, tras la imposibilidad de presentar contestación del requerimiento por la vía de la sede electrónica por varios intentos fallidos, desde el día 15 de Marzo que estamos intentándolo, con código error: (.....).

Envío documentación solicitada junto al escrito de contestación del requerimiento de información.CSV: (...)

*Mi teléfono directo es el (...), **Bts**, para cualquier aclaración."*

En este correo se adjuntan los 51 archivos siguientes:

(...)

*Anexo contestación (...).pdf requerimiento de información **QR***

*El último de ellos, "Anexo contestación requerimiento de información **QR** (...).pdf", está constituido por un escrito mecanografiado, sin fecha ni firma en el que se manifiesta lo siguiente:*

"1ª NO EXISTEN CONTRATOS QUE REGULEN DICHA RELACION CON EL PROVEEDOR EN LOS EJERCICIOS CITADOS

2ª ADJUNTAS CUENTAS MAYOR DEL PROVEEDOR EN FORMATO EXCEL EJERCICIOS 2019,2020,2021

3ª ADJUNTAS COPIAS PDF DE TODAS LA FACTURAS DE COMPRA DE LOS EJERCICIOS 2019,2020,2021. NO SE DISPONE DE ALBARANES DE RECEPCION

*4ª NO SE DISPONE DE FACTURAS CORRESPONDIENTES AL TRANSPORTE DE RECEPCION DE LOS PRODUCTOS ADQUIRIDOS EN 2019,2020,2021. EL TRANSPORTE SE REALIZABA CON MEDIOS PROPIOS DE **QR**, **SLU** Y OCASIONALMENTE CON NUESTRO PROPIOS MEDIOS*

*5ª ADJUNTAS FACTURAS DE VENTA QUE INCLUYEN PRODUCTOS ADQUIRIDOS A **QR**, **SLU** EJERCICIO 2021*

*6ª **DDM SL**, ADQUIERE A **QR SLU**, PRODUCTOS COMO MERCADERIA CON LA FINALIDAD DE SU POSTERIOR VENTA SIN TRANSFORMACION, SU PRODUCTOS SE COMPRAN EN GRANDES CANTIDADES Y SE COMERCIALIZAN EN LOTES PEQUEÑOS A NUESTROS CLIENTES SIN VERSE ALTERADOS CON NINGUN PROCESO DE TRANSFORMACION O PRODUCCION INTERMEDIO"*

*El día 23.03.2022 el actuario contestó correo electrónico al Sr. **Bts** en el que se pedían una serie de aclaraciones sobre la documentación e información del suyo de 22.03.2022. El 30.03.2022 se ha recibido correo electrónico en la dirección del actuario en el que el Sr. **Bts** manifiesta en contestación a las aclaraciones pedidas (respuestas en cursiva), lo siguiente:*

"Buenos días, le contesto sobre sus líneas

.../...-

Las unidades utilizadas en las facturas de Compras y Ventas aportadas ¿son el kilogramo?

En algunos casos, mayoritariamente sí. En otros son lotes, restos de material inservible vendido para usos insecticidas y herbicidas.

- Los diferentes precios que en algunas facturas de compra (p.ej. n.º .../20, de 02.07.2020) se recogen para diferentes partidas con una misma descripción, ¿a qué se deben?

Al igual que en pregunta anterior, a veces se trataban de lotes en mal estado, que tendrían un precio bajo apropiado para insecticida.

- Sin entrar en las incidencias que se detectan en sus facturas de ventas (incumplen la inclusión de la mayoría de los datos obligatorios según Real Decreto 2402/1985), le solicito que identifique al cliente "4T..." de la factura 15/2021 de 31.12.2021.

Eso no es un cliente. es la suma de muchísimos pequeños clientes de venta de menudeo. de importes muy pequeños con pagos

virtuales online con plataformas ... y que para poder ordenarlos y pagar los impuestos correspondientes por nuestra parte aglutinamos en una sola factura. La mayoría de clientes no se identifica online con todos los datos, puesto que no es necesario.

- ¿Cuál es la utilización habitual para la que vende las mercancías que adquiere a QR SLU?

Actualmente no compramos mercaderías a esta empresa, terminamos en 2021.

- ¿Publicita de alguna manera la utilización para la que comercializa esos productos?

Actualmente hemos descartado esa línea de negocio. Si en el mundo online quedara residualmente alguna foto, banner o algo, sería imposible controlarlo. El sistema de sharing y marketing viral no es controlable online.-

Indica en su escrito que "6ª DDM SL, ADQUIERE A QR SLU, PRODUCTOS COMO MERCADERIA CON LA FINALIDAD DE SU POSTERIOR VENTA SIN TRANSFORMACION, SU PRODUCTOS SE COMPRAN EN GRANDES CANTIDADES Y SE COMERCIALIZAN EN LOTES PEQUEÑOS A NUESTROS CLIENTES".

En relación a lo anterior:

¿De qué tipo son los envases en los que comercializa sus productos "al menor" y qué capacidad tienen los mismos ?; ¿Ese envasado lo hace DDM SL por sus propios medios, en este caso, indique en qué lugar se hace ese envasado, o lo encarga a un tercero, en este caso, indique la identificación del tercero/s?

Según el tipo de material, se introducía en bolsas de plástico de 20 o 40 L, compradas en VVL fundamentalmente. Luego estas se introducían en cajas de cartón simple, de medidas variables, tamaño máximo 40 x 40 x 40 aprox (cm).

Algunos pedidos los recogían clientes físicamente, otros se enviaban online. Los pedidos los preparábamos con nuestros propios medios en unas instalaciones en MUNICIPIO_1, en Pol. ... calle ... Nave Actualmente, desde Diciembre 2021, abandonamos esas instalaciones porque ha cesado esa actividad.

- La distribución de sus productos ¿la hace DDM SL por sus propios medios o mediante terceros?, en este caso, indique la identificación del tercero/s

Los clientes los recogían, o íbamos a entregarlos con nuestros medios en la mayoría de casos. Y en muchos otros casos se enviaban a través de empresas externas como EMPRESA_1 o EMPRESA_2.

La documentación e información aportados se incorporó al Expediente EXPEDIENTE_1 mediante Diligencia de 30.03.2022.

Mediante la presente Diligencia se incorpora al Expediente actual, EXPEDIENTE_2 la documentación e información más arriba descrita."

Como se observa consta en el expediente la documentación que la entidad considera omitida pues la misma fue incorporada por la Inspección mediante diligencia. Por otra parte esta información se recoge asimismo en el acta y en el acuerdo de liquidación por lo que ninguna omisión causante de indefensión puede apreciarse.

Siendo esto así no cabe apreciar la prescripción alegada por la entidad basada en la nulidad del procedimiento inspector por la falta de incorporación de información al expediente.

Procede en consecuencia, desestimar las alegaciones de la entidad en este punto.

SÉPTIMO.- En cuanto al fondo del asunto manifiesta la entidad que los productos objeto de regularización no tiende la naturaleza de labores del tabaco puesto que no existe prueba alguna sobre ello pues la actuación inspectora no se ha basado en el examen de aquellos.

Al ámbito objeto del Impuesto sobre las Labores del Tabaco se refiere el artículo 56 de la Ley de Impuestos Especiales en los siguientes términos:

"A efectos de este impuesto tienen la consideración de labores del tabaco:

1. Los cigarros y los cigarrillos.
2. Los cigarrillos.
3. La picadura para liar.
4. Los demás tabacos para fumar."

Por su parte, el artículo 59 de la misma norma recoge los conceptos y definiciones de los productos gravados señalando, en lo que aquí es relevante, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"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.

5. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de picadura para liar el tabaco para fumar tal como se define en el apartado anterior, siempre que más del 25 por ciento en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte inferior a 1,5 milímetros.

Tendrá igualmente la consideración de picadura para liar el tabaco para fumar en el que más del 25 por ciento en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte igual o superior a 1,5 milímetros, vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos.

6. 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.

7. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de fabricante la persona que transforma el tabaco en labores del tabaco acondicionadas para su venta al público".

En consecuencia de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reproducida quedarán incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco "los demás tabacos para fumar" teniendo esta consideración el tabaco cortado o fraccionado de otro modo, hilado o prensado en plancha, que sea susceptible de ser fumado sin una transformación industrial posterior.

La delimitación de que se entiende por tabaco para fumar, tabaco cortado o fraccionado de otro modo, y transformación industrial posterior ha sido realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia *Eko-Tabak*, de 6 de abril de 2017, asunto C-638/15, en la que se señala al respecto lo siguiente:

“16. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 2, apartado 1, letra c), y el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64 deben interpretarse en el sentido de que las hojas de tabaco irregulares, secadas, alisadas y parcialmente desvenadas o las partes de las mismas que hayan sufrido un secado primario y una humectación controlada, que contienen glicerina y que pueden fumarse tras una sencilla preparación, triturándolas o picándolas a mano, están comprendidas en el concepto de «tabaco para fumar» a efectos de estas disposiciones.

17. A este respecto, procede señalar que, como se desprende de su artículo 1, la Directiva 2011/64 tiene por objeto establecer los principios generales de la armonización de las estructuras y de los tipos del impuesto especial al que los Estados miembros someterán las labores del tabaco. Por tanto, esta Directiva forma parte de la legislación fiscal de la Unión aplicable a los productos del tabaco, legislación que, con arreglo al considerando 2 de esta Directiva, tiene por objeto garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud.

18. Resulta, además, del considerando 3 de la Directiva 2011/64 que ésta pretende garantizar que la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre el consumo de productos del sector de las labores del tabaco no falsee las condiciones de competencia y no obstaculice su libre circulación en la Unión. En concreto, se señala esencialmente en el considerando 8 de esta Directiva que los productos que en muchos aspectos se asemejen a los productos comprendidos en la mencionada Directiva deberían recibir el mismo trato que éstos, mientras que el considerando 9 de esta misma Directiva indica que la armonización de las estructuras de los impuestos especiales debe conducir a que la competitividad de las diferentes categorías de labores del tabaco pertenecientes a un mismo grupo no sea falseada por los efectos de la imposición y que, en consecuencia, se realice la apertura de los mercados nacionales de los Estados miembros.

19. El artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2011/64 clasifica en tres categorías las labores del tabaco que son objeto de la armonización prevista por esta Directiva: la primera se refiere a los cigarrillos, la segunda a los cigarros puros y los cigarritos y la tercera al tabaco para fumar.

20. En lo que se refiere, más específicamente, al tabaco para fumar, se desprende de la redacción del artículo 2, apartado 1, letra c), incisos i) y ii), de la mencionada Directiva que esta categoría se divide en dos subcategorías, tituladas, respectivamente, «picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos» y «demás tabacos para fumar».

21. Por su parte, el artículo 5, apartados 1 y 2, de la Directiva 2011/64 define, respectivamente, los conceptos de «tabaco para fumar» y de «picadura fina de tabaco para liar cigarrillos». Así, el primero de estos conceptos engloba tanto el «tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior» como los «desechos de tabaco acondicionados para la venta al por menor, no comprendidos en [la definición de cigarrillos o de cigarros puros o cigarritos], que puedan fumarse».

22. En el presente asunto, no se cuestiona que los productos del tabaco controvertidos en el litigio principal no están comprendidos en la definición de «picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso i), y del artículo 5, apartado 2, de la Directiva 2011/64, ni en la de «desechos de tabaco», en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra b), de esta Directiva.

23. Por ello, con el fin de determinar si dichos productos están comprendidos en la subcategoría «demás tabacos para fumar», prevista en el artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii), de la Directiva 2011/64, es preciso examinar si constituyen «tabaco para fumar», a la vista de la definición que figura en el artículo 5, apartado 1, letra a), de esta Directiva.

24. Habida cuenta de los objetivos de la mencionada Directiva, recordados en los apartados 17 y 18 de la presente sentencia, el concepto de «tabaco para fumar» no puede ser objeto de una interpretación restrictiva.

25. Se desprende del tenor del artículo 5, apartado 1, letra a), de dicha Directiva que ésta exige el respeto de dos requisitos acumulativos, a saber, por una parte, que el tabaco sea cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas y, por otra parte, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior.

26. En lo que se refiere al primer requisito, de la resolución de remisión no se desprende que el tabaco controvertido en el litigio principal sea hilado o prensado en placas.

27. Es preciso, por tanto, determinar si puede ser considerado como cortado o fraccionado de otra forma, a efectos del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64.

28. A este respecto, a falta de una definición de los términos «cortado» y «fraccionado» en esta Directiva, hay que remitirse, para determinar su alcance, a su sentido general y comúnmente admitido (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2015, *Sommer Antriebs- und Funktechnik*, C-369/14, apartado 46 y jurisprudencia citada). Pues bien, estos términos, cuyo sentido usual es especialmente amplio, designan, en particular, en lo que respecta al primero, el resultado de la operación consistente en separar una parte o un trozo de algo mediante un instrumento cortante y, por lo que se refiere al segundo, el resultado de la operación consistente en desmembrar o dividir algo.

29. Por consiguiente, dado que los productos controvertidos en el litigio principal consisten, según las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, en hojas de tabaco parcialmente desvenadas, estos productos deben ser considerados tabaco cortado o fraccionado de otra forma, a efectos del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64.

30. En lo que atañe al concepto de «transformación industrial», utilizado en el mencionado artículo 5, apartado 1, letra a), este concepto se refiere habitualmente a la transformación, generalmente a gran escala, con arreglo a un proceso normalizado, de materias primas en bienes materiales.

31. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende, esencialmente, que no constituyen «transformaciones industriales» las simples manipulaciones dirigidas a permitir que un producto de tabaco no terminado pueda fumarse, como las consistentes en introducir un rollo de tabaco en una funda de cigarrillos (véanse, por analogía, las sentencias de 24 de septiembre de 1998, *Brinkmann*, C-319/96, apartados 18 y 20, y de 10 de noviembre de 2005, *Comisión/Alemania*, C-197/04, apartados 31 y 32).

32. En estas circunstancias, procede considerar que puede fumarse sin «transformación industrial» ulterior, a efectos

del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, el tipo de labores del tabaco que está preparado o puede prepararse de forma simple, por medios no industriales, para ser fumado.

33. En el presente asunto, como se desprende de la resolución de remisión, los productos controvertidos en el litigio principal han sido objeto de un proceso de secado primario y una humectación controlada, contienen glicerina y pueden fumarse tras una sencilla preparación por trituración o picado a mano. Sin perjuicio de su verificación por el órgano jurisdiccional remitente, parece, por tanto, que estos productos cumplen también el segundo requisito contemplado en el apartado 25 de la presente sentencia y, por ello, están comprendidos en el concepto de «tabaco para fumar», tal como queda definido en el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64.

34. En estas circunstancias, al no constituir picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso i), de la citada Directiva, debe considerarse que esos productos están comprendidos en el concepto de «demás tabacos para fumar», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii), de esa Directiva.

35. Habida cuenta del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), y el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64 deben interpretarse en el sentido de que las hojas de tabaco irregulares, secadas, alisadas y parcialmente desvenadas que han sufrido un secado primario y una humectación controlada, que contienen glicerina y que pueden fumarse tras una sencilla preparación, triturándolas o picándolas a mano, están comprendidas en el concepto de «tabaco para fumar», a efectos de estas disposiciones.”

Proporciona el Tribunal de Justicia una definición de los conceptos “cortado” y “fraccionado” señalando que se ha de acudir al sentido usual de las palabras de tal modo que ha de entenderse por “cortado” aquella operación consistente en separar una parte o un trozo de algo mediante un instrumento cortante y, por “fraccionado”, el resultado de la operación consistente en desmembrar o dividir algo.

En consecuencia considera que las hojas de tabaco parcialmente desvenadas, deben ser considerados tabaco cortado o fraccionado a efectos de considerarlas incluidas en el ámbito objetivo del Impuesto.

Asimismo considera que el concepto de “transformación industrial” se refiere habitualmente a la transformación, generalmente a gran escala, con arreglo a un proceso normalizado, de materias primas en bienes materiales, no pudiendo tener tal consideración las simples manipulaciones dirigidas a permitir que un producto de tabaco no terminado pueda fumarse, como las consistentes en introducir un rollo de tabaco en una funda de cigarrillos. Concluye, así, que puede fumarse sin “transformación industrial” el tipo de labores del tabaco que está preparado o puede prepararse de forma simple, por medios no industriales, para ser fumado. En estos mismos términos se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo en resoluciones 00/02398/2018, de 28 de marzo de 2019 y 00/04412/2018, de 29 de enero de 2019.

Asimismo, se ha de dejar constancia de lo señalado recientemente por el Tribunal General de la Unión en su sentencia, *Scrap-Transporteur*, de 29 de abril de 2026, asunto T-194/25, en la que viene a perfilar aún más el concepto de “tabaco para fumar”.

Señala la precitada sentencia lo siguiente:

“15. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar si un producto «puede fumarse», hay que basarse en la percepción del público.

16. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, «el tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior» forma parte del «tabaco para fumar».

17. Por lo que respecta a la expresión «que pueda fumarse», procede recordar, de entrada, que una disposición del Derecho de la Unión que no incluya una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión de una interpretación autónoma y uniforme que tenga en cuenta el tenor de esa disposición, su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forme parte (véase la sentencia de 24 de octubre de 2024, *Kwantum Nederland y Kwantum België*, C-227/23, apartado 56 y jurisprudencia citada).

18. En primer lugar, es preciso constatar que el tenor del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 no incluye ninguna referencia a la percepción de los consumidores para clasificar un producto entre el «tabaco para fumar». Así, la expresión «que pueda fumarse» significa que el producto puede ser fumado en el sentido de que el calentamiento y la combustión de este producto generan un humo que se inhala (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de septiembre de 2020, *Skonis ir kvapas*, C-674/19, apartado 34). De ello se infiere que la expresión «que pueda fumarse» no contiene ningún criterio relativo a la percepción de los consumidores.

19. En segundo lugar, esta interpretación se ve corroborada por el contexto en el que se inserta el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64. Así, el artículo 4, apartado 1, de esta Directiva establece que los productos del tabaco se considerarán «cigarros puros o cigarrillos» si son «susceptibles de fumarse sin transformación y [si], habida cuenta de sus propiedades y de las expectativas normales de los consumidores, están destinados exclusivamente a ello». En cambio, como se desprende del apartado 18 anterior, tal requisito relativo a las expectativas normales de los consumidores no se menciona en el artículo 5, apartado 1, letra a), de dicha Directiva. Dado que ambas disposiciones forman parte del mismo capítulo de la misma Directiva, el legislador habría podido añadir al artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 el criterio relativo a las expectativas normales de los consumidores o a la percepción del público si hubiera querido conferir tal sentido a esta disposición.

20. En tercer lugar, del considerando 3 de la Directiva 2011/64 resulta que esta pretende garantizar que la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre el consumo de productos del sector de las labores del tabaco no falsee las condiciones de competencia y no obstaculice su libre circulación en la Unión. En particular, se indica esencialmente en el considerando 8 de esta Directiva que los productos que se asemejan en muchos aspectos a los productos comprendidos en la mencionada Directiva deberían recibir el mismo trato que estos con el fin de garantizar una fiscalidad uniforme y equitativa, mientras que el considerando 9 de esta misma Directiva anuncia que la armonización de las estructuras de los impuestos especiales debe conducir a que la competitividad de las diferentes categorías de labores del tabaco pertenecientes a un mismo grupo no sea falseada por los efectos de la imposición y que, en consecuencia, se realice la apertura de los mercados nacionales de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de abril de 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, apartado 18).

21. Además, del considerando 15 de la Directiva 2011/64 se desprende que un «cierto grado de convergencia entre los niveles impositivos aplicados en los Estados miembros contribuiría a reducir el fraude y el contrabando en la

Unión». Por último, según el considerando 2 de la Directiva 2011/64, esta tiene como objetivo, en particular, garantizar un elevado nivel de protección de la salud.

22. La consecución de los mencionados objetivos requiere una interpretación del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 que no sea restrictiva (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de abril de 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, apartado 24). En efecto, una interpretación de esta disposición que tuviera en cuenta la percepción de los consumidores podría restringir la parte de los productos que se clasificarían en la categoría de «tabaco para fumar» en el sentido de la Directiva 2011/64 y afectar al nivel de protección de la salud a que se refiere dicha Directiva, en la medida en que esos productos no serían, en su caso, imponibles de la misma manera. Por último, en lo que respecta a la armonización de las categorías de tabaco con el fin de proteger la competencia, la libre circulación de mercancías y la prevención del fraude, la percepción de los consumidores es un criterio que puede variar en función del Estado miembro de que se trate y que puede menoscabar tal armonización.

23. Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar si un producto «puede fumarse», no hay que basarse en la percepción del público."

Como se observa, reitera el Tribunal de Justicia el criterio contenido en la sentencia *Eko-Tabak*, de 6 de abril de 2017, anteriormente reproducida, al señalar que el concepto de "tabaco para fumar" no puede interpretarse de forma restrictiva pues los considerandos y objetivos de la Directiva 2011/64, así lo imponen. Tal y como expresa la precitada sentencia los productos que se asemejan a los contemplados en la Directiva 2011/64 (cigarrillos, cigarros puros, cigarritos, picadura fina de tabaco para liar cigarrillos, etc.) deben recibir el mismo trato que estos, con el fin de garantizar una fiscalidad uniforme y equitativa, todo ello al margen de la percepción del consumidor de este tipo de productos.

Por otra parte, y dado que la calificación de un producto en la categoría de "tabaco para fumar" requiere que el mismo pueda fumarse "sin transformación industrial ulterior" realiza el Tribunal General una interpretación más exhaustiva de esta expresión que viene a clarificar más aún el ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Sostiene a estos efectos el Tribunal Europeo, lo siguiente:

"24. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 debe interpretarse en el sentido de que la expresión «sin transformación industrial ulterior» comprende también métodos compuestos por varias etapas que, no obstante, los consumidores pueden realizar en su domicilio.

25. En lo que atañe al concepto de «transformación industrial», utilizado en el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, se refiere habitualmente a la transformación, generalmente a gran escala, con arreglo a un proceso normalizado, de materias primas en bienes materiales (sentencia de 6 de abril de 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, apartado 30).

26. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que no están incluidas en el concepto de «transformación industrial», en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, las simples manipulaciones dirigidas a permitir que un producto de tabaco no terminado pueda fumarse (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de abril de 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, apartado 31 y jurisprudencia citada).

27. En estas circunstancias, procede considerar que puede fumarse sin «transformación industrial ulterior», a efectos del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, el tipo de labores del tabaco que está preparado o puede prepararse de forma simple, por medios no industriales, para ser fumado (sentencia de 6 de abril de 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, apartado 32). No obstante, la complejidad relativa de un proceso de preparación no basta, por sí sola, para conferirle carácter industrial en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64.

28. En el litigio principal, los gestos para hacer que el tabaco esté preparado para ser fumado no se limitan a introducir un rollo de tabaco en una funda de cigarrillos (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de abril de 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, apartado 31 y jurisprudencia citada). A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente precisa que el producto en cuestión puede fumarse tras un tratamiento que un consumidor puede efectuar en el domicilio. El tabaco de que se trata ha sufrido un primer proceso de secado y, a continuación, debe mantenerse en un estado de humidificación controlado. Además, el producto debe llevarse a ebullición con agua, glicerina y azúcar y mezclarse con la mezcla aromatizada habitual para el tabaco para pipa de agua. Según el órgano jurisdiccional remitente, se encuentran disponibles en línea videos de instrucciones.

29. En el caso de autos, por una parte, las diferentes etapas de transformación del producto descritas por el órgano jurisdiccional remitente, a saber, la ebullición con agua, glicerina y azúcar, así como la mezcla con aromas, no requieren ningún proceso normalizado. Por otra parte, la libre accesibilidad en línea de instrucciones detalladas dirigidas a los consumidores para la realización de estas etapas confirma que este proceso se distingue de una transformación industrial en el sentido de la jurisprudencia citada en el anterior apartado 25.

30. Sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, se trata de métodos que los consumidores pueden realizar en su domicilio y que no requieren capacidad para tratar grandes cantidades de tabaco mediante procesos normalizados.

31. Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 debe interpretarse en el sentido de que la expresión «sin transformación industrial ulterior» engloba métodos compuestos por varias etapas que, no obstante, los consumidores pueden realizar en su domicilio."

Deja claro el órgano jurisdiccional europeo que el carácter de "tabaco para fumar" no se pierde por el hecho de que el producto de que se trate deba pasar por varias etapas hasta poder ser fumado, si el tratamiento al que el mismo debe someterse puede realizarse por los consumidores en su domicilio siguiendo determinadas instrucciones.

Sentado lo anterior procede examinar si en el caso que nos ocupa resulta acreditado que el producto objeto de regularización es susceptible de ser incluido en la categoría de "los demás tabacos para fumar" de acuerdo con lo establecido anteriormente.

Como se ha indicado en el fundamento de derecho anterior, la Inspección mediante diligencia de 16 de septiembre de 2022 incorporó el contenido de la diligencia de 30 de marzo de 2022 del expediente EXPEDIENTE_1 abierto a la entidad **QR SLU** (...) y en la que se recoge la documentación e información aportada por **DDM SL** relativa a sus relaciones con la entidad antes citada.

En Diligencia de 30 de septiembre de 2022 se deja constancia de otras actuaciones realizadas en el Expediente EXPEDIENTE_1 abierto a **QR SLU** (...), siendo una de ellas acceder a la web de **DDM SL** (<https://www...com>) en fecha 23 de marzo de 2022, en la que indicaba lo siguiente:

"En la pantalla de "INICIO" se indica que "La idea de fumar ha sufrido un cambio evolutivo. UN NUEVO CONCEPTO DE FUMADORES NECESITA (...) nuevas tendencias ..."

(...)

Dentro del apartado "ARTÍCULOS PARA TABACO", aparece un desplegable en el que oferta "Autotabaco ..." y, a su vez, dentro de esta pestaña se abre otro desplegable en el que se ofertan "Hojas de Tabaco". Entrando en esta última pestaña (.../...) se encuentra el siguiente texto:

"Comprar hojas de tabaco natural: (...) La planta Nicotina Tabacum es una planta herbácea (...) ... se usaba con fines medicinales, actualmente las hojas de tabaco se caracterizan por ... variedad de usos, (...).

En **DDM** disponemos de una gran variedad de hoja de tabaco natural y formatos..., de la máxima calidad (...) VARIEDAD_1 o VARIEDAD_2.

Descuentos y ofertas en hojas de tabaco online

En **DDM** somos conscientes del gasto ... día a día, ... ofrecemos descuentos y ofertas, (...) si quieres comprar hojas de tabaco para liar y entubar de calidad (...).

Asimismo, ofrecemos distintos formatos ... de hoja de tabaco ... con diferentes propiedades, en función del uso que quieras darles, ... se adapta ... a tus ... necesidades."

..., se exponen ... hojas de tabaco a la venta, (...) en el siguiente cuadro:

(...)

Hoja de Tabaco TIPO_1 (...)

Hojas de Tabaco TIPO_2 (...)

Hojas de Tabaco TIPO_3 (...)

Hojas de Tabaco TIPO_4 (...)

Hoja de Tabaco TIPO_5 (...)

Hoja de Tabaco TIPO_6 (...)

Hoja de Tabaco TIPO_7 (...)

En la pantalla "Todo lo que debes saber sobre Hojas de Tabaco" se recoge lo siguiente:

"**DDM** ofrece ... hoja de tabaco más natural del mercado. (...) .. proveedores de hoja de tabaco natural y sin adulterar, ... ofrecemos un producto sin manipular, ... legal y de máxima calidad.

(...) todas nuestras hojas de tabaco VARIEDAD_1 han sido recolectadas manualmente y curadas (...). ...el proceso de curado de las hojas VARIEDAD_2 similar al anterior (...), las hojas se secan en exterior (...).

Variedad de hojas de tabaco para liar y entubar VARIEDAD_1 y VARIEDAD_2.

(...). En **DDM** ofrecemos hojas de tabaco para liar y entubar VARIEDAD_1', bajo contenido en nicotina y alto en azúcar. Asimismo, ... se ha hecho una selección..., dando lugar a una hoja de color ... con más nicotina y menos azúcar, denominada VARIEDAD_1". Ambas se ofrecen en formato de ... kg.(...).

Esta versatilidad (...) ha hecho que la planta VARIEDAD_1 cubra el **% de la producción mundial de tabaco. Por otro lado, disponemos de hoja de tabaco entera VARIEDAD_2, (...) olor ..., contenido medio de nicotina, bajo de azúcar (...). Esta planta cubre el **% de producción mundial de tabaco ... es más especial. (...) mayor cantidad de hojas aprovechables que las plantas de tabaco VARIEDAD_1. Esta variedad está disponible en formato de ... kg."

De conformidad con lo indicado se considera acreditado que la hoja de tabaco regularizada estaba destinada a su comercialización para ser fumada, cumpliendo por tanto lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión en las precitadas sentencias *Eko-Tabak* y *Scrap-Transporteur*, anteriormente reproducidas. En consecuencia, se cumple el hecho imponible que genera la exigencia del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco siendo la liquidación girada conforme a Derecho.

Procede, en consecuencia, desestimar las alegaciones de la entidad en este punto.

OCTAVO.- Sostiene, asimismo, la entidad que el cálculo de la cuota tributaria resulta arbitrario pues se basa en lo señalado en unas facturas que incumplen el RD 2404/1985 en las que no consta ni el peso ni el valor unitario.

Adicionalmente señala que el cálculo se ha conformado a través de datos obtenidos de terceros sin que se especifiquen dichos terceros y sin que consten los modelos 347 en el expediente.

De conformidad con lo dispuesto acuerdo de liquidación así como en el informe ampliatorio la cuota defraudada, se ha obtenido a partir de los kilogramos de tabaco que constan en las facturas expedidas por los proveedores, por lo que se ha empleado, a juicio de este Tribunal un criterio de carácter objetivo y no arbitrario.

Por otra parte, se ha de dejar constancia de que las facturas utilizadas aparecen incorporadas al expediente que fue objeto de puesta de manifiesto a la interesada por lo que puede conocer cuáles son las magnitudes empleadas para la cuantificación.

En definitiva y dado que la entidad tampoco aporta una valoración alternativa ni justifica cuales son los kilogramos que a su juicio debieron ser tenidos en cuenta para la liquidación procede desestimar las alegaciones de la entidad confirmando la resolución impugnada en este punto.

NOVENO.- Finalmente, manifiesta la entidad su disconformidad con el método empleado para el cálculo de los intereses de demora señalando que la fecha de inicio del cómputo debe ser la de descubrimiento y no la de la fecha de la factura de adquisición.

Como se ha señalado en los antecedentes de hecho la deuda se exige a la entidad interesada sobre la base de lo dispuesto en el artículo 8.8 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que, en su redacción vigente en el momento de los hechos indicaba lo siguiente:

"Estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España."

Teniendo en cuenta lo anterior debemos acudir en relación con el devengo a lo dispuesto en el apartado 11 de artículo 7 de la misma norma, que en la redacción aplicable, *ratione temporis*, señalaba lo siguiente:

"En los supuestos a los que se refiere el apartado 8 del artículo 8 de esta Ley, en el momento del devengo que corresponda de acuerdo con los apartados anteriores; en caso de no conocerse ese momento, en la fecha de adquisición o inicio de la posesión de los productos por el obligado y, en su defecto, el momento de su descubrimiento".

Del citado precepto se deriva que cuando no pueda determinarse el devengo por aplicación de los supuestos enumerados en el propio artículo 7 el momento del devengo será el de la fecha de adquisición o inicio de posesión de los productos gravados, por tanto el cálculo de los intereses de demora deberá realizarse atendiendo a dicho momento.

Se ha de tener presente que la norma configura el posicionamiento del devengo en el momento del descubrimiento de los productos como un supuesto de carácter residual que solamente entrará en juego cuando, además de no poder aplicarse ninguno de los criterios del artículo 7, no se conozca tampoco el momento de adquisición de los productos o el inicio de la posesión de los mismos.

En el presente caso, dado que se cuenta con las facturas que acreditan el momento de la adquisición, es esta fecha la que marca el devengo del impuesto y, por tanto, el inicio del cómputo de los intereses de demora.

Procede, en consecuencia, desestimar las alegaciones de la entidad en este punto.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.