

**Audiencia Nacional**

**AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia de 23  
febrero 2015**

**JUR\2015\77369**

No encontrada materia 3-1535

**Jurisdicción:** Contencioso-Administrativa

**Recurso contencioso-administrativo** 476/2013

**Ponente:** Excmo Sr. Angel Arozamena Laso

**AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**SECCIÓN SÉPTIMA**

**Núm. de Recurso:** 0000476 / 2013

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 05781/2013

**Demandante:** COMPAÑIA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA, S.A.

**Procurador:** Dª MARIA TERESA GOÑI TOLEDO

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:** D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

**SENTENCIA Nº:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Madrid, a veintitres de febrero de dos mil quince.

**Visto** el presente recurso contencioso-administrativo, nº 476 / 13, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la Procuradora D<sup>a</sup>. María Teresa Goñi Toledo, en nombre y representación de "**COMPAÑÍA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA, S.A.**", contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de fecha 19 de septiembre de 2013 (R.G. 5223/10), por la que se estima parcialmente el recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid de fecha 27 de mayo de 2010 (reclamaciones 28/12714/07 y acumuladas 712/08 y 713/08) que desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a liquidaciones y sanciones correspondientes al Impuesto sobre las Labores del Tabaco; en el que la Administración demandada ha estado representada y dirigida por el Abogado del Estado; habiendo sido Ponente el Ilmo. Sr. D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO, Magistrado de la Sección.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** Se dirige el presente recurso contencioso-administrativo contra la precitada resolución del TEAC, de fecha 19 de septiembre de 2013. Presentado el recurso, se reclamó el expediente administrativo y se dio traslado de todo ello a la parte actora para que formalizara la demanda, la cual expuso los hechos, invocó los fundamentos de derecho pertinentes y terminó por suplicar que, previos los trámites legales pertinentes, se dicte sentencia en la que se anule la reseñada resolución del TEAC y de los actos administrativos de los que ésta trae causa.

**SEGUNDO:** Formalizada la demanda, se dio traslado al Abogado del Estado para que la contestara, el cual expuso los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables y suplicó se dictara sentencia desestimando el recurso y confirmando la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho, con imposición de costas a la parte demandante.

**TERCERO:** Habiendo sido solicitado y acordado el recibimiento a prueba del procedimiento, practicándose las pruebas propuestas con el resultado obrante en autos, y tras presentar las partes sus escritos respectivos de conclusiones, quedaron los autos conclusos, señalándose para votación y fallo el día 19 de febrero del corriente año 2015, en que así tuvo lugar, habiéndose observado en la tramitación del recurso las prescripciones legales.

**CUARTO:** La cuantía del recurso quedó fijada en 230.283,63 euros por Auto de 13 de noviembre de 2014.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO**

: El presente recurso contencioso-administrativo se dirige contra la resolución del TEAC de fecha 19 de septiembre de 2013 (R.G. 5223/10), por la que se estima parcialmente el recurso de alzada deducido contra la resolución del TEAR de Madrid de fecha 27 de mayo de 2010 (reclamaciones 28/12714/07 y acumuladas 712/08 y 713/08) que desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT de 17 de julio y 11 de octubre de 2007, en materia referente a liquidaciones y sanciones correspondientes al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, conforme a los siguientes **antecedentes** que se desprenden del expediente y recogidos en la propia resolución recurrida.

1.- Con fecha 31 de mayo de 2007 la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT **instruyó a la entidad COMPAÑÍA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA, S.A. el acta de disconformidad A02-71311372 relativa al concepto Impuesto Especial sobre las Labores de Tabaco, por el periodo 2006** y por un importe total de 230.283,63 euros, correspondiendo 214.179,80 euros a la cuota y 15.852,28 euros intereses de demora.

El **acuerdo de liquidación, de fecha 17 de julio de 2007**, recoge la propuesta contenida en el acta y se liquida por los siguientes importes: Cuota 214.179,80 euros, Intereses de demora 16.103,83 euros. Total Deuda tributaria, 230.283,63 euros. El acuerdo de liquidación se notificó el día 20 de julio de 2007.

**2.-Del contenido del acta y del informe ampliatorio que la acompaña se extrae la siguiente información relevante :**

La entidad COMPAÑÍA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA, S.A. es titular de un depósito fiscal en Leganés (Madrid) que se encuentra ubicado en una parcela vallada con una única puerta de acceso en la que existe un puesto de control ante el cual es necesario que tanto las personas como los vehículos que entran y salen se identifiquen.

El sistema informático autorizado como contabilidad de existencias reglamentario, cuando graba la orden de carga de una partida ésta se traslada dentro del almacén de una forma automática a través de un sistema de control. La salida contable se produce cuando se termina la carga de la mercancía en el medio de transporte.

Las actuaciones se han desarrollado con motivo de sendas subidas de los tipos impositivos de las labores de tabaco con vigencia a partir de los días 21 de enero y 11 de febrero de 2006, tratando de determinar la correcta salida de la mercancía que abandona el régimen suspensivo.

Así, el día 23 de enero de 2006 se realiza el recuento de existencias en el interior del depósito fiscal y en el muelle de carga se aprecia la existencia de unas cajas con tabaco cuyos datos identificativos se exponen en el acta y en el informe ampliatorio. Dichas cajas, cuya salida se anota el día 20 de enero de 2006, no aparecen en la contabilidad reglamentaria anotadas como devueltas y posteriormente recibidas en el depósito fiscal.

Igualmente, se observó la presencia de camiones dentro de las instalaciones del depósito fiscal dicho fin de semana (el día 23 de enero de 2009 fue lunes). Solicitados los partes de movimientos de camiones que abandonaron las instalaciones los días 21, 22 y 23 de enero de 2006 se comprueba que ocho camiones (cuyas matrículas se identifican en el acta y en el informe ampliatorio) contienen tabaco y tienen albaranes y hojas de ruta con fecha 20 de enero de 2006, con destino a las tiendas de Badajoz, Salamanca, Palencia y Zamora. De acuerdo con el parte de control de entradas y salidas de transportistas adjunto a la diligencia de 23 de enero de 2006, estos camiones pernoctaron en las instalaciones del depósito fiscal el día 20 de enero y partieron el día 21 a sus destinos. El representante de la entidad afirmó que esta circunstancia se debió a un problema del tacógrafo y de seguridad en el transporte por tener que ir con escolta.

Los días 10 y 13 de febrero se vuelven a llevar a cabo actuaciones en el depósito fiscal donde se descubre que un camión (cuya matrícula se identifica en el acta y en el informe ampliatorio) que pernoctó el día 10 en las instalaciones abandonando el depósito fiscal con posterioridad a dicha fecha contabilizada.

Como consecuencia de los hechos anteriores se procede a regularizar la situación tributaria de la

recurrente en relación con el movimiento de existencias del depósito fiscal. De este modo, se regularizan las cajas de tabaco cuya salida se anota en la contabilidad el día 20 de enero pero que no fueron entregadas en dicha fecha. Igualmente se regulariza la situación de las cajas que estaban anotadas como salidas pero que habían sido devueltas, por lo que el tipo impositivo aplicable era el vigente a partir del día 21 de enero. Por último, se regulariza la situación de las mercancías cargadas en los camiones que pernoctaron en las instalaciones del depósito fiscal cuya salida real no coincide con su salida contable.

3.- Como consecuencia del acuerdo de liquidación anterior se inicia un **procedimiento sancionador** que culmina con **dos acuerdos de imposición de sanción**.

Los acuerdos son **de fecha 11 de octubre de 2007**, notificados el día 17 de ese mes. En el primero se impone una sanción por importe de 4.141,17 euros por dejar de ingresar dentro el plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del mismo. En el segundo se impone una sanción por importe de 1.200 euros por el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras la inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias.

Contra estos acuerdos de imposición de sanción se recurrió en reposición, si bien los recursos fueron desestimados.

4.- La entidad interpuso **reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Madrid** que fueron acumuladas por éste y se resolvieron con fecha **27 de mayo de 2010, desestimándolas**.

5.- Con fecha 4 de agosto de 2010, la entidad interesada interpone **recurso de alzada ante el TEAC** respecto del cual realiza, en síntesis, las siguientes alegaciones.

En lo que se refiere al **acuerdo de liquidación** : 1) Improcedencia de la regularización del Impuesto Especial sobre las Labores de Tabaco cargadas y precintadas en camiones que pernoctaron en el aparcamiento vigilado de las instalaciones del depósito fiscal de Leganés, pues dicho aparcamiento vigilado es una zona independiente del depósito fiscal. 2) Existencia de un pronunciamiento favorable a la tesis de la recurrente en un supuesto idéntico al analizado: Sentencia de 26 de marzo de 2010 de la Audiencia Nacional . 3) Ausencia de anomalías en la conducta de la recurrente en cuanto a la carga y precinto del tabaco en camiones que se ven obligados a pernoctar en la zona de aparcamiento vigilado de las instalaciones de la entidad en Leganés. 4) El devengo del Impuesto especial se produjo al ser cargada y precintada la mercancía en los camiones, pues este fue el momento en que el producto abandonó el depósito fiscal. Se realiza una exposición sobre el concepto de depósito fiscal, de modo que entiende la recurrente que el aparcamiento vigilado no forma parte del depósito fiscal, pues, en opinión de la recurrente, así lo establecen las autorizaciones al respecto. 5) Vulneración por parte de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid del artículo 9.3 de la Constitución Española ( RCL 1978, 2836 ), que garantiza la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, y de la doctrina de los actos propios. 6) Improcedencia de la regularización de las labores de tabaco que tras abandonar el depósito fiscal con fecha 20 de enero de 2006 debieron retornar al mismo por causas de fuerza mayor, al ser día festivo en el municipio en el que se debía haber realizado la entrega.

En lo que se refiere a los **acuerdos de imposición de sanción**, las alegaciones son las siguientes: 1) Los acuerdos de inicio de expediente sancionador son extemporáneos. 2) Nulidad del acuerdo de imposición de sanción por resultar nulo el acuerdo de liquidación del que deriva. 3) La conducta de la entidad se considera no culpable por estar amparada en la interpretación razonable de la norma. Por otra parte, dicha culpabilidad no está suficiente motivada en el acuerdo.

6.- En la resolución ahora recurrida en sede jurisdiccional el TEAC estima en parte el recurso de alzada y confirma los actos administrativos de los que trae causa respecto a la liquidación, anulando las sanciones. Para ello acude a lo previsto en los artículos 4 y 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (CL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales , y en los artículos 11 , 22.2.d ) y 34.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales , aprobado por RD. 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212 y 2594) . En síntesis, sostiene que el impuesto se devenga en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal y existe la obligatoriedad de que los depósitos fiscales estén ubicados en instalaciones independientes, produciéndose el devengo cuando los camiones abandonaron el aparcamiento, pues ese es el momento en que se produce la salida de las mercancías del mencionado depósito fiscal. Y se apoya en particular en la Sentencia de 20 de marzo de 2012 ( PROV 2012, 141656 ) dictada en el recurso 293/10 de esta Sala .

En concreto dice el TEAC: " Pues bien, las disquisiciones que la Audiencia Nacional realiza respecto a la consideración como instalaciones incluidas dentro del depósito fiscal de las tiendas y de los almacenes son extensibles al aparcamiento en el que pernoctaron los camiones cargados de producto. Efectivamente, el aparcamiento está situado dentro del recinto perimetral vallado y se accede a él a través de viales que no pueden ser considerados como vías públicas, pues no están a disposición de cualquier persona sino sólo de aquellas que accedan al recinto previa identificación y autorización. Se trata, por tanto, de una instalación que no es independiente, pues lo sería si no tuviese comunicación con otra instalación y dispusiese de acceso directo a la vía pública. En este caso, el aparcamiento está comunicado con el resto de las instalaciones a través de viales, sin que exista un acceso directo a la vía pública, visto que este concepto de vía pública no se puede aplicar a los citados viales.

En conclusión, procede desestimar las pretensiones de la entidad interesada y confirmar la liquidación impugnada en relación con la ausencia de devengo del Impuesto Especial sobre las Labores de Tabaco en el momento en que los camiones cargados de producto entran en el aparcamiento, pues esto no supone un abandono del depósito fiscal. Por el contrario, el devengo se produjo, como acertadamente establece la Inspección, cuando dichos camiones abandonaron dicho aparcamiento, pues ese es el momento en que se produce la salida de las mercancías del mencionado depósito fiscal."

## SEGUNDO

: La parte recurrente sostiene en su minucioso escrito dedemanda, los motivos de impugnación que expone con arreglo al siguiente esquema, reiterando en lo sustancial los escritos presentados en sede económico-administrativa.

I.- Nulidad de la resolución impugnada por confirmar la regularización del IIEE asociado a labores del tabaco cargadas y precintadas en camiones que pernoctaron en el aparcamiento vigilado de las instalaciones de LOGISTA de Leganés.

a) Planteamiento de la cuestión y descripción de la controversia: el supuesto de hecho no es el mismo que el analizado y resuelto por la Sala en la sentencia dictada en el recurso 293/10 a la que se refiere el TEAC en la resolución impugnada.

b) Descripción de la operativa de LOGISTA en cuanto a la carga y precinto de tabaco en camiones que se ven obligados a pernoctar en la zona de parking vigilado de las instalaciones de Leganés.

c) El devengo del IIEE se produjo al ser cargada y precintada la mercancía en los camiones, momento este en el que el producto salió del depósito fiscal.

d) Sobre la improcedencia de la regularización practicada al no haberse dejado sin efecto por la Administración la autorización concedida de los depósitos fiscales afectados (la cual debió haber cedido a favor del procedimiento de declaración de actos nulos de pleno derecho del artículo 217 LGT (RCL 2003, 2945 ) ).

e) Conducta previa de la Administración respecto del funcionamiento del depósito fiscal de LOGISTA: doctrina de los actos propios.

II.- Sobre la improcedencia de la regularización de las labores del tabaco que tras abandonar el depósito fiscal con fecha 20 de enero de 2006 debieron retornar a las instalaciones de LOGISTA por causa de fuerza mayor ajenas a su voluntad.

III.- Concurrencia de especiales circunstancias que, incluso en el caso de plena desestimación, justifican la no imposición de costas a la recurrente.

La Abogacía del Estado se opone al recurso por los motivos que expone en su escrito de contestación a la demanda. En especial, sostiene los argumentos que consideró oportunos respecto a:

- a) La recurrente reitera las argumentaciones de sus escritos anteriores.
- b) Devengo respecto de la mercancía situada en el aparcamiento del depósito fiscal
- c) Devengo respecto de la mercancía devuelta al depósito fiscal.
- d) Condena en costas, ex artículo 139 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) .

### TERCERO

: La cuestión que se plantea es si el acuerdo de 17 de julio de 2007 por el concepto Impuesto sobre las Labores del Tabaco, resulta conforme a Derecho. Y, en concreto, la resolución del TEAC de 19 de septiembre de 2013 que, como dijimos, ha anulado en cambio los acuerdos sancionadores.

Pues bien lo primero que debe señalarse es que esta Sala ya se ha pronunciado en supuestos análogos a instancias de la misma entidad recurrente y lo ha hecho tanto respecto a las correspondientes liquidaciones tributarias atendidos los distintos depósitos fiscales de la sociedad recurrente como en cuanto a las sanciones en su caso impuestas. En este caso el TEAC ya ha tenido en cuenta las consideraciones sobre las sanciones y las ha anulado.

Las partes conocen perfectamente la Sentencia de 20 de marzo de 2012 (PROV 2012, 141656) - recurso 293/10 - que la resolución del TEAC recoge en extenso.

Dicha sentencia, conviene advertir, ha sido confirmada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo mediante Sentencia de 22 de noviembre de 2013 ( RJ 2013, 8133 ) - recurso de casación 2008/12 - que " *desestima los recursos de casación interpuestos por la COMPAÑÍA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA y por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada, con fecha 20 de marzo de 2012, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional , debiendo tenerse por compensadas las costas impuestas a cada una de las partes .*2

Y a dicha doctrina debemos ajustarnos, reiterando lo que se dijo en las sentencias precedentes, sin que las alegaciones de la recurrente desvirtúen lo que entonces se dijo.

Así, frente a una inicial Sentencia de 26 de marzo de 2010 -recurso 673/08 - correspondiente a la liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco correspondiente al depósito fiscal de El Sequero de Agoncillo (La Rioja), ejercicio 2006, estimatoria del recurso de la Compañía de Distribución Integral Logista, S.A. por las razones que allí se expresan, es lo cierto que con posterioridad, por Sentencia de 17

de mayo de 2010 ( PROV 2011, 33369 ) -recurso 610/08 - ha desestimado el recurso atinente a la liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y por el Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la importación referida a los ejercicios 2004 y 2005 correspondiente al depósito fiscal de Coruña - Llanera (Asturias) y por Sentencia de 6 de junio de 2011 -recurso 672/09 - igualmente ha desestimado el recurso deducido frente a la liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y por el Impuesto sobre el Valor Añadido referida a los ejercicios 2004 y 2005 correspondiente al depósito fiscal de Polvoranca en Leganés (Madrid). En estos dos últimos recursos se ha estimado únicamente la pretensión anulatoria de las sanciones. Pues bien, por razones de unidad de doctrina esta Sala debe atenerse a lo resuelto en estas últimas sentencias -también respecto a las sanciones impuestas a lo acordado en Sentencia de 26 de mayo de 2011 ( PROV 2011, 195196 ) -recurso 798/09- de la Sección Sexta que igualmente anula la sanción correspondiente a la liquidación del I.V.A. del depósito fiscal de Leganés (Madrid)-.

Los motivos de impugnación expresados en el presente recurso coinciden en lo sustancial con los invocados, en especial, en los reseñados **recursos 610/08, 672/09 y 293/10** y ya fueron examinados en las Sentencias de 17 de mayo de 2010, 6 de junio de 2011 y 28 de marzo de 2012. Téngase en cuenta además que la Sentencia de 6 de junio de 2011 (PROV 2011, 223850 ) -recurso 672/09 - se refiere a la liquidación de los ejercicios 2004 y 2005 correspondiente al depósito fiscal de Leganés y el presente recurso se refiere a la liquidación de 2006.

#### CUARTO

La cuestión controvertida se refiere al momento en que se produce la salida del depósito fiscal. En este sentido hay que tener en cuenta que el artículo 4.7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales , que define el " depósito fiscal " como: *" El establecimiento o red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación . "*

El " régimen suspensivo " se define en el **apartado 20 del mismo artículo 4** como *" Régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto"*.

Por su parte el **artículo 7** de la misma Ley, establece, en lo que aquí interesa, que *"Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37, 40 y 64, el impuesto se devengará : 1. En los supuestos de fabricación y, en su caso, de importación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal (...)"*

A su vez el artículo 11 del Reglamento de los Impuestos Especiales, **aprobado por R.D. 1165/1995**, de 7 de julio ( RCL 1995, 2212 y 2594) , sobre " Depósitos fiscales " establece en su **número 2** que *" La autorización de un depósito fiscal quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos (...) . c) que " Los depósitos fiscales deberán ubicarse en instalaciones independientes de aquellas en las que se ejerza cualquier actividad que por razones de seguridad o de control fiscal no sea compatible con la que determine la autorización del depósito. (...) Se considera que una instalación es independiente cuando no tiene comunicación con otra y dispone de acceso directo a la vía pública. No obstante, el centro gestor podrá autorizar que una zona delimitada del local en que se encuentre instalado el depósito se considere*

fuera del mismo a los únicos efectos del almacenamiento y ulterior reexpedición de productos por los que se devengó el impuesto con ocasión de su salida del depósito que posteriormente fueron devueltos a su titular. El movimiento de estos productos deberá registrarse en un libro habilitado al efecto, en el que los asientos de cargo se justificarán con el albarán que expida la persona o entidad que efectúe la devolución y con referencia al asiento originario de salida del depósito fiscal; los asientos de data se justificarán con el albarán que se emita para amparar la circulación de los productos reexpedidos. Y en su **número 3** que "La solicitud de autorización de un depósito fiscal será presentada por los interesados ante el centro gestor. A dicha solicitud se acompañará la siguiente documentación: **a)** Memoria descriptiva de la actividad que se pretende desarrollar en relación con la autorización que se solicita (...). **b)** Plano a escala del recinto del establecimiento, con indicación del número y capacidad de los depósitos (...)"

Finalmente, el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, "Inscripción en el registro territorial" dispone en sus **apartados 1 y 7**, en su redacción entonces vigente:

"1. Los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los operadores registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, aquellos detallistas, usuarios y consumidores finales que se determinan en este Reglamento y las empresas que realicen ventas a distancia, estarán obligados, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento.(...)"

7. Cualquier modificación ulterior en los datos consignados en la declaración inicial o que figuren en la documentación aportada deberá ser comunicada a la oficina gestora y, si se trata de un depósito fiscal, al centro gestor."

## QUINTO

: Pues bien, expuesto el régimen legal aplicable, cabe recoger la argumentación del TEAC que desestima la reclamación ahora en lo atinente a la liquidación, asumiendo la posición de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid -y en el precedente invocado por la Dependencia de Control tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes-. Cabe reiterar lo que ya recogimos en el Fº Jº Quinto de la Sentencia de 20 de marzo de 2012 (PROV 2012, 141656 ) -recurso 293/10 -.

" **TERCERO.-** De lo señalado anteriormente hay que tener en cuenta que la normativa establece un control exhaustivo sobre los productos objeto de los impuestos especiales y que existe la obligatoriedad de que los depósitos fiscales estén ubicados en instalaciones independientes, entendiendo que una instalación es independiente cuando no tiene comunicación con otra y dispone de acceso directo a la vía pública y por otro lado que las instalaciones objeto de este expediente no cumplen con dichas condiciones ya que tanto las tiendas como los almacenes de consumo, según consta en el acta, se encuentran unidos y comunicados con los depósitos fiscales (dentro de la misma nave o conjunto de naves), sin viales de por medio, donde las personas, mercancías y material (carretillas elevadoras, etc) circulan constante y libremente, sin necesidad de utilizar los viales de la parcela. De donde se llega a la conclusión de que los traspasos internos de mercancía que se producen en el interior de los depósitos fiscales no originan el devengo del Impuesto, ya que dentro de los mismos la mercancía solamente puede circular en régimen suspensivo. El devengo del Impuesto se produce, en fechas posteriores, cuando la mercancía abandona las instalaciones del depósito fiscal.

*CUARTO.- En el caso que nos ocupa, según consta en el Acta, del análisis conjunto de toda la documentación recibida del centro gestor, así como de la aportada por la empresa a lo largo de las comprobaciones realizadas en los seis depósitos fiscales objeto de comprobación, se deduce que la ubicación dentro de los depósitos fiscales, de instalaciones en las que circula y almacena mercancía con el impuesto devengado, como es el caso de los Almacenes de Consumo y Tiendas analizados, no solo no se encuentra autorizada sino que está expresamente prohibida, tanto en las autorizaciones de los depósitos fiscales expedidas, como en la normativa vigente, salvo en el caso de las devoluciones de producto. Por lo que debe rechazarse la pretensión de la interesada y confirmar la liquidación practicada*

*QUINTO.- Lo anteriormente expuesto constituye criterio ya mantenido en varias resoluciones de este Tribunal Económico Administrativo Central, entre las que cabe destacar la de fecha 24 de septiembre de 2008, recaída en su expediente 2873/08, promovida por la misma empresa.*

*SEXTO.- Respecto a la supuesta nulidad del acta y de la liquidación propuesta en la misma, por haberse apartado la Inspección del precedente, hay que tener en cuenta la Sentencia de 11 junio 2007 de la Audiencia Nacional, citada en la resolución de la Jefe de Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes impugnada, que en su Fundamentos de Derecho Séptimo dice: "Finalmente y en cuanto a la vulneración de la doctrina de los actos propios, que determinaría que la liquidación es improcedente por el hecho de que con fecha 24 de abril de 1.997 se produjo una diligencia inspectora, sin que de ella se derivara regularización alguna, señalar que en tanto en cuanto el derecho de la Administración no prescriba, la Inspección puede regularizar una situación jurídica tributaria cuando lo estime oportuno, sin que se pueda ver vinculado por el hecho de no haber regularizado dicha situación con anterioridad, pese a conocer los hechos". Por otro lado no hay que olvidar que el artículo 54.1.c) de la Ley 30/92 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) prevé la posibilidad de un cambio de criterio por parte de la Administración siempre que dicho cambio esté debidamente motivado. A juicio de este Tribunal, en el presente caso, la actuación de la Administración está debidamente motivada tal y como se ha razonado."*

Conviene advertir que la citada resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2008 (**R.G. 2873/08**) es la que ha sido confirmada por la Sentencia de esta Sala de 17 de mayo de 2010 (PROV 2011, 33369) - recurso 610/08 -.

## **SEXTO**

: La cuestión esencial era, en el **recurso 293/10**, la relativa a la consideración de la tienda o el almacén de consumo dentro o fuera del depósito fiscal a fin de determinar el momento concreto en el que se produce el devengo del impuesto.

Ello nos lleva necesariamente a la delimitación del concepto de depósito fiscal contenido en el citado artículo 4.7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) de Impuestos Especiales.

Tal precepto ha de ser necesariamente completado con las medidas de control establecidas en el artículo 40 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212 y 2594), por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, debiéndose destacar la obligación de inscripción en el Registro Territorial y de comunicación al Centro Gestor de cualquier modificación ulterior de los datos consignados en la declaración inicial a que hacen referencia los apartados 1 y 7 del señalado precepto.

Dado que el devengo del impuesto se produce en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación del depósito fiscal de conformidad con lo establecido en el

artículo 7.1 de la Ley 38/1992, resulta de especial relevancia en el caso que nos ocupa, la delimitación del espacio que constituye el depósito fiscal, esto es, si incluye, el almacén de consumo y la tienda toda vez que de ello dependerá que el devengo del impuesto se haya producido en un momento anterior o posterior; y es especialmente relevante habida cuenta la subida de tipos impositivos acaecida durante los ejercicios 2004 y 2005.

Los reseñados preceptos quedaron antes transcritos en el Fº Dº Cuarto.

Porque, por otro lado, el precepto antes indicado, establece como requisito para la configuración de un depósito fiscal que se trate de una " *instalación independiente* " aclarando que una instalación es independiente cuando " *no tiene comunicación con otra y dispone de acceso directo a la vía pública*". Esta circunstancia no se cumple en el supuesto de autos dado que las tiendas y los almacenes de consumo se encuentran unidos y comunicados con el resto de instalaciones, con los depósitos fiscales dentro de una misma nave o conjunto de naves donde las personas, los materiales y las mercancías circulan constante y libremente.

El almacén o tienda no pueden ser considerados como instalaciones independientes del depósito fiscal por lo que el traslado de las labores del tabaco a los mismos no da lugar al devengo del impuesto (artículo 7 de la Ley 38/1992 ).

Debe insistirse, sin perjuicio de reiterar los anteriores Razonamientos Jurídicos de la resolución del TEAC en que del análisis conjunto de toda la documentación se deduce que la ubicación dentro de los depósitos fiscales, de instalaciones en las que circula y almacena mercancía con el impuesto devengado, como es el caso de los Almacenes de Consumo y Tiendas analizados, no solo no se encuentra autorizada sino que está expresamente prohibida, tanto en las autorizaciones de los depósitos fiscales expedidas, como en la normativa vigente, salvo en el caso de las devoluciones de producto. Y que los trasposos internos de mercancía que se producen en el interior de los depósitos fiscales no originan el devengo del Impuesto, ya que dentro de los mismos la mercancía solamente puede circular en régimen suspensivo. El devengo del Impuesto se produce, en fechas posteriores, cuando la mercancía abandona las instalaciones del depósito fiscal.

La sociedad recurrente, con la práctica de trasladar las labores de tabaco al almacén o tienda y considerar el traslado como salida del depósito fiscal, ha estado adelantando el devengo del impuesto. Con ello, conseguía la aplicación de los tipos impositivos existentes antes de la aprobación de la norma que elevaba tales tipos; luego repercutía a sus clientes e ingresaba la cuota correspondiente a los tipos incrementados (superiores a las que había autoliquidado).

La Sala así pues llega a una conclusión distinta a la alcanzada en la inicial Sentencia de 26 de marzo de 2010 -recurso 673/08 - correspondiente a la liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, depósito fiscal de Agoncillo (La Rioja), ejercicio 2006, estimatoria del recurso de la Compañía de Distribución Integral Logista, S.A. Y lo hace atendidas, por un lado, las tantas veces citadas Sentencias de 17 de mayo de 2010 ( PROV 2011, 33369 ) -recurso 610/08 - y 6 de junio de 2011 ( PROV 2011, 223850 ) -recurso 672/09 - correspondientes a la liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y por el Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la importación, ejercicios 2004 y 2005, depósito fiscal de Coruño-Llanera (Asturias) y depósito fiscal de Polvoranca en Leganés (Madrid), que confirmaron las reseñadas liquidaciones -aunque anularon las sanciones-; y, por otro lado, las consideraciones que se han hecho sobre el devengo del impuesto, la delimitación del espacio que constituye el depósito fiscal, y la ubicación dentro de los depósitos fiscales, de instalaciones en las que circula y almacena mercancía con el impuesto devengado, como es el caso de los Almacenes de

Consumo y Tiendas analizados, que no solo no se encuentra autorizada sino que está expresamente prohibida, tanto en las autorizaciones de los depósitos fiscales expedidas, como en la normativa vigente, en los términos acogidos por la resolución impugnada.

#### SÉPTIMO

: Y en este **recurso 426/13**, la cuestión es sustancialmente la misma, a pesar de los intentos de la recurrente de distinguir entre ambos casos y como antes se dijo acerca de la consideración como instalaciones incluidas dentro del depósito fiscal de las tiendas y de los almacenes que son extensibles al aparcamiento en el que pernoctaron los camiones cargados de producto.

En cuanto al devengo respecto de la mercancía situada en el aparcamiento del depósito fiscal, cabe resaltar las siguientes consideraciones. La fundamentación de las sentencias citadas no está en que el depósito fiscal autorizado esté separado por viales o no, máxime cuando estos viales lo son meramente físicos, pero no jurídicos, por no constituir vía pública sino meros caminos o superficies dentro de una propiedad privada, sino en que haya un recinto cerrado con entrada controlada. Ya tales sentencias atienden precisamente a que el recinto de autos incluye diversas zonas dentro de su delimitación y entrada controlada, de forma que es posible deambular entre ellas sin que la mercancía salga realmente. La causa de la estancia de camiones en el aparcamiento del depósito sea que no pueden circular por límites de kilometraje no obsta, tributariamente para que el devengo se produzca cuando realmente se produce la salida. Como apunta el Abogado del Estado, bastaría con que la mercancía se cargase en un camión o contenedor, que a continuación se deposita en el aparcamiento del recinto, para cambiar el día de devengo y, por consecuencia, el tipo impositivo aplicable. Así, los artículos 22.2.d , 22.2 .e, y 34 del Reglamento ( R.D. 1165/1995 ( RCL 1995, 2212 y 2594) , versión vigente en 2006, previa a la reforma operada por R.D. 191/2010 ( RCL 2010, 514 y 773) ) exigen que el documento de acompañamiento indique la hora de salida, la duración del transporte, y el itinerario, debiéndose actuar sin interrupción, y estableciéndose un régimen estricto de control de las interrupciones en el transporte. Tales preceptos constituyen un evidente mandato de que la salida real del depósito vaya continuada por un transporte, y no un estacionamiento en el aparcamiento del recinto. La sentencia de 6 de junio de 2010, dictada en el proceso 672/2009 , referida al mismo depósito de Leganés, centró sus fundamentos cuarto y quinto en el hecho de que exista un recinto único con una única salida a la vía pública, y a la misma nos remitimos.

#### OCTAVO

: En cuanto al devengo respecto de la mercancía devuelta al depósito fiscal, la recurrente sostiene la improcedencia de la regularización de las labores de tabaco que tras abandonar el depósito fiscal con fecha 20 de enero de 2006 debieron retornar al mismo por causas de fuerza mayor, al ser día festivo en el municipio en el que se debía haber realizado la entrega. Y reitera los argumentos expresados en sede económico-administrativa.

El artículo 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuesto Especiales , regula el devengo de la siguiente manera en lo que ahora interesa: "(...) 12. *No obstante lo establecido en el apartado 1 de este artículo, cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, fuera del régimen suspensivo, no hayan podido ser entregados al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor, los productos podrán volver a introducirse en los establecimientos de salida, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente, considerándose que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la*

salida. (...)"

El artículo 38 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212 y 2594), establece lo siguiente: "1. Cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, con ultimación del régimen suspensivo, no hayan podido ser entregados al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor, los productos podrán volver a introducirse en los establecimientos de salida, siempre que no haya transcurrido el plazo de presentación de la declaración-liquidación y se cumplan las condiciones que se establecen en este artículo, considerándose que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la salida. La reintroducción en el establecimiento de origen de los productos rechazados se realizará al amparo de un mensaje de cambio de destino formalizado por el expedidor inicial. (...)".

En el caso objeto de recurso la mercancía fue cargada en los camiones con destino a distintas expendedorías de tabaco en San Sebastián de los Reyes. Sin embargo, el día en que los camiones abandonaron el depósito fiscal con el fin de efectuar la entrega, 20 de enero de 2006, era festivo en dicha localidad, por lo que los camiones se vieron obligados a retornar al depósito fiscal. Fue el día 23 de enero de 2006 cuando los camiones abandonaron de nuevo el depósito fiscal y se efectuó la correspondiente entrega del producto a sus destinatarios.

Como recoge la resolución del TEAC, la normativa reseñada indica que cuando los productos no hayan podido ser entregados al destinatario por causas ajenas al depositario autorizado expedidor podrán volver a introducirse en los establecimientos de salida, considerándose que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la misma. Esto es exactamente lo que ha ocurrido en el presente caso. La mercancía no pudo ser entregada y volvió a introducirse en el depósito fiscal hasta que la entrega pudo realizarse. La recurrente pretende ampararse en que se ha producido un caso de fuerza mayor, al resultar festivo el día del primer abandono de los productos del depósito fiscal. Si, tal como expone la recurrente, se hubiera producido un supuesto de fuerza mayor, esto reforzaría lo dispuesto en los artículos anteriores, pues la causa de que el tabaco no pudiera entregarse al destinatario, al ser de fuerza mayor, sería totalmente ajena al depositario.

En conclusión, dado que el tabaco abandonó el depósito fiscal pero no pudo ser entregado por causas ajenas al depositario (al resultar festivo en el municipio de entrega el día en que ésta se intentó efectuar) y dado que no había transcurrido el plazo de presentación de la declaración-liquidación, procede la reintroducción del producto en el depósito fiscal considerándose que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la citada salida. El devengo se produjo, por tanto, el día 23 de enero, cuando el tabaco abandonó el depósito fiscal y fue entregado a sus destinatarios.

## NOVENO

Inaplicabilidad de la teoría de los actos propios. Esta cuestión ha sido igualmente tratada en las sentencias reseñadas.

Invoca la recurrente la vulneración de la doctrina de los actos propios por cuanto existía una conducta previa de la Administración respecto del funcionamiento del depósito fiscal de Logista. Y añade además la invocación de la Sentencia de 26 de marzo de 2010 -recurso 673/08- estimatoria de sus pretensiones. Sobre la incidencia de esta última ya nos hemos pronunciado en los Fundamentos de Derecho anteriores.

Pues bien, sin perjuicio de remitirnos de nuevo a dichas Sentencias de 17 de mayo de 2010 (PROV 2011, 33369) -recurso 610/08-, 6 de junio de 2011 (PROV 2011, 223850) -recurso 672/09- y 20 de marzo de 2012 (PROV 2012, 141656) -recurso 293/10-, bastará con dar por reproducido el

Razonamiento Jurídico Quinto de la resolución del TEAC antes reseñado (vid. Fundamento de Derecho Quinto de la presente resolución).

Y añadir, como se ha dicho reiteradamente, que aun en los supuestos en que pueda apreciarse la existencia de un actuar previo de la administración, ello no implica necesariamente una absoluta vinculación en el actuar posterior. El alcance de este principio ha sido recordado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2009 ( RJ 2009, 5445 ) -recurso de casación 2357/07 -, reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de abril de 2002 : " *El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo , 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001 ). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles*".

Y, en este caso, como destaca el Abogado del Estado, el hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria de la entidad en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo por Legista, con arreglo a la normativa que quedó expuesta, se proceda a su regularización a partir de entonces, puesto que en caso contrario se estaría produciendo un enriquecimiento injusto de la recurrente, que estaría autoliquidando el Impuesto sobre las Labores del Tabaco a un tipo inferior al que correspondería por beneficiarse de los tipos anteriores a su reforma o incremento y repercutiendo a sus clientes el tipo vigente tras la subida.

## **DÉCIMO**

: Sobre las sanciones nada hay que añadir, más allá de remitirnos a todos los precedentes que hemos invocado y a la anulación por el TEAC de las mismas al resolver el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Madrid, como quedó relatado.

## **DECIMOPRIMERO**

Las anteriores consideraciones conducen a la desestimación del recurso sin que, en este caso, la Sala considere procedente imponer las costas a la recurrente, ex artículo 139.1 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , modificado por la Ley 37/2011 ( RCL 2011, 1846 ) , atendidas las circunstancias concurrentes y las dudas que ha podido aún suscitar la invocación de la Sentencia de 26 de marzo de 2010 -recurso 673/08 - y la pretendida peculiaridad que, para la recurrente, suponía este asunto respecto a la Sentencia de 20 de

marzo de 2012 ( PROV 2012, 141656 ) -recurso 293/10 - en la que se apoyan la resolución del TEAC y esta sentencia.

**Vistos** los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

### **FALLAMOS**

Que **DESESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo nº **476/13** interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup> María Teresa Goñi Toledo, en representación de la entidad **"COMPAÑÍA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA, S.A."**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 19 de septiembre de 2013 (R.G. 5223/10), por la que se estima parcialmente el recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de mayo de 2010 (reclamaciones 28/12714/07 y acumuladas 712/08 y 713/08) que desestima las reclamaciones económico- administrativas interpuestas frente a liquidaciones y sanciones correspondientes al Impuesto sobre las Labores, a la que se contrae la demanda que confirmamos en cuanto a la liquidación.

Sin efectuar pronunciamiento expreso sobre costas.

Así por esta nuestra Sentencia, que será notificada a las partes personadas haciéndoles indicación de que la misma viene a ser firme y de que no cabe interponer contra ella recurso ordinario alguno, a tenor de lo prevenido en el artículo 86, apartado 2, letra b), y artículos concordantes, todos ellos de la Ley Reguladora mencionada, y de la cual será remitido testimonio en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos legales oportunos, junto con el expediente de su razón.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

### **PUBLICACIÓN**

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.