

**Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-
administrativo, Sección 7ª, Sentencia 419/2019 de 11 Jul.
2019, Rec. 146/2018**

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LABORES DE TABACO. Devengo. En el caso, de la documentación aportada por la recurrente no se acredita la entrega de labores de tabaco, solo se acreditan determinados pagos y la remisión de determinada mercancía y el pago de determinados importes, por lo que es claramente insuficiente para entender que se hayan expedido productos respecto del que se devenga el impuesto y que se hayan expedido en régimen suspensivo y que hayan sido recibidos por el destinatario y eso son las exigencias que derivan del artículo 8 de la Ley de Impuestos Especiales.

Ponente: Guerrero Zaplana, José

Nº de Sentencia: 419/2019

Nº de Recurso: 146/2018

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Referencia 111239/2019

ECLI: ES:AN:2019:3062

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000146 / 2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01331/2018

Demandante: CIA. DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA S.A.

Procurador: MARÍA TERESA GOÑI

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

SENTENCIA N°:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

D. MARIA JESUS VEGAS TORRES

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid a 11 de Julio de 2019.

VISTO por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo núm. 146/2018, promovido por el Procurador de los Tribunales D. MARIA TERESA GOÑI TOLEDO, en nombre y en representación de COMPAÑIA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA S.A., contra la Resolución dictada por el TEAC en sesión del día 23 de enero de 2018 que confirma el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 10 de enero de 2014 por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria) por el concepto Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, ejercicios 2009 y 2010.

Ha sido parte en autos la Administración demandada representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizase la demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que entendió oportunos solicitó a la Sala que : *"tenga por formalizada demanda contra la Resolución dictada con fecha 23 de enero de 2018 por el Tribunal Económico-Administrativo Central por la que se desestima la reclamación económico-administrativa seguida con número de referencia 00/00677/2014, que es objeto de impugnación en este recurso y, previos los trámites legales oportunos, y de acuerdo con los fundamentos jurídicos expuestos, dicte Sentencia por la que anule dicha Resolución, así como los actos administrativos de los que trae causa.... "*

SEGUNDO. - El Abogado del Estado contesta a la demanda mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto.

TERCERO. - No habiéndose solicitado más prueba que la reproducción del expediente administrativo y tras el trámite de conclusiones escritas se declararon concluidas las presentes actuaciones y quedaron pendientes para votación y fallo.

CUARTO. - Para votación y fallo del presente proceso se señaló el día 9 de Julio, designándose ponente al Ilmo. Sr. Magistrado D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la Resolución dictada por el TEAC en sesión del día 23 de enero de 2018 que confirma el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 10 de enero de 2014 por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria) por el concepto Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, ejercicios 2009 y 2010.

SEGUNDO. - Los argumentos empleados en el escrito de demanda para fundamentar la estimación de sus pretensiones se concretan en lo siguiente:

El TEAC ha dictado la Resolución impugnada prescindiendo de las alegaciones formuladas en el marco de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el citado Acuerdo de liquidación, limitándose a dictar una Resolución que en una gran parte de esta reproduce una Resolución previa que nada tiene que ver con la controversia y, en otra, confirma (reproduciéndolas) las tesis del Acuerdo de liquidación, pero sin analizar los argumentos de esta parte.

Esta alegación se basa en que si bien la reclamación se interpuso el día 6 de Febrero de 2014, no fue hasta el día 20 de Diciembre de 2017 cuando se le puso de manifiesto el expediente para alegaciones

y, habiéndolas presentado el día 19 de Enero de 2018 (a las 15,06 horas), la resolución lleva fecha del día 23 de ese mismo mes y año. Entiende que transcurrieron muy pocas horas por lo que la resolución que se impugna carece de la oportuna motivación y ha sido, en la práctica, imposible que haya examinado las alegaciones presentadas por la ahora recurrente.

Considera la recurrente en su demanda que entiende la Inspección que en las instalaciones de la empresa recurrente hasta el 20 de febrero de 2009 los movimientos desde el depósito fiscal a la tienda y el almacén de consumo eran trasposos internos, al no tratarse de espacios diferenciados, que no daban lugar al devengo del IIEE hasta que las labores abandonaban las instalaciones y, sin embargo, a partir de las 00:00 horas del día 20 de febrero de 2009, ya sí eran salidas a consumo.

Por el contrario, la parte recurrente entiende que la autorización de las modificaciones realizadas en las instalaciones (emitida el día 20 de Febrero de 2009) no puede tener el efecto pretendido pues las obras estaban terminadas desde Diciembre de 2008 y desde esa fecha había separación física entre tiendas y almacenes de consumo y el artículo 40.7 del Reglamento de IIEE exige que las modificaciones sean comunicadas a la oficina gestora pero no exige su autorización previa.

En su caso, entiende, la autorización de 20 de Febrero de 2009 debería haber tenido efecto desde principios de ese año.

Entiende (pagina 27 de la demanda) que "es particularmente llamativo que, habiendo sido probado en el curso de la Inspección que la situación física de las instalaciones de Logista en el ejercicio 2009 no era la misma que la existente en los ejercicios anteriores, y habiendo sido probado que mi representada había comunicado al Departamento de Aduanas e IIEE, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 40.7 del Reglamento de IIEE , la realización de dichas modificaciones en diciembre de 2008, tanto la Inspección como el TEAC pretendan rechazar esas evidencias fácticas sobre la base de que hasta el 20 de febrero de 2009, con la "autorización", no se puede entender producida la modificación de la situación física de las instalaciones de mi representada".

Entiende que el artículo 40.9 del Reglamento de IIEE no exige más que la comunicación a la oficina gestora y que no existe ninguna previsión legal del procedimiento a seguir para cuando se comunican las modificaciones producidas.

"pretender que las modificaciones efectuadas por esta parte en sus instalaciones no tienen validez hasta dos meses después de la comunicación de las mismas por ser entonces cuando la Administración dictó el Acuerdo en el que validaba dicha comunicación, a pesar de que (i) los hechos evidencian que las modificaciones se habían finalizado en 2008, (ii) la propia Inspección reconoce que las

modificaciones habían tenido lugar y (iii) la norma no señala en modo alguno que la comunicación carezca de eficacia en sí misma o no surta efectos desde el mismo momento de su presentación, ni prevé que dicha comunicación esté sujeta a un procedimiento de "autorización" ulterior, ni regula el plazo en el que, en su caso, la Administración debió haber dictado ese acuerdo, supone, dicho sea con el debido respeto, realizar una regularización de manera arbitraria y con manifiesto abuso de Derecho, vulnerando de esta forma el principio de confianza legítima que ha de presidir las relaciones entre el obligado tributario y la Administración".

Considera que la interpretación que se realiza por la Inspección y por el TEAC de la normativa reguladora de los IIEE se basa en un formalismo y rigor excesivos y que si el Departamento de Aduanas e IIEE tardó más de dos meses en emitir sus Acuerdos, sin realizar ninguna actividad investigadora o aclaratoria, a pesar de haber finalizado las obras en sus instalaciones en diciembre de 2008 y no haber sido precisa desde dicha fecha y hasta el 20 de febrero de 2009 ninguna actuación por parte de Logista ni por parte de la Administración, que no requirió ni realizó trámite adicional alguno, no es posible en ningún caso trasladar al contribuyente las consecuencias negativas derivadas de dicho retraso (consecuencias que, "casualmente", se traducen en una obligación de ingresar la nada desdeñable cantidad de 1.991.886,93 euros en las arcas públicas).

También entiende que es ilustrativo que la Inspección decidiera no efectuar ninguna regularización de la situación tributaria de la recurrente en sus instalaciones de Valencia y Palma de Mallorca a pesar de encontrarse en las mismas circunstancias que las instalaciones que dieron lugar a la liquidación por parte de la inspección.

La recurrente emplea dos últimos argumentos:

Estando acreditado en el expediente que Logista efectuó trasposos de producto desde el depósito fiscal a la tienda y/o al almacén de consumo en el último día del mes de enero (trasposos que dieron lugar al ingreso del Impuesto Especial en la autoliquidación correspondiente a dicho mes) y que en realidad abandonaron la tienda o el almacén de consumo en febrero (o más tarde) es evidente que se ha anticipado el pago del IIEE, como mínimo un mes (por cuanto en la tesis de la Inspección el Impuesto Especial no debió haber sido ingresado hasta la autoliquidación de febrero). Entiende que la administración tiene la obligación de efectuar una regularización tributaria completa por lo que debería haber aplicado esta misma tesis a los movimientos de producto que se realizaron desde el depósito a la tienda y al almacén de consumo el último día de cada mes (como mínimo) y a los movimientos de producto que seguían en stock el último día del mes de enero de 2009. (pero no dice cual es el movimiento que se produjo el ultimo día del mes de Enero)

En segundo lugar en relación a dos envíos de mercancía en régimen suspensivo resulta que la resolución recurrida entiende que no habiendo sido aportados por la parte recurrente los ejemplares nº 3 de los documentos de acompañamiento por haberse extraviado los mismos, resulta de aplicación lo dispuesto en los artículos 8 , 11 y 17 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales de los cuales extrae la conclusión de que se ha producido una irregularidad en la circulación intracomunitaria de las labores del tabaco que debe dar lugar al devengo del Impuesto Especial en España, siendo Logista responsable del pago del referido impuesto.

Según la recurrente, la administración, erróneamente, considera que el único medio de prueba válido para acreditar la recepción en destino de la mercancía es el ejemplar número 3 del documento de acompañamiento.

La parte recurrente entiende que los incumplimientos formales en el ámbito de los Impuestos Especiales no pueden acarrear automáticamente la pérdida del beneficio fiscal de que se trate si el contribuyente consigue acreditar por otros medios de prueba admitidos en Derecho que se cumplen los requisitos para poder aplicar dicho beneficio. La parte recurrente entiende que con la documentación aportada como Anexo VII de la demanda acredita la recepción de las mercancías por el destinatario por lo que no procede la regularización interesada.

TERCERO.- El primer argumento del recurrente merece, claramente, suerte desestimatoria.

Al analizar las resoluciones dictadas por la Administración, al igual de los escritos procesales de las partes, debemos analizar su contenido y no el tiempo que han tardado en dictarse ni las circunstancias en las que cabe presumir que se han dictado.

De este modo, resulta que la resolución ahora recurrida debe analizarse por su contenido material y no haciendo referencia a cuál puede haber sido el tiempo que la Administración ha invertido en su estudio, redacción y análisis de la documentación que debía tomar en consideración para su elaboración.

Del mismo modo, si las resoluciones se han dictado en plazo, no le es posible ha esta Sala hacer ninguna clase de comentario sobre la forma en que la Administración ha distribuido el tiempo del que disponía para proceder al dictado de la resolución ni sobre si se ha mantenido inactiva buena parte del tiempo para, finalmente, emplear solo unos pocos días en la redacción de la resolución finalmente notificada.

Ningún precepto avala la pretensión de la parte recurrente en este punto.

CUARTO.- La segunda cuestión que se plantea es la que hace referencia al devengo del impuesto aquí controvertido en los supuestos de traslado de labores de tabaco entre los depósitos y las tiendas y almacenes integradas dentro de las instalaciones de COMPAÑIA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA S.A..

La resolución recurrida, en su FJ tercero identifica correctamente la cuestión planteada cuando afirma que: p>p>la regularización efectuada se basó, en primer lugar, en el diferente criterio mantenido por el obligado tributario y por la Inspección respecto al momento en que debe entenderse producido el devengo del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco por los productos que salen de sus instalaciones. Así, la entidad consideró que la salida de los productos de los depósitos fiscales se produjo en el momento del traslado de las labores del tabaco a las tiendas y almacenes de consumo, ajustando las autoliquidaciones presentadas a dicho criterio. Por el contrario, la Inspección entendió que, de acuerdo con los planos presentados por la sociedad y las instalaciones que fueron autorizadas por el centro gestor y posteriormente inscritas en los registros territoriales de impuestos especiales como depósitos fiscales de Labores del tabaco, dichas instalaciones (almacenes y tiendas de consumo) formaban parte del depósito fiscal, produciéndose el devengo en el momento en que dichos productos abandonaban dichas instalaciones y no cuando eran trasladadas a las mismas . Con esta práctica la sociedad adelantaba el devengo del impuesto, aplicando, en la mayoría de las operaciones, unas bases imponibles inferiores, lo cual tenía relevancia económica puesto que, entre la fecha en que la sociedad consideraba que se producía el devengo y la que entendía la Inspección, se incrementaba el precio de venta al público de las Labores del tabaco, precio que constituye la base imponible del impuesto especial".

Esta cuestión ha sido objeto de una abundante jurisprudencia que ha fijado un criterio general contrario a los intereses de la parte recurrente. Procede reproducir lo dicho en sentencias dictadas por esta Sala, como por ejemplo la correspondiente al recurso 159/2015 :

p>p>El recurso contencioso administrativo queda centrado en un aspecto concreto del acuerdo liquidatorio, esto es la regularización derivada de los movimientos de labores de tabaco efectuados desde el depósito fiscal a la tienda y al almacén de consumo en diciembre 2006.

El TEAC respecto a dicha cuestión razona que para la actora ni el almacén de consumo ni la tienda forman parte del depósito fiscal, aunque sean zonas vigiladas y se encuentren dentro del recinto. Y se apoya el TEAC en la sentencia del TS de 22 noviembre 2013 , y a dicha sentencia vamos a atender en la presente resolución.

El TS en la citada sentencia dice: "En su Fundamento de Derecho Sexto la sentencia recurrida se plantea, como cuestión esencial 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 artículo 4.7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, 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 , 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 Fundamento de Derecho 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 las 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 (art. 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 atendida, por un lado, las tantas veces citadas Sentencias de 17 de mayo de 2010 -recurso 610/08 - y 6 de junio de 2011 -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 Coruña-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.

Pues bien, en el caso que nos ocupa consta en la sentencia que tanto las tiendas como los almacenes de consumo se encuentran unidos y comunicados con los depósitos fiscales, pues están dentro de la misma nave o conjunto de naves, sin viales de por medio, donde las personas, mercancías y material circulan libremente, sin necesidad de utilizar los viales de la parcela, de donde se deduce 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 los que había autoliquidado).

De otra parte, denuncia la recurrente la falta de pronunciamiento por parte de la sentencia recurrida respecto de la alegación relativa a no haberse llevado a cabo una regularización completa de la situación tributaria. Como advierte el Abogado del Estado, en el presente caso el posible silencio del órgano judicial respecto a no haberse llevado una regularización completa de la situación tributaria supone claramente una desestimación tácita de tal argumentación, máxime cuando se recogen detenidamente los antecedentes y se viene a concluir que la regularización se realizó respecto a los momentos en que se conseguía la aplicación de tipos impositivos inferiores. No tenía sentido regularizar cuando los tipos aplicados eran los ordinarios.

A lo que cabe añadir, además, que ya se ha dicho que el recurso de casación ha sido admitido solamente respecto al mes de mayo de 2004 y abril junio y septiembre de 2005. Y que, en cualquier caso, con independencia de como se hizo la regularización de la situación tributaria por parte de la Inspección de los Tributos, el sujeto pasivo podría presentar o haber presentado rectificaciones de sus declaraciones-liquidaciones por el correspondiente impuesto o, en su caso, solicitud de devolución de ingresos indebidos".

Esta sentencia del TS que se ha transcrito y que bien conoce la parte actora resuelve la cuestión que suscita, e incluso resuelve la cuestión referida al devengo del impuesto, art. 7 LIE: *"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, 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 .

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, expuesta la sentencia del TS recogida por el propio TEAC que desestima la reclamación en la parte que nos ocupa del presente recurso y 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 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 y ello se produjo en el año 2007."

QUINTO.- La parte recurrente entiende que dicho criterio (que no desconoce) no es aplicable a las liquidaciones correspondientes a sus operaciones realizadas en el Ejercicio 2009 (ahora impugnadas) y fundamenta este segundo motivo de impugnación en que la situación de las instalaciones en 2009 no era la misma que en los ejercicios anteriores por lo que el impuesto se devenga a la salida del depósito fiscal y debe tomarse en consideración los efectos de la comunicación de las modificaciones efectuadas en las instalaciones de los depósitos.

La resolución del TEAC objeto de recurso, a partir del folio 16, también se refiere a que es esta la cuestión a la que ahora debe darse respuesta: >p>La entidad alega en la presente reclamación que, con fecha 1 de julio de 2008, presentó un escrito ante el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT en el que proponía modificaciones en la distribución de sus instalaciones. Dicha solicitud de modificación de las instalaciones fue el inicio de una serie de comunicaciones entre la sociedad y el centro gestor, con actuaciones de los Servicios de Intervención, que concluyeron con la autorización de las obras

por el centro gestor con fecha 20 de febrero de 2009, si bien sostiene la entidad que las obras se habían finalizado en diciembre de 2008. La sociedad defiende que, cuando las obras finalizaron, las tiendas y almacenes de consumo ya no podían ser consideradas como parte del depósito fiscal, por lo que el devengo del impuesto se produjo cuando realizó el traspaso a dichos locales y a este criterio ajustó sus autoliquidaciones presentadas, siendo improcedente, en consecuencia, la regularización practicada.

Por el contrario, la Inspección mantiene que, a los efectos debatidos, las modificaciones de las instalaciones surten efectos a partir de las autorizaciones del centro gestor, por lo que los traspasos a tiendas y almacenes de consumo anteriores a 20 de febrero de 2009 no produjeron el devengo del impuesto, sino que éste tuvo lugar en un momento posterior cuando se abandonó el régimen suspensivo al salir de las instalaciones autorizadas hasta esa fecha como depósito fiscal".

Para dar respuesta a la cuestión planteada y que se concreta a reconocer o no la necesidad de autorización para que produzcan efectos las modificaciones estructurales y constructivas llevadas a cabo entre Julio y Diciembre de 2008, debemos comenzar por señalar que lo que es depósito fiscal se define en el artículo 4.7 de la Ley de IIEE y afirma que "Depósito fiscal": El establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, **en virtud de la autorización concedida** y 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.

A su vez, el artículo 11 del Reglamento de los Impuestos Especiales , señala que: c) 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, la oficina gestora 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 a tipo impositivo pleno con ocasión de la ultimación del régimen suspensivo y 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; los asientos de data se justificarán con el albarán que se emita para amparar la circulación de los productos reexpedidos.

Los apartados 4 y 5 del mismo artículo 11 del Reglamento, señalan que:

4. Recibida la solicitud y documentación a que se refiere el apartado anterior, el centro gestor la remitirá a los servicios de inspección para que efectúen las comprobaciones correspondientes.

5. Una vez concedida la autorización del centro gestor para la instalación del depósito fiscal, la puesta en funcionamiento de éste requerirá la inscripción de este en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente al lugar de su ubicación y la prestación de la correspondiente garantía, conforme a lo dispuesto en los artículos 40 y 43 de este Reglamento, respectivamente.

El artículo 40 del mismo Reglamento, bajo la rúbrica de "Inscripción en el registro territorial" señala que: 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.

Es importante lo que señala el párrafo 7 cuando afirma que "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."

Por lo tanto, dada la trascendencia que tiene la fijación de los límites del depósito fiscal y las repercusiones que ello tiene en lo que se refiere al devengo del impuesto, no puede admitirse que el sistema de modificación de los depósitos funcione a base en criterios de simple comunicación, sino que es necesario que se compruebe por la Administración que se cumplen las exigencias de independencia a los efectos de la posibilidad de funcionamiento como depósito fiscal.

Además, si para la puesta en marcha de un depósito fiscal es necesario contar con una autorización, por la misma razón, será necesaria autorización para la modificación estructural del mismo puesto que la Administración autorizante debe comprobar que se cumplen los requisitos exigidos para ello.

Debe compartirse el criterio de la resolución del TEAC que se recurre cuando da respuesta exacta a esta cuestión y que obliga a la desestimación de la pretensión principal de la parte recurrente: p>p>Efectivamente, una vez recibida la comunicación, o solicitud de autorización, de la modificación que la entidad interesada pretendía llevar a cabo en sus instalaciones, ésta debía ser objeto de inspección por los Servicios de Inspección y, a continuación, el Centro gestor procedería a su autorización que, en el presente caso, tuvo lugar el 20 de febrero de 2009. Fue precisamente de tal modo como se desarrolló el procedimiento en el presente caso. Es en la fecha referida, y no antes, cuando las modificaciones

efectuadas en el depósito fiscal comenzaron a surtir efectos, puesto que se había obtenido la pertinente autorización que exige el artículo 11 del Reglamento de Impuestos Especiales .

En consecuencia, debe confirmarse la liquidación impugnada en relación con la ausencia de devengo del Impuesto Especial sobre las Labores de Tabaco en el momento en que se produjeron los traspasos de producto de la nave principal a la tienda y al almacén de consumo, pues esto no supone un abandono del depósito fiscal. Por el contrario, el devengo se produjo, como acertadamente establece la Inspección, cuando el producto abandonó la tienda o el almacén de consumo con destino al exterior del depósito fiscal, pues ese es el momento en que se produjo la salida de las mercancías del mencionado depósito fiscal."

SEXTO.- Ad emás de lo dicho hasta ahora, debemos afirmar que la documentación aportada por la parte recurrente con la demanda no es suficiente para valorar las obras realizadas ni sus efectos a la hora de tomar en consideración la independencia como criterio predicable del depósito fiscal de la recurrente.

Dicha documentación, por lo que se refiere a la realización de las obras, se concreta en lo siguiente y debemos extraer las siguientes conclusiones:

- Como documento 1 de la demanda se aporta una relación de las obras realizadas y la evolución del procedimiento de "autorización" pero este es un documento elaborado exclusivamente por la parte recurrente y que nada acredita respecto de terceros ni justifica la realidad de su contenido. En cualquier caso, ya la parte recurrente reconoce que por resolución de fecha 22 de Octubre de 2008 el Departamento de Aduanas le requirió que realizara determinadas obras en las puertas por lo que, de esta misma documentación aportada con la demanda, se demuestra que no es cierto que en Julio de 2008 las instalaciones cumplieran las exigencias estructurales a que nos hemos referido en el FJ anterior. Nada acredita la recurrente sobre si llevó a cabo esa modificación en las puertas ni el resultado que tal modificación produjo en sus instalaciones.

- El certificado del Director Gerente de la empresa recurrente con el que se pretende acreditar que con fecha 17 de diciembre de 2008, se encontraban concluidas las obras relativas a la separación entre las zonas del depósito fiscal y de la tienda y almacén de consumo en cada uno de los centros (Oviedo, Madrid, Barcelona, Sevilla, Andújar, Palma de Mallorca, Valencia y Logroño) de la compañía, realizadas de conformidad con los planos que se adjuntan como ANEXO al presente escrito. Al no adjuntarse dichos planos es evidente que esta Sala no puede valorar si eran ó no suficiente las obras para garantizar la independencia de las nuevas instalaciones y si cumplían con las exigencias reglamentarias señaladas más arriba.

SÉPTIMO. - Procede referirse ahora a la cuestión de si se ha producido una regularización sesgada y parcial, tal como alega la recurrente en su escrito de demanda.

Debe rechazarse este argumento una vez que la parte recurrente no ha aportado ninguna justificación de que tal regularización sesgada se haya producido pues era sobre la parte recurrente sobre la que recaía la carga de acreditar que, en su caso, se habían realizado otras operaciones respecto de las que no se había producido la regularización en la misma forma y aplicando los mismos criterios tal como se hizo respecto de las operaciones objeto de la resolución recurrida.

Ante la explicación de la resolución confirmada por el TEAC en la resolución recurrida en cuanto a que no hubo otras operaciones respecto de las que se aplicaran criterios diferentes, era sobre el recurrente sobre el que recaía la carga de acreditar que se había obrado de una manera en unas operaciones y de otro modo en otras operaciones y tal cosa no se ha acreditado por lo que procede rechazar este argumento.

OCTAVO.- En ultimo termino debemos referirnos a la cuestión de la liquidación del impuesto sobre labores de tabaco enviados en régimen suspensivo a la Republica Eslovaca y a Hungría con documentos administrativos de acompañamiento 09268000313 y 10268000228, respectivamente, expedidos desde el depósito fiscal de La Rioja (CAE ES00026T7003H).

Está acreditado que esas labores se expidieron sin que la sociedad justificara la recepción de los productos por los destinatarios mediante de presentación de los ejemplares número 3 de dichos documentos debidamente cumplimentados, proponiendo el acuerdo de liquidación impugnado, en consecuencia, una liquidación por importe de 5.325,87 euros en concepto de cuota y de 1.133,14 euros por intereses de demora.

En relación a esta cuestión, el artículo 8 de la Ley de Impuestos Especiales , en la redacción aplicable al presente supuesto, que: *"3. Los depositarios autorizados estarán obligados al pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos en régimen suspensivo a cualquier Estado miembro, que no hayan sido recibidos por el destinatario. (...)*

La responsabilidad cesará una vez que se pruebe, principalmente mediante el documento de acompañamiento, que se ha ultimado el régimen suspensivo de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 y, en particular, que el destinatario se ha hecho cargo de los productos."

El mencionado articulo 11.2 señala que *"2 . Cuando el expedidor no reciba la prueba, y en particular el correspondiente ejemplar del documento de acompañamiento, que acredite la recepción por el*

destinatario de los productos expedidos, deberá informar de tal circunstancia a la oficina gestora de los impuestos especiales de fabricación, dentro del plazo y en la forma que se determine reglamentariamente."

Esto se debe completar con lo que señala el artículo 17.3: " Cuando los productos enviados desde el ámbito territorial interno, con destino a otro Estado miembro no lleguen a su destino y no sea posible determinar el lugar en que se produjo la infracción o irregularidad o ésta no haya sido regularizada en otro Estado miembro, se considerará que ésta se ha producido dentro de dicho ámbito, una vez transcurridos cuatro meses, a partir de la fecha de envío de los productos y siempre que dentro de este plazo no se presentara prueba suficiente de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o irregularidad. Si tal prueba se presentara una vez ingresada la deuda tributaria correspondiente y antes de que expire un plazo de tres años, a partir de la fecha de expedición del documento de acompañamiento, se acordará la devolución de la deuda ingresada."

En el presente caso, la Inspección y el TEAC consideran que, valorando los medios de prueba aportados por la parte recurrente, y entiende que la acreditación del pago del producto no es suficiente para justificar la recepción de los productos enviados en régimen suspensivo y ello pues entiende que en el documento de acompañamiento que se ha extraviado no sólo figura en destinatario de la mercancía sino informaciones detalladas relativas a identificación del medio de transporte, hora de salida, duración prevista del transporte, identificación de los productos, pesos, códigos NC, número de garantía..., es decir, informaciones extremadamente detalladas que serían irrelevantes si se aceptara el pago de los productos enviados como justificación de la recepción de la mercancía.

Por esa razón, entiende que, aplicando el artículo 8 de la Ley de IIEE , la ahora recurrente está obligada al pago de la deuda tributaria en relación a esos productos expedidos en régimen suspensivo a la Republica Eslovaca y a Hungría.

Sobre esta cuestión, la parte recurrente parte del hecho, no controvertido, de que los incumplimientos formales en el ámbito de los Impuestos Especiales no pueden acarrear automáticamente la pérdida del beneficio fiscal de que se trate si el contribuyente consigue acreditar por otros medios de prueba admitidos en Derecho que se cumplen los requisitos para poder aplicar dicho beneficio.

La parte recurrente aporta tres documentos para entender acreditada la recepción por el destinatario de las mercancías:

a) Certificado emitido con fecha 3 de diciembre de 2013 por el fabricante de las labores de tabaco expedidas por Logista con destino Eslovaquia (documento administrativo de acompañamiento 9268000313 de fecha 10 de febrero de 2009) y Hungría (documento administrativo de acompañamiento 10268000228,

de fecha 28 de enero de 2010) en el que se justifica el pago de las mercancías por parte de los destinatarios de las mismas y la contabilización de dichos cobros por parte del fabricante, de manera que queda acreditada la recepción de las mismas por el mencionado destinatario que, de otro modo, no habría procedido a efectuar el pago. Resulta más que razonable pensar que si se pagó la mercancía es porque la misma fue entregada pues ¿quién en el mercado paga un producto que no le es entregado?

b) Documento de entrega de la mercancía en destino que el transportista facilita al expedidor donde consta el albarán de recepción por parte del destinatario de los productos, albarán firmado por el destinatario y que, por tanto, acredita la efectiva entrega en destino de los productos.

c) Copia del cuerpo 3 correspondiente al envío a Hungría en el que consta estampada la rúbrica que acredita la recepción en destino y que nos fue facilitada por el transportista.

La documentación aportada por la recurrente no acredita la entrega de labores de tabaco; solo acredita determinados pagos y la remisión de determinada mercancía y el pago de determinados importes; esto es claramente insuficiente para entender que se hayan expedido productos respecto del que se devenga el impuesto y que se hayan expedido en régimen suspensivo y que hayan sido recibidos por el destinatario (también depositario autorizado) y eso son las exigencias que derivan del artículo 8 de la Ley de Impuestos Especiales a la que nos hemos referido mas arriba.

NOVENO.- De conformidad con lo dispuesto en el -->artículo 139.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa -->, las costas procesales de esta instancia habrán de ser satisfechas por la parte recurrente.

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales MARIA TERESA GOÑI TOLEDO, en nombre y en representación de COMPAÑIA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA S.A. contra la Resolución dictada por el TEAC en sesión del día 23 de enero de 2018 que confirma el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 10 de enero de 2014 por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria) por el concepto Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, ejercicios 2009 y 2010, resolución que confirmamos por ser conforme a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la parte actora.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

FIDE