

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ040314

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de junio de 2010

Vocalía 8.^a

R.G. 1571/2009

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre la Electricidad. Exención por autoconsumo. Respecto al reconocimiento de la exención del Impuesto Especial sobre la Electricidad que se destina al consumo de los titulares de las instalaciones, hay que señalar, que la exención establecida en el apartado 1 del art. 64.quinto de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.) se limita a la energía eléctrica producida en la instalación acogida al régimen especial y que es destinada al consumo del titular de la misma. Mientras la exención regulada en el apartado 2 del mismo precepto legal, será aplicable con independencia del origen de la electricidad autoconsumida (producción propia o recibida de un tercero) cuando el autoconsumo tenga lugar dentro de una instalación de producción eléctrica. En el caso que nos ocupa, en relación a la energía autoconsumida hay que tener en cuenta, que la sociedad reclamante no era una «Fábrica», a efectos de la normativa que regula los II.EE. y, por tanto, no podía realizar autoconsumos exentos, para ello era necesario que la reclamante estuviera dada de alta en el Registro Territorial correspondiente. Al no estar la fábrica censada y no darse las condiciones para que se aplicara la exención, el Impuesto se originó conforme a lo dispuesto en el art. 8.º 7 de la misma Ley que establece que están obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación, fuera de los casos previstos en el art. 16 de la ya reiterada Ley 38/1992 (Ley II.EE), cuando no acrediten que tales Impuestos han sido satisfechos en España.

PRECEPTOS:

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), arts. 40, 129, 130, 131, 132, 133 y 134.

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 2.º, 4.º, 8.º, 16, 64, 64.bis y 64.quinto.

Ley 66/1997 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

RESOLUCIÓN

En la villa de Madrid, en la fecha indicada (08/06/2010) y en la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, en virtud del recurso de alzada interpuesto por D..., en nombre y representación de la empresa X, S.A., que declara como domicilio, a efectos de notificaciones..., contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional..., de 29 de mayo de 2008 recaído en su expediente..., por los conceptos Impuesto sobre la Electricidad e IVA asimilado a la importación e importe de la mayor de 524.410,19 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 1 de junio de 2004, la Inspección de Hacienda del Estado de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de la Delegación Especial de..., de la Agencia Tributaria levantó a la interesada, acta de disconformidad A02 número..., por el concepto Impuesto sobre la Electricidad, referido a los ejercicios 2000 a 2003. La razón del acta es que la empresa X, S.A., en su establecimiento situado en..., ejercía la actividad de cogeneración de electricidad inscrito en el Registro territorial de la Oficina gestora de Impuestos Especiales con CAE..., en fecha 28 de octubre de 2003, hecho que le habilitaba para la fabricación de electricidad en régimen suspensivo del impuesto especial. Pero con anterioridad a dicha fecha carecía de tal habilitación y, en consecuencia, las salidas de fábrica y los autoconsumos de electricidad devengaban el impuesto especial. Todo ello de conformidad con los artículos 4.º 2 y 7.º 1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales y 2.º del Reglamento de los Impuestos Especiales. Por tanto, se delimitaba como periodo objeto de comprobación y de liquidación el comprendido entre las fechas de 6 de mayo de 2000, habida cuenta de la prescripción y el 28 de octubre de 2003, fecha de inscripción en el Registro Territorial. Desde la planta de cogeneración se suministró dicha energía a la empresa titular de la instalación y además parte de la electricidad fue vendida a terceros, y en

concreto a la firma Y. Se considera que, durante el periodo indicado, el régimen suspensivo no le es aplicable por carecer la empresa de la condición de fábrica a efectos de los Impuestos Especiales mediante su inscripción en el Registro Territorial incumpliendo así con lo establecido en los artículos 40 y 131 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995. Las mismas consideraciones eran válidas para estimar improcedente la exención del impuesto sobre la electricidad que se destina al autoconsumo.

Segundo.

Con la misma fecha 1 de junio de 2004, se instruyó asimismo acta de disconformidad A02 número..., por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido, y en la que se dejó constancia de que, como consecuencia de la regularización anterior, resultaba procedente la aplicación del IVA sobre la cuota tributaria relativa al acta instruida por el concepto Impuesto sobre la Electricidad. En consecuencia, se proponía liquidación comprensiva de cuota e intereses de demora por el concepto de IVA asimilado a la importación por importe de 83.905,63 € donde 76.478,43 € corresponden a la cuota y 7.427,20 € a los intereses de demora.

Tercero.

En ambas actas se recoge que de conformidad con lo establecido en el artículo 49.2.9 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos se hacía constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador ya que la interesada había realizado una interpretación razonable de la norma al considerar exenta la producción de energía eléctrica.

Cuarto.

La sociedad interesada mostró su disconformidad con las propuestas de regularización contenidas en las Actas, quedando notificada de su derecho a la presentación de alegaciones dentro del plazo de 15 días siguientes a la fecha de las mismas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por RD. 939/86, de 25 de abril. Dentro del plazo reglamentario presentó escrito de alegaciones, que fueron desestimadas por el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de..., de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que dictó acuerdo de fecha 29 de julio de 2004, confirmando las propuestas de liquidación formuladas por la Inspección en las actas citadas. No consta en las actuaciones la fecha de notificación de dicho acto.

Quinto.

En 13 de octubre de 2004, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional..., contra las liquidaciones que habían sido confirmadas en reposición originando la apertura de los expedientes n.º.../... (Impuesto Especial) y...-/... (IVA). y dentro del plazo establecido, en 14 de abril de 2005, el interesado presentó escrito de alegaciones en donde indicaba en resumen: que, los elementos esenciales del devengo en el Impuesto Especial sobre la Electricidad son los siguientes: que se haya producido un suministro de energía para su consumo y que además sea exigible el correspondiente precio por dicho suministro, de esta forma el impuesto no se devengaba hasta que el precio de la entrega de la comercializadora no sea exigible a los consumidores finales; que, en consecuencia al no haberse tenido en cuenta esta circunstancia y dada la propia naturaleza del impuesto, las liquidaciones impugnadas no son procedentes puesto que el gravamen resultante de las mismas no sería el que correspondía a las entregas de energía a consumidores finales sino el de entregas intermedias a comercializadores/ distribuidores que, por su parte, efectuaban con posterioridad entregas con la correspondiente repercusión del Impuesto especial a sus clientes, consumidores finales precisando que en este sentido se había pronunciado la Dirección General de Tributos en su consulta de 2 de febrero de 1999; que, en base a lo anterior no procedía la liquidación impugnada por el impuesto especial que tendría como conclusión el sometimiento a tributación de entregas intermedias a sujetos que no tenían la condición de consumidores finales; que, en el supuesto contemplado no había existido riesgo de fraude alguno o perjuicio para la Administración ya que la energía eléctrica no es susceptible de incurrir en fugas fraudulentas del circuito y asimismo ya había sido liquidada por parte del comercializador/distribuidor que lo había repercutido a los consumidores finales y por ello la Agencia Tributaria no había dejado de percibir importe alguno por la falta de inscripción en la Oficina Gestora por lo que no procedía postular la inaplicabilidad del régimen suspensivo; que, con la interpretación de la Dependencia Regional, el Impuesto sobre la Electricidad dejaría de ser un impuesto sobre el consumo ya que el legislador en ningún momento ha querido configurar el impuesto como un impuesto plurifásico; que, de prosperar la tesis del actuario se estaría duplicando la exacción por el Impuesto Especial; que, en definitiva debería estarse a la verdadera naturaleza de la fábrica o depósito fiscal cuestionado, esto es, a su verdadera condición de productor de electricidad sin que en ningún caso un mero error

formal pueda condicionar a quien efectivamente tiene la consideración de productor de energía eléctrica y en efecto el artículo 19.3 de la Ley 38/1992 contemplaba la imposición de sanciones para el supuesto incumplimiento a que se refería el presente caso sin que en modo alguno se contemple efectuar liquidación alguna por el impuesto especial. Por último se aportaba resolución del Tribunal Económico-Administrativo de..., de fecha 29 de mayo de 2003 en la que se admitía expresamente la aplicación del régimen suspensivo a una fábrica que no estaba debidamente registrada; que, en base también a los razonamientos anteriores consideraba que los autoconsumos estaban exentos en base a lo dispuesto en el artículo 64. quinto 1; y que, por resultar improcedente la liquidación del Impuesto Especial también lo era la practicada en concepto de IVA.

Sexto.

Mediante providencia dictada por el Abogado del Estado Secretario del Tribunal Regional, se decretó la acumulación de las reclamaciones n.º.../... y.../... para proceder a su resolución conjunta al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 37 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en materia de revisión en vía administrativa de 13 de mayo de 2005. General Tributaria.

Séptimo.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., por acuerdo de 29 de mayo de 2008, acordó estimar en parte la reclamación interpuesta anulando la liquidación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido y confirmando el principal de la liquidación relativa al Impuesto Especial sobre la Electricidad y reconocer, en su caso, el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas así como a percibir los correspondientes intereses. En dicha resolución se señala que la Audiencia Nacional había cambiado el criterio aplicado indicando en sus sentencias como la de 4 de junio de 2007 que «El criterio reflejado en esta resolución cambia el mantenido en otras anteriores en las cuales se estimaba la inexistencia de doble imposición y siguiendo un criterio técnico legal se decía que la entidad productora de energía eléctrica debería de abonar el impuesto al salir de fábrica por no cumplir los requisitos del régimen suspensivo. Criterio que en buena técnica legal es correcto, pero que no salva el escollo de la doble imposición que en este caso se estima se produciría de confirmar la resolución recurrida», no obstante lo cual, señala el Tribunal Regional, «Sentado lo anterior, debe traerse a colación que este Tribunal está sometido a la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central, tal como así establece el art. 239.7 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria e indicando que por otra parte el Tribunal se ve obligado a aplicar la normativa vigente en materia del Impuesto Especial sobre la Electricidad, y de creer el interesado que existe una extralimitación reglamentaria en la materia discutida deberá plantearlo en su caso en la jurisdicción ordinaria». Dicho acuerdo fue debidamente notificado al interesado en 11 de octubre de 2008.

Octavo.

Con fecha de 17 de octubre de 2008, el interesado interpuso recurso de alzada contra la parte desestimatoria de la anterior resolución, para el Tribunal Económico-Administrativo Central, solicitando la anulación del referido acuerdo, e insistiendo en sus alegaciones que las resume de la siguiente manera: Que el Impuesto Especial es un impuesto de carácter monofásico, no siendo admisible en modo alguno una tributación en cadena de los distintos sujetos intervinientes; que, en todo caso, el único sujeto habilitado para repercutir el referido Impuesto es el comercializador o, en su caso, el fabricante cuando despache directamente al consumidor final; que los requisitos formales (C.A.E.) exigidos por la norma tienen, como mucho, una función de control administrativo, sin que el incumplimiento de las obligaciones formales de referencia pueda adulterar la estructura del Impuesto Especial. Es más, está expresamente contemplado en la normativa tributaria, artículo 19.3. L.I.E., la posible imposición de una sanción grave derivada del incumplimiento de requisitos formales. Con lo que, en el peor de los escenarios, la Inspección habría podido, en su caso, entrar a valorar la posible procedencia de una sanción por infracción grave por incumplimiento de los requisitos formales exigidos, inscripción en el registro y obtención del C.A.E.. Pero, en ningún caso, resulta procedente una liquidación que supone entender producido el devengo del impuesto en el momento en que la energía eléctrica abandona la fábrica para pasar a las redes de transporte o distribución, pues ello equivaldría a alterar la esencia y naturaleza del impuesto; que por lo que respecta a los autoconsumos, el apartado quinto 1 del artículo 64 de la L.I.E. declara de forma expresa la exención, en un caso como el que nos ocupa, sin que un incumplimiento formal pueda desvirtuar la procedencia de dicha exención, que, como tal, no resulta una norma disponible sino imperativa; que interpretar la norma de tal manera que habilite a la Administración a percibir el doble de lo que le corresponde por un mero incumplimiento formal, además de romper con la lógica y la mecánica del tributo, sería una sanción encubierta según criterio del Tribunal Supremo (Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2001); que dicha sanción, en el presente supuesto, no habría respetado los principios del derecho administrativo sancionador establecidos por la

jurisprudencia del Tribunal Constitucional y por la L.R.J.A.P.P.A.C., siendo merecedora de nulidad. En definitiva, considera que no resulta ajustada a Derecho la Resolución del T.E.A.R.... en la parte relativa al Impuesto sobre la Electricidad y solicita su anulación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos respecto a competencia, legitimación y formulación en plazo, exigidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, en la que la cuestión que se plantea es si el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., de 29 de mayo de 2008 recaído en su expediente.../..., por el concepto Impuesto sobre la Electricidad, resulta conforme a Derecho.

Segundo.

A este respecto hay que señalar que la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que entró en vigor el 1 de enero de 1998, creó un nuevo impuesto especial de fabricación que es el impuesto sobre la electricidad y que el Real Decreto 1165/95, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, modificado por el Real Decreto 112/1998, dedica sus artículos 129 a 134 a crear las normas de gestión de este nuevo impuesto.

Tercero.

Respecto de la relevancia del hecho de estar censado en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de los Impuestos Especiales hay que manifestar que el artículo 2.º de la Ley 38/1992, de los Impuestos Especiales dispone que el Impuesto sobre la Electricidad tiene la consideración de impuesto especial de fabricación. A su vez, el artículo 64 del mismo texto establece que el ámbito objetivo del Impuesto sobre la Electricidad está constituido por la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716, y el artículo 64 bis.A) 2 define «fabrica», a los efectos del apartado 9 del artículo cuatro de esta Ley como la instalación de producción de energía eléctrica que, dentro de la normativa del sector eléctrico, estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial. A su vez, el apartado 9 del artículo 4.º citado dice: que fábrica es el establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Dentro de las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente, el artículo 40 del Real Decreto 1165/95, Reglamento de los Impuestos Especiales dispone que los titulares de fábricas, depósitos fiscales, etc., 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. Esta obligación de censo que establece el artículo 40 del texto antes citado es independiente de otras obligaciones, de censo, de permisos y autorizaciones, etc., que establezcan otras Administraciones, léase la Administración Autónoma o la Administración Local. Así mismo, el artículo 131 del Reglamento establece unas normas específicas respecto de la inscripción en el censo a que se refiere el artículo 40. Resulta evidente que dichas obligaciones y en particular las de censo, son de aplicación obligatoria para todos los Impuestos Especiales y, por tanto, también para el Impuesto sobre la Electricidad, independientemente de las particularidades que tiene, que en ningún caso se refieren al censo.

A este respecto, la consulta a la Dirección General de Tributos de 8 de julio de 1998, sobre el devengo del Impuesto sobre la Electricidad en el suministro a una compañía eléctrica, en su apartado 6 indica: «En su condición de titular de una fábrica, tal y como se define ésta en el apartado 2 del artículo 64.bis A) de la misma Ley, el consultante estará obligado al cumplimiento de las obligaciones que con carácter general establece el Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio de 1995, especialmente las relativas a la inscripción en el registro territorial, exigida por sus artículos 40 y 133 y a la llevanza de una contabilidad del movimiento de los productos, establecida en sus artículos 50 y 131. Lo expuesto pone de manifiesto la importancia que la Dirección General de Tributos da a la inscripción en el Registro Territorial que constituye una condición sustantiva e ineludible para la aplicación del retraso del devengo que supone el régimen suspensivo.

Cuarto.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la Disposición Transitoria 2.ª del Real Decreto 112/1998, de 30 de enero que dio redacción al artículo 131 del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece que las

instalaciones que en el ámbito del Impuesto Especial sobre la Electricidad, deban considerarse fábricas con arreglo a lo establecido en el artículo 64.bis de la Ley de Impuestos Especiales y en el Reglamento de Impuestos Especiales, quedarán habilitadas como tales a los efectos previsto en dicha Ley y Reglamento, disponiendo sus titulares del plazo de tres meses, contados desde la entrada en vigor del Real Decreto, para proceder a su inscripción en el registro al que se refieren los artículos 40 y 131 del Reglamento de los Impuestos Especiales, por lo tanto si no se está censado en tal registro, no se tiene la condición de fábrica a efectos de la Ley de los Impuestos Especiales y en concreto del Impuesto de la Electricidad. Por otra parte, los presupuestos de generación del hecho imponible, del devengo y de atribución de la carga tributaria a una persona física o jurídica parten, como es lógico, de que se han cumplido las prescripciones legales y reglamentarias; la fábrica está censada, las ventas que se realicen a otra fábrica o depósito se producen en régimen suspensivo y el devengo se origina cuando resulte exigible el pago del precio de la energía en el marco de un contrato de suministro. Al no estar la fábrica censada y no darse las condiciones para que se aplique el régimen suspensivo, el impuesto se origina conforme a lo dispuesto en el artículo 8.º 7 de la Ley 38/92 que establece que están obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España. Este criterio ya ha sido mantenido en numerosas resoluciones de este Tribunal Económico-Administrativo Central como la de 24 de febrero de 2009 recaída en su expediente R.G.: 6903/08

Quinto.

En relación con la afirmación de la sociedad de duplicidad en la exacción del impuesto, hay que señalar que, de acuerdo con las sentencias de la Audiencia Nacional citadas, este Tribunal Central en su resolución de 23 de febrero de 2010, recaído en su expediente n.º... promovido por el Director del Departamento de Aduanas e IIEE para la unificación de criterio indicaba en su fundamento sexto: «Por lo que respecta a la pretendida falta de existencia de una doble imposición, es algo que no puede afirmarse a priori ya que en cada caso habrá que estudiar las circunstancias que concurren y su probanza, ya que no puede excluirse que, en el caso de entregas a una compañía distribuidora, se haya podido producir la satisfacción del impuesto o parte del mismo por dicha compañía en un momento posterior al devengo, en cuyo caso, debería demostrarse que se ha producido tal pago y la correspondencia entre los suministros efectuados a la empresa distribuidora y el impuesto satisfecho por ella. Por lo tanto, no cabe la unificación de criterio en este sentido».

Sexto.

En el caso que nos ocupa, de los datos obrantes en el presente expediente se aprecia claramente que el obligado tributario no estaba censado en el Registro Territorial correspondiente y, por tanto, no tiene la condición de fábrica a efectos de la Ley de los Impuestos Especiales y en concreto del Impuesto Especial sobre la Electricidad. Por otra parte, los presupuestos de generación del hecho imponible, del devengo y de atribución de la carga tributaria a una persona física o jurídica parten, como es lógico, de que se han cumplido las prescripciones legales y reglamentarias; la fábrica está censada, las ventas que se realicen a otra fábrica o depósito se producen en régimen suspensivo y el devengo se origina cuando resulte exigible el pago del precio de la energía en el marco de un contrato de suministro. Al no estar la fábrica censada y no darse las condiciones para que se aplique el régimen suspensivo, el impuesto se origina conforme a lo dispuesto en el artículo 8.º 7 de la Ley 38/92 que establece que están obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España.

Séptimo.

En relación a lo manifestado por la firma interesada respecto al reconocimiento de la exención del impuesto sobre la electricidad que se destina al consumo de los titulares de dichas instalaciones, hay que señalar, como indica el Tribunal de instancia en su resolución, que la exención establecida en el apartado 1 del artículo 64.quinto de la Ley de Impuestos Especiales se limita a la energía eléctrica producida en la instalación acogida al régimen especial y que es destinada al consumo del titular de la misma. Mientras la exención regulada en el apartado 2 será aplicable con independencia del origen de la electricidad autoconsumida (producción propia o recibida de un tercero) cuando el autoconsumo tenga lugar dentro de una instalación de producción eléctrica.

En el caso que nos ocupa, en relación a la energía autoconsumida hay que tener en cuenta, que, tal como se ha expuesto, la sociedad reclamante no era una «Fábrica», a efectos de la normativa que regula los Impuestos Especiales y, por tanto, no podía realizar autoconsumos exentos, para ello era necesario que la reclamante estuviera dada de alta en el Registro Territorial correspondiente. Al no estar la fábrica censada y no darse las

condiciones para que se aplicara la exención, el impuesto se originó conforme a lo dispuesto en el artículo 8.º 7 de la Ley 38/92 de Impuestos Especiales que establece que están obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España.

Octavo.

En relación con la afirmación de la sociedad de duplicidad en la exacción del impuesto, no consta en el expediente que la empresa haya aportado justificación ni documentación alguna que pruebe que dicho impuesto ha sido satisfecho en España aunque sea por un tercero, siendo exigible, por tanto, la cuota por las cantidades que no se han justificado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, como resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta por X, S.A. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., de 29 de mayo de 2008 recaído en su expediente.../..., por el concepto Impuesto sobre la Electricidad,

ACUERDA

Desestimar la presente reclamación.

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda.