

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056513

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de noviembre de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 2925/2014

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre la Electricidad. Consideración fiscal como «fábricas». Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La doctrina de este Tribunal aplicada en Resoluciones TEAC, de 8 de junio de 2010, RG 1571/2009 (NFJ040314) y de 24 de mayo de 2011, RG 411/2010 (NFJ043084), establece que las instalaciones de producción de energía eléctrica para su consideración fiscal como «fábricas» deberán estar inscritas en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes a su demarcación cuya falta de inscripción determina la imposibilidad de operar en régimen suspensivo y en consecuencia, la salida de electricidad de una fábrica no inscrita en el registro territorial origina el devengo del Impuesto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 242.

Ley 66/1997 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), art. 7.

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), arts. 4, 5, 6, 7, 8, 14, 15, 64, 64.bis y 64.sexto.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.), arts. 1, 15, 40, 131 y 134.

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en Avda. Llano Castellano, 17, 28071-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 13 de diciembre de 2013, recaída en la reclamación nº 41/12613/2012 y acumuladas, relativa a liquidación y sanción por el Impuesto sobre la Electricidad, ejercicios 2008 y 2009.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- La Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Andalucía de la AEAT, al constatar que un obligado tributario productor de energía eléctrica –se trataba de una instalación fotovoltaica de 100 kilovatios de potencia incluida desde el 4 de abril de 2008 en el Régimen Especial establecido en el Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, regulador de la actividad de producción de energía eléctrica en dicho régimen- no figuraba inscrito en el Registro Territorial ni tenía asignado el correspondiente Código de Actividad Económica (CAE) durante el período objeto de comprobación, consideró que las entregas de energía eléctrica por él efectuadas se debían entender realizadas fuera del régimen suspensivo, al entender que la inscripción era requisito necesario para la aplicación de este régimen. Para la Oficina gestora, por tanto, la fabricación sin CAE determina el devengo del impuesto especial sobre la electricidad a su salida de la instalación fabril, con independencia de su vertido a una red de distribución que tenga la consideración de depósito fiscal, razón por la cual dictó la correspondiente liquidación si bien únicamente por la parte del producto fabricado respecto de la cual no se puede acreditar el pago del impuesto en España, parte que está representada por las pérdidas acaecidas en fabricación y circulación (mermas) y por los suministros exentos por autoconsumos, exportación o envíos intracomunitarios. El motivo por el que la Oficina gestora liquidó sólo por la parte indicada era que de exigir el impuesto por toda la energía facturada en el período objeto de comprobación se produciría un supuesto de doble tributación y de enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública, dado que el impuesto se habrá repercutido por la entidad adquirente al consumidor final al suministrarle la energía eléctrica.

2.- La Dependencia Regional de Aduanas impuso al obligado tributario una sanción por los hechos señalados, esto es, por haber producido energía eléctrica en los períodos objeto de comprobación sin haber dado de alta el establecimiento (instalación fotovoltaica) como fábrica de electricidad en régimen especial, en el censo territorial de Impuestos Especiales de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales, conducta

tipificada como infracción tributaria grave en el artículo 19.2.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

3.- Interpuestas reclamaciones económico-administrativas frente a la liquidación y la sanción ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR), el órgano revisor estimó las reclamaciones mediante resolución de 13 de diciembre de 2013, anulando los acuerdos impugnados.

Señala el TEAR en su resolución[1]:

«TERCERO.- El criterio de este Tribunal es contrario a la liquidación practicada por “mermas” en casos como el que nos ocupa, por las razones que a continuación vamos a exponer.

En primer lugar, **las mermas que de acuerdo con la normativa de los impuestos especiales no se encuentran sujetas al impuesto son aquellas que se producen cuando los productos se encuentran en régimen suspensivo. La razón de la liquidación practicada en este caso es que la entidad reclamante no podía fabricar en régimen suspensivo porque no había cumplido el requisito de inscribirse en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales.**

Ahora bien, **el concepto de régimen suspensivo tal y como se entiende a efectos de los Impuestos Especiales en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre no puede aplicarse “sin matices” al caso del Impuesto sobre la Electricidad.** Esta es la tesis que claramente dimana de la más reciente jurisprudencia, en particular, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2012. En esta sentencia el Alto Tribunal comienza señalando el distinto origen del Impuesto sobre la Electricidad frente al resto de impuestos especiales de la Ley 38/1992 y concluye que *“el impuesto sobre la electricidad constituye una figura impositiva que se aparta en varios aspectos del régimen general”*.

A continuación se centra **en el devengo del Impuesto sobre la Electricidad** y sostiene que **presenta una particularidad respecto al resto de las accisas, y que ello afecta a la configuración del régimen suspensivo**, manifestando que: *«Por lo tanto, el devengo es completamente diferente en uno y otro caso. En los impuestos especiales de fabricación se produce con la salida del producto y, sin embargo, en el que grava la electricidad tiene lugar con el pago del precio del suministro. Por ello, el régimen suspensivo no opera ni tiene el mismo alcance en este impuesto como en el resto. La especialidad tiene todo su sentido y razón de ser, puesto que el hecho imponible en el impuesto sobre la electricidad recae sobre un flujo continuo que hace imposible determinar el concreto momento de la salida de la “fábrica” o depósito fiscal»*.

De esta línea de razonamiento debe concluirse que en el caso del impuesto sobre la electricidad no se puede considerar que la electricidad suministrada por la entidad aquí reclamante estuviera fuera del régimen suspensivo por el mero hecho de que la entidad reclamante no se hubiera inscrito en el Registro Territorial. Por esta razón la Sentencia antes citada ya no menciona la doble imposición o el enriquecimiento injusto como causa de anulación de las liquidaciones efectuadas a estos establecimiento que no estaban inscritos. En consecuencia, **si no puede aplicarse el mismo concepto de régimen suspensivo en estos impuestos tampoco cabría considerar que las “mermas” se han producido fuera del régimen suspensivo.** También cabe puntualizar que la sentencia mencionada desestima el recurso de casación que fue interpuesto por el Abogado del Estado, en el cual, según consta tanto en los antecedentes de hecho como en los fundamentos de derecho, defendía que *“no se puede aplicar el régimen suspensivo sino está inscrita la fábrica o el establecimiento y no dispone del CAE correspondiente”*.

Por esta razón, lo cierto es que la Sentencia antes mencionada, y ninguna de las anteriores que se aplican en el razonamiento de la misma, mencionan la posibilidad de que se liquiden únicamente las mermas o pérdidas que se hubieran entendido producidas fuera del régimen suspensivo.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que **la normativa de los impuestos especiales no regula las mermas en el proceso de fabricación de la electricidad sino en su transporte o distribución** (artículo 134 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio). La entidad reclamante produce energía eléctrica y la vierte directamente a la red de distribución que, a efectos del impuesto sobre la electricidad, tiene la consideración de depósito fiscal (artículo 64 bis Ley 38/1992, de 28 de diciembre). Esta es otra norma que, de acuerdo con la jurisprudencia antes señalada, determina la especialidad del impuesto sobre la electricidad respecto a las restantes accisas, **lo cual, en el caso que nos ocupa determinaría a su vez la falta de regulación específica del concepto que fundamenta las regularizaciones practicadas.**

Por estas razones, debemos estimar las reclamaciones y anular las liquidaciones practicadas.

CUARTO.-

Por otro lado, la AEAT inició procedimiento sancionador si bien el hecho que se pretende sancionar es la producción de energía eléctrica sin haber dado de alta el establecimiento (Instalación Fotovoltaica) como fábrica de electricidad en régimen especial, en el censo territorial de IIEE de la Oficina Gestora de IIEE de la Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE. Según el acuerdo de inicio, este hecho se califica como infracción tributaria grave en el artículo 19.2.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que dispone:

«2. En todo caso, constituyen infracciones tributarias graves:

a) La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidas en esta Ley y su reglamento. [...]

3. Las infracciones a las que se refiere el apartado anterior se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción.»

La motivación del acuerdo sancionador en relación con la culpabilidad del sujeto infractor consiste en recordar que no se ha dado de alta en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de IIEE, lo cual es precisamente el hecho objetivo de la infracción tipificada y por tanto no tiene relación con el aspecto subjetivo de la conducta del obligado tributario.

También se precisa que no ha presentado las declaraciones del impuesto sobre la electricidad, hecho que se deriva directamente de que no se consideraba sujeto pasivo del impuesto.

Se añade a continuación que el obligado tributario opera en el mercado de la producción de electricidad con carácter mercantil y onerosamente, debiendo ser conocedor de las obligaciones inherentes a este sector de actividad. Sin embargo, para que este argumento contribuyese de manera significativa en la valoración de la conducta del sujeto infractor debería acompañarse de alguna referencia concreta a circunstancias precisas que permitieran apreciar sin posible duda que este tipo de instalaciones de producción de energía eléctrica debían operar previa inscripción en el Registro Territorial, lo cual, dado el elevado número de reclamaciones que conoce este Tribunal por esta misma causa, más bien parece que no estaba suficientemente claro, al menos para un buen número de entidades que operaban en el sector de forma análoga a la aquí reclamante.

Por otro lado, no debemos dejar de mencionar que el concepto de régimen suspensivo estrechamente ligado al devengo y a la consideración de sujeto pasivo, ha sido objeto de una importante matización por parte de nuestro Alto Tribunal señalando las diferencias que existen entre el impuesto sobre la electricidad y el resto de impuestos especiales **y todo ello agrega al asunto, cuando menos, la razonabilidad de la discrepancia interpretativa que denota la conducta del obligado tributario y, por consiguiente, la ausencia de negligencia en la misma, a efectos de motivar la sanción que se impone.**

Tampoco podemos dejar de lado el hecho de valorar la proporcionalidad de esta sanción en relación con los hechos que se ponen de manifiesto en el caso que nos ocupa. La reclamante ha cumplido con sus obligaciones tributarias formales y materiales en relación con los demás impuestos (IVA, sociedades, declaración informativa) que le incumben y, en particular, estaba dada de alta en el IAE como productora de energía eléctrica y, por tanto, la Administración Tributaria disponía de datos suficientes para verificar inmediatamente el incumplimiento de la obligación de inscripción en el Registro Territorial. La facilidad para detectar este incumplimiento y, por tanto, el escaso daño que al bien jurídico protegido (la facultad de comprobación y control de la Administración) produce la actuación irregular del sujeto pasivo contrastan fuertemente con la importante sanción que prevé la norma, la cual fija el importe de la multa en atención a la fabricación de energía y de forma proporcional a la misma.

Por estas razones, **entendemos que no resulta suficientemente acreditado que el obligado tributario actuara con la falta de diligencia que la norma exige para que se le considere responsable de la infracción realizada y, en consecuencia, las sanciones deben ser anuladas.»**

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuesto Especiales de la AEAT.

En síntesis, la Directora recurrente alega lo siguiente:

1.- La liquidación del Impuesto sobre la Electricidad practicada por la Administración se basó en los siguientes fundamentos respaldados por la Audiencia Nacional (SAN de 21 de julio de 2008) y el Tribunal Supremo (STS de 6 de julio y 23 de noviembre de 2011):

- La obligación de inscribir una “fábrica” no es una mera obligación formal sino un requisito ineludible para la aplicación del régimen suspensivo.

- No existe disposición alguna que excluya a las instalaciones productoras de energía eléctrica de la citada obligación.

- El acto de producir energía eléctrica y su salida de “fábrica” sin sometimiento al régimen suspensivo da lugar al devengo del impuesto, siendo éste exigible al titular de la instalación.

- No obstante lo anterior, si se acredita que el Impuesto sobre la Electricidad ha sido pagado sobre el mismo flujo eléctrico, incluso por otro sujeto, en un momento posterior, el carácter monofásico del impuesto y la interdicción de la doble imposición no permitirían exigirlo de nuevo al productor.

- Resulta procedente, por tanto, la liquidación practicada por la Administración respecto de la energía eléctrica producida en la instalación no inscrita por la que en ningún momento se ha satisfecho cuota alguna del impuesto sobre la electricidad, como sucede, en el caso planteado, con las mermas de electricidad ocurridas en el posterior proceso de distribución.

2.- La sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012 en que se apoya la resolución del TEAR recurrida se presenta como continuadora del criterio establecido en las arriba indicadas de 6 de julio y 23 de noviembre de 2011, por lo que debe entenderse confirmada la idea de que en caso de falta de inscripción de la instalación, la liquidación de las cuotas al productor sólo será improcedente en la medida en que dé lugar a una doble imposición.

3.- El devengo del Impuesto sobre la Electricidad requiere la concurrencia de dos circunstancias:

- Que la electricidad haya salido de las instalaciones fabriles o depósitos fiscales (regla del artículo 7 de la Ley 38/1992).

- Que resulte exigible el precio correspondiente a la energía suministrada (regla del artículo 64 bis A.5).

No es posible eliminar la aplicación del artículo 7 en relación con el Impuesto sobre la Electricidad y, en la misma medida, no es posible defender que no existe el régimen suspensivo en dicho impuesto. Al contrario, el Impuesto sobre la Electricidad es uno más de los impuestos especiales de fabricación y, como tal, la existencia de un régimen suspensivo es una de sus características esenciales, con independencia de sus peculiaridades específicas. Si la única condición para el devengo fuera que el precio a pagar por la electricidad fuera exigible, como podría deducirse de la STS de 27 de febrero de 2012, estarían sujetas al impuesto múltiples transacciones que no lo están. Por tanto, la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 6 de julio y 23 de noviembre de 2011 no puede considerarse contradicha por alguna de las afirmaciones contenidas en la de 27 de febrero de 2012.

4.- Respecto de la anulación de la sanción, no existe interpretación razonable alguna que pudiera justificar la inexistencia del elemento de culpabilidad en la infracción cometida por el obligado tributario. Por otra parte, en cuanto al argumento de la proporcionalidad, concurriendo, como concurre, culpabilidad, el TEAR no tiene capacidad para anular una sanción por la mera razón de que la tipificación y sanción que ha establecido el legislador le parezca desproporcionada.

Termina solicitando la Directora recurrente de este Tribunal Central que, con respeto a la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, estime el recurso extraordinario y fije el criterio siguiente: *“La energía suministrada por una instalación productora de energía eléctrica que no se haya inscrito en el Registro Territorial se entiende realizada fuera del régimen suspensivo, devengándose entonces el impuesto en cumplimiento del artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales ya que la obligación de inscribir una “fábrica” no es una mera obligación formal sino un requisito ineludible para la aplicación del régimen suspensivo, requisito que debe cumplirse por las instalaciones productoras de energía eléctrica. Su incumplimiento no puede ampararse en una interpretación razonable fundamentada únicamente en la ambigüedad acerca de la exigibilidad de dicha obligación a los productores de energía eléctrica, pues la normativa no deja ninguna laguna interpretativa a este respecto. Este incumplimiento está tipificado en el art. 19.2.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre y, a falta de otra causa exculpatoria, le corresponde la sanción prevista en el apartado 3 de dicho artículo”*.

Tercero:

En el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central, el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado, cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, General Tributaria, formuló, en síntesis, las alegaciones siguientes:

- Inadmisibilidad del recurso toda vez que no alega doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central de la que, supuestamente, se aparte la resolución recurrida, no se alega contradicción con la doctrina emanada de otros tribunales económico-administrativos y ni siquiera se concreta –y mucho menos se justifica- que la resolución del TEAR impugnada resulte gravemente dañosa y errónea.

- El Impuesto sobre la Electricidad funciona como un impuesto monofásico, es decir, como un impuesto que dentro de la cadena de fabricación y distribución sólo se devenga en una única ocasión, y debe ser repercutido al consumidor final. La electricidad producida por la empresa fue suministrada en su totalidad a grandes compañías y ha sido gravada por dicho impuesto especial, dado que éstas han abonado, liquidado y

repercutido el impuesto a los consumidores finales. Esta es la razón por la que la liquidación practicada por la Oficina gestora no comprendía la totalidad de la producción de la empresa sino sólo aquella parte que la Administración denomina “pérdidas” o “mermas”, y que parece responder a aquella parte de la electricidad producida que se ha perdido en la red eléctrica. En cualquier caso, dichas pérdidas no serían imputables a la entidad que produjo la energía, quien ya la entregó, sino a la propia red eléctrica que la ley define como depósito fiscal.

- Las “pérdidas”, por regla general, no se gravan en ninguno de los Impuestos Especiales a tenor de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 38/1992. En el ámbito del Impuesto sobre la Electricidad esa regla general presenta una especificidad que no resulta baladí, al señalarse que la base imponible del impuesto se calculará a partir de la base imponible del IVA (artículo 64 ter de la Ley 38/1992) que, por definición, excluye dichas pérdidas dado que no pueden cobrarse al cliente. Por tanto, la Administración no ha sufrido perjuicio económico alguno por lo que, de exigir el impuesto, se produciría en su favor un enriquecimiento a todas luces injusto.

- Toda la electricidad producida por la empresa ha sido comercializada en el mercado eléctrico oficial, controlado por la Comisión Nacional de la Energía, siendo adquirida por ENDESA. En ningún momento, ni dicho organismo, ni la compañía eléctrica receptora de la electricidad han indicado a la empresa que debía repercutir impuesto especial alguno, aceptando la electricidad producida sin dicha repercusión y además siendo la receptora quien en nombre de la productora emitía fiscalmente las facturas por la venta de electricidad. De forma tal que todo el proceso de facturación es impuesto por los adquirentes de acuerdo con el sistema de facturación exigido por la Comisión Nacional de la Energía y fijado en la Circular 4/2009, de 9 de julio. Las facturas contienen una fecha de emisión que se produce en el momento exigido por el sistema regulado en la Circular, expresándose los conceptos que se liquidan, la producción de energía, los complementos y período al que se refiere.

- La instalación del obligado tributario tiene la condición de fábrica pese a no contarse con la obtención del CAE toda vez que cumple los requisitos que el artículo 64 bis de la Ley 38/1992 establece como definitorios de la condición de fábrica. El concepto de fábrica a efectos del Impuesto sobre la Electricidad difiere sustancialmente del concepto de fábrica para los restantes impuestos especiales, de forma que para ser fábrica la norma no se remite ya al Reglamento de Impuestos Especiales sino a la normativa propia del Sector Eléctrico, que viene determinada por el Real Decreto 661/2007 que regula el Régimen de instalaciones de producción eléctrica en Régimen Especial. Al ostentar la condición de fábrica sí podría gozar del régimen suspensivo con independencia de su inscripción en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales.

- La conclusión que alcanza la Directora recurrente desnaturaliza la finalidad y el espíritu del Impuesto Especial sobre la Electricidad que siendo monofásico se pretende convertir en plurifásico.

- El recurso extraordinario se aparta de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012. A juicio del interesado, dicha sentencia relega el incumplimiento del alta en el registro territorial a una mera infracción formal, dado que sitúa la cuestión en el devengo del impuesto, concretando que éste se produce en el caso de la electricidad cuando el consumidor final paga la factura. En el caso analizado en el presente recurso, la compañía eléctrica no es ese consumidor final por lo que ningún impuesto debe exigirse.

- Llevando hasta las últimas consecuencias la tesis de la Directora recurrente, si la entidad no cumple la definición de fábrica de la letra a) del apartado 2 del artículo 64 bis de la Ley 38/1992 y siendo su instalación de 100 kilovatios, tampoco puede considerarse que produce energía eléctrica y, por ende, ni necesitaría CAE ni puede exigírsele impuesto alguno, toda vez que de conformidad con el artículo 64.3 de dicha ley no se considerará producción de energía eléctrica la obtención de energía eléctrica fuera de las instalaciones a que se refiere la letra a) del apartado 2 de este artículo por medio de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios.

- Inadmisibilidad del recurso porque el juicio de culpabilidad en materia de sanciones no entra dentro del ámbito del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

- Ausencia de culpabilidad del obligado tributario, sobre la base de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, si se tiene presente que el posible error cometido fue inducido por la propia Administración al no contestar a las reiteradas solicitudes formuladas por la entidad especializada en energía fotovoltaica, contratada por el obligado tributario para la gestión de autorizaciones, solicitando criterio sobre la necesidad o no de obtener el CAE.

- Ausencia de culpabilidad del obligado tributario dado que la interpretación de la norma que realiza resulta razonable. La existencia de criterios administrativos diferentes plasmados en la resolución del TEAR y en el recurso extraordinario ponen de manifiesto el carácter complejo de la normativa y la interpretación razonable efectuada por la empresa.

- Ausencia de ocultación y ánimo defraudatorio por parte de la entidad. Cita una sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de noviembre de 2005.

- Ausencia de motivación de la resolución sancionadora respecto de la culpabilidad del obligado tributario.

- Con carácter subsidiario, la sanción debe ser anulada por su absoluta desproporción.

- No puede calcularse una sanción sobre una cuota que ha sido abonada. La Administración cuantificó la sanción acudiendo al artículo 19.3 de la Ley 38/1992 y aplicando un porcentaje del 100% sobre la total producción de la empresa, con olvido de que el Impuesto Especial correspondiente a esa producción había sido abonado toda

vez que la regularización practicada se refiere tan sólo a lo que se denominan “pérdidas” o “mermas”. Se cita una sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de abril de 2008 y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 29 de octubre de 2010.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

En primer lugar este Tribunal Central debe pronunciarse sobre las causas de inadmisión del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio planteadas por quien ostentó la condición de interesado en la resolución que se recurre.

Dispone el artículo 242.1 de la LGT que *“las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales”*.

Cierto es, como alega quien fue interesado en la resolución recurrida, que el órgano recurrente no cita doctrina de este Tribunal Central ni criterio alguno de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales con los que la resolución impugnada pudiera entrar en conflicto, mas no debe olvidarse que esas situaciones no son las únicas que permiten presentar un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, pues también cabe interponerlo cuando el órgano recurrente estime gravemente dañosa o errónea la resolución que recurre. En el presente caso la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT no menciona expresamente que su recurso se base en la consideración como gravemente dañosa y errónea de la resolución del TEAR de Andalucía, pero dicho motivo se colige implícitamente del escrito presentado, no sólo porque no cita ninguna resolución de este Tribunal Central ni de otros Tribunales económico-administrativos Regionales cuyos criterios puedan ser contrarios al de la resolución del TEAR recurrida, sino también por los argumentos de índole material que formula contra la resolución del tribunal regional y por el criterio cuya unificación pretende, de los que se deduce sin lugar a duda las razones por las que aquélla se considera errónea y dañosa para el interés general.

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en relación con este recurso extraordinario, que:

“...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que “este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente”. De esta forma, “implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente “fallo”, con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto” (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).

De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, “pero no en cualquier circunstancia”, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada –siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la

inseguridad derive de las propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS

En el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada en cuanto se refiere a la liquidación por el Impuesto sobre la Electricidad. Considera, en concreto, que resulta procedente exigir al productor el Impuesto sobre la Electricidad respecto de aquella energía eléctrica producida en una instalación no inscrita en el Registro Territorial y que, en consecuencia, no ha obtenido el correspondiente Código de Actividad y del Establecimiento (CAE), por la que en ningún momento se ha satisfecho cuota alguna por dicho impuesto, como sucede, en el caso planteado, con las mermas de electricidad ocurridas en el posterior proceso de distribución.

Así las cosas, considera este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso en lo que a la liquidación se refiere. Nos encontramos ante un criterio de interpretación de la normativa tributaria contenido en la resolución del TEAR, que podría ser susceptible de reiteración, ocasionando un perjuicio evidente al interés general, caso de ser erróneo, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente. Debe, por tanto, rechazarse la causa de inadmisión alegada por quien fue interesado en la resolución recurrida, toda vez que sí se consideran debidamente expuestas y justificadas las razones por las que el órgano recurrente considera dañosa y errónea dicha resolución.

Cuestión distinta es la concerniente a la sanción. En efecto, la imposición de una sanción a un obligado tributario exige la concurrencia no sólo de un elemento objetivo debidamente tipificado como infracción tributaria sino también de un elemento subjetivo consistente en la apreciación de dolo o, cuando menos, negligencia en la conducta de aquél. La apreciación de este elemento subjetivo, -o el juicio de culpabilidad, en palabras de quien fue interesado en la resolución recurrida-, sólo puede hacerse caso a caso en función de las circunstancias concurrentes en cada situación, por lo que no cabe extraer un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, razón por la cual, conforme a lo arriba expuesto, debe declararse inadmisibile el presente recurso en cuanto se refiere a la sanción.

Tercero:

Admitido, pues, a trámite el recurso en cuanto al criterio sentando por el TEAR respecto a la liquidación, la cuestión controvertida consiste en determinar si en el marco del Impuesto sobre la Electricidad el incumplimiento de la obligación de inscripción en el Registro Territorial de una instalación productora de energía eléctrica determina o no que la energía se entienda producida fuera del régimen suspensivo.

Cuarto:

El Impuesto Especial sobre la Electricidad fue incorporado a los impuestos especiales de fabricación por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que introduce en el texto de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, un nuevo Capítulo IX, en su Título I, dedicado a este impuesto. A su vez, el Real Decreto 112/1998, de 30 de enero, al modificar el Reglamento de los Impuestos Especiales, introduce un nuevo Capítulo IX destinado a incorporar las normas reglamentarias necesarias en relación con este impuesto.

De acuerdo con lo establecido en la Exposición de Motivos de la Ley 66/1997, la creación del Impuesto sobre la Electricidad tiene como objetivo básico la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo sobre la facturación de la energía eléctrica, en concepto de ayudas a la minería del carbón, que hasta el 31 de diciembre de 1997 estuvo en vigor y que representaba el 4,864 por 100 de la misma. Se trata, por tanto, de un impuesto que nace vinculado a la asunción por el Estado de un nuevo gasto en relación con el apoyo a dicho

sector y a la subsiguiente necesidad de modificar el sistema de financiación de la minería del carbón que, por imperativo comunitario, pasa a realizarse a través de los recursos presupuestarios.

Quinto:

Antes de entrar a analizar la cuestión controvertida se considera necesario reseñar los elementos que definen y caracterizan el impuesto sobre la electricidad, concretamente, el hecho imponible, supuestos de no sujeción, devengo, sujeto pasivo, repercusión y normas de gestión, en particular las concernientes a la inscripción de los establecimientos en los registros territoriales de las Oficinas gestoras.

De conformidad con el artículo 5 de la Ley 38/1992, están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, entre los que se encuentra el impuesto sobre la electricidad, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del ámbito territorial comunitario. El ámbito objetivo del Impuesto sobre la Electricidad está constituido, a tenor de lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley, por la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716.

El artículo 6 regula los **supuestos de no sujeción** de los impuestos especiales de fabricación, señalando que:

“No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

1. Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.

(...)”

Respecto de las pérdidas dentro de las fábricas y en la distribución y transporte de la energía eléctrica establecen los artículos 15 y 134 del Reglamento de los Impuestos Especiales:

ARTÍCULO 15. PÉRDIDAS DENTRO DE FÁBRICAS Y DEPÓSITOS FISCALES

“1. Las pérdidas que excedan de los porcentajes reglamentarios, en los procesos de producción o en el almacenamiento hasta la salida de fábrica o depósito fiscal, tendrán la consideración, salvo prueba en contrario, de bienes fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal o autoconsumidos.

(...)”

Artículo 134. Pérdidas en el transporte y la distribución de energía eléctrica

“A los efectos de la aplicación, en relación con el Impuesto sobre la Electricidad, de lo previsto en el artículo 6 de la Ley, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. No obstante lo dispuesto en el apartado 25 del artículo 1 de este Reglamento, las pérdidas en el transporte y distribución de energía eléctrica se determinarán por la diferencia entre la cantidad de energía eléctrica recibida en un depósito fiscal durante un año natural y la suma de los autoconsumos contabilizados y de las salidas de energía eléctrica de dicho establecimiento durante el referido período.

2. Los porcentajes reglamentarios de pérdidas que a continuación se fijan son acumulados, es decir, comprenden las pérdidas correspondientes a los escalones de tensión superiores a aquel que se considera:

a) Suministros de energía eléctrica efectuados a una tensión no superior a 1 kilovoltio(kV): el 22,9 por 100 de la cantidad de energía eléctrica, expresada en kilowatios hora(kWh), suministrada a dicha tensión.

b) Suministros de energía eléctrica efectuados a una tensión superior a 1 kilovoltio(kV) y no superior a 36 kilovoltios(kV): el 9,4 por 100 de la cantidad de energía eléctrica, expresada en kilowatios hora(kWh), suministrada a dicha tensión.

c) Suministros de energía eléctrica efectuados a una tensión superior a 36 kilovoltios(kV) y no superior a 72,5 kilovoltios(kV): el 7,4 por 100 de la cantidad de energía eléctrica, expresada en kilowatios hora(kWh), suministrada a dicha tensión.

d) Suministros de energía eléctrica efectuados a una tensión superior a 72,5 kilovoltios(kV) no superior a 145 kilovoltios(kV): el 4,9 por 100 de la cantidad de energía eléctrica expresada en kilowatios hora(kWh), suministrada a dicha tensión.

e) Suministros de energía eléctrica efectuados a una tensión superior a 145 kilovoltios(kV): el 2,5 por 100 de la cantidad de energía eléctrica, expresada en kilowatios hora(kWh), suministrada a dicha tensión.”

Por lo que respecta al **devengo**, establece el artículo 7 de la Ley 38/1992 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 o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales o a la exportación.

(...)

7. En el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas, en los supuestos de tenencia o circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

(...)”

Por su parte el artículo 15.1 establece que “la fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realizará en fábricas, en régimen suspensivo”.

Se entiende por **régimen suspensivo**, según el artículo 1.33 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, el “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”.

El artículo 64 bis de la Ley de Impuestos Especiales recoge las definiciones y adaptaciones de las disposiciones comunes a los impuestos especiales de fabricación al impuesto sobre la electricidad y en su apartado A) regula el devengo de este impuesto señalando:

“5. «Devengo»:

a) No obstante lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

b) Para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 del artículo 7 de esta Ley, en relación con suministros de energía eléctrica distintos de aquellos a los que se refiere la letra a) anterior del presente apartado, los sujetos pasivos podrán considerar que el conjunto de la energía eléctrica suministrada durante períodos de hasta sesenta días consecutivos, ha salido de fábrica o depósito fiscal el primer día del primer mes natural siguiente a la conclusión del referido período.

En cuanto a los **sujetos pasivos** en el impuesto sobre la electricidad, del artículo 8.1 se deduce que lo serán, por lo que aquí interesa, en calidad de **contribuyentes**:

“a) Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

(...)”

Entendiéndose por depositario autorizado según el artículo 4.5 la persona titular de una fábrica o de un depósito fiscal.

Y conforme a lo dispuesto en el artículo 64 bis.4 *“tendrán la consideración de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, quienes, en el supuesto previsto en la letra a) del apartado 5 de este artículo, realicen los suministros de energía eléctrica a título oneroso”*.

Los sujetos pasivos del impuesto deberán **repercutir** la cuota en los términos señalados en el artículo 14.1 de la Ley, a cuyo tenor:

Artículo 14. Repercusión *“1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas.*

El artículo 4 de la Ley 38/1992 contiene definiciones y conceptos comunes para todos los impuestos especiales de fabricación, señalando lo que debe entenderse por **depósito fiscal, fábrica y fabricación** en los términos siguientes:

“(.....)”

7. **«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.*

9. **«Fábrica»**. *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.*

10. **«Fabricación»**. *La extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación, tal como se define en el apartado 28 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley.*

(...)”

El artículo 64 bis. A) regula lo que debe entenderse por **fábrica, depósito fiscal y producción de energía eléctrica** a efectos del impuesto sobre la electricidad. Dice, en efecto, el precepto citado:

“A) A los efectos del Impuesto sobre la Electricidad se entenderá por:

1. **«Depósito fiscal»**. *A los efectos del apartado 7 del artículo 4 de esta Ley se considerarán «depósito fiscal»:*

a) *La red de transporte de energía eléctrica constituida por líneas, parques, transformadores y otros elementos eléctricos con tensiones iguales o superiores a 220 kilovoltios (kV) y aquellas otras instalaciones que, cualquiera que sea su tensión, cumplan funciones de transporte o de interconexión internacional.*

b) *Las instalaciones de distribución de energía eléctrica, entendiéndose por tales todas aquellas redes e instalaciones para el tránsito de energía eléctrica no incluidas en la letra a) anterior cuando no estén afectadas al uso exclusivo de sus titulares.*

2. **«Fábrica»**. *A los efectos del apartado 9 del artículo cuatro de esta Ley se considerarán «fábricas»:*

a) *Las instalaciones de producción de energía eléctrica que, de acuerdo con la normativa reguladora del sector eléctrico, estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial.*

b) *Cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo «producción de energía eléctrica».*

3. **«Producción de energía eléctrica»**. *La fabricación tal como se define en el apartado 10 del artículo 4 de esta Ley. No obstante, no se considerará producción de energía eléctrica la obtención de energía eléctrica fuera de las instalaciones a que se refiere la letra a) del apartado 2 de este artículo, por medio de generadores o conjuntos de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW)*

(...)”

En cuanto a la gestión de los impuestos especiales de fabricación, y en particular del impuesto sobre la electricidad, en los artículos 40 y 131 del Reglamento se recoge la obligatoriedad, en lo que aquí interesa, de los fabricantes, de inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el establecimiento y de obtener el correspondiente CAE, y las normas para tal inscripción, en los términos siguientes:

Artículo 40. Inscripción en el registro territorial “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. Cuando el establecimiento se extienda por el ámbito territorial de más de una oficina gestora, la inscripción deberá efectuarse en la oficina gestora en cuyo ámbito territorial esté ubicado el centro de gestión y control de dicho establecimiento.

(...).

5. Recibida la documentación, la oficina gestora podrá remitirla a la inspección para que realice las comprobaciones que pueda considerar oportunas, con el fin de verificar que las instalaciones y aparatos corresponden a los declarados y reúnen las condiciones exigidas por el presente Reglamento. Si no solicita dicho informe la oficina gestora procederá a la inscripción con arreglo a la documentación aportada.

6. Si la oficina gestora ha solicitado el informe de la inspección y ésta no formula objeciones en el plazo de una semana, dicha oficina gestora podrá inscribir el establecimiento con carácter provisional conforme a la documentación aportada y a reserva del informe de la inspección.

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.

8. Sin perjuicio de las autorizaciones que corresponda otorgar a otros órganos administrativos, una vez efectuada la inscripción la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro sujeta a modelo aprobado por el centro gestor, en la que constará el Código de Actividad y del Establecimiento (CAE) que el titular deberá hacer constar en todos los documentos exigidos en este Reglamento en relación con los impuestos especiales de fabricación.

(...)”

Artículo 131. Normas específicas para la inscripción en el registro territorial

“La inscripción en el registro territorial al que se refiere el artículo 40 de este Reglamento se llevará a cabo con arreglo a las siguientes normas específicas:

1. En el registro territorial de cada oficina gestora los respectivos titulares inscribirán:

a) Las fábricas a que se refiere el apartado 2 de la letra A) del artículo 64 bis de la Ley que se instalen en su ámbito territorial.

b) Los depósitos fiscales a que se refiere el apartado 1 de la letra A) del artículo 64 bis de la Ley que se instalen en su ámbito territorial.

No obstante, el conjunto de instalaciones de las contempladas en el apartado 1 de la letra A) del artículo 64 bis de la Ley que estén conectadas entre sí y de las que sea titular una misma persona en el ámbito territorial interno de este impuesto, podrá considerarse, a solicitud de dicho titular, como constitutivo de un único depósito fiscal, que se inscribirá en el registro de la oficina gestora correspondiente al domicilio fiscal de su titular.

2. En el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a su domicilio fiscal, se inscribirán también las personas distintas de las citadas en el apartado anterior que ostenten la condición de sujetos pasivos de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de la letra A) del artículo 64 bis de la Ley.

3. Las personas obligadas a inscribirse de acuerdo con lo dispuesto en los apartados anteriores presentarán ante la oficina gestora la siguiente documentación:

a) Solicitud de inscripción formulada por el obligado o por su representante, con acreditación, en este último caso, de la representación con la que actúa.

b) Descripción de las instalaciones o de las actividades en cuya virtud se produce la inscripción.

c) Acreditación de las autorizaciones que corresponda otorgar a los órganos competentes del Ministerio de Industria y Energía, Comunidad o Ciudad Autónoma o Ayuntamiento respectivo, en relación con el funcionamiento de las instalaciones o el desarrollo de las actividades en cuya virtud se produce la inscripción.

4. No será de aplicación lo dispuesto en los apartados 2, 3, 4 y 9 del artículo 40. Las modificaciones a que alude el apartado 7 del artículo 40 serán comunicadas, en todo caso, a la oficina gestora”.

CUARTO: La inserción de un impuesto en fase única, como el de la electricidad, en un proceso económico de producción-distribución-consumo que puede hacer entrar en juego a una pluralidad de sujetos, se articula por medio del régimen suspensivo, noción típica de todos los impuestos especiales de fabricación. El régimen suspensivo supone que habiéndose realizado el hecho imponible, no se devenga el impuesto, que no es exigible aún. La ausencia de devengo trae consigo la ausencia de repercusión. En suma, la imposición queda excluida del presente y diferida al futuro.

Como ya se señaló anteriormente, la creación del Impuesto Especial sobre la Electricidad se produjo mediante el artículo 7 de la Ley 66/1997 sobre Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. La nueva regulación se incardina dentro de la Ley 38/1992 modificando su articulado e introduciendo los artículos 64 a 64 sexto. Se deduce de ello, y esto es importante destacarlo, que es voluntad del legislador que este impuesto se rija por las normas contenidas en la citada Ley 38/1992, desde el momento que su artículo 64 bis. B) enumera qué artículos de la misma no le son de aplicación a este impuesto.

El artículo 40 del Real Decreto 1165/1995, 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 censal que establece el precepto es independiente de otras obligaciones censales o de permisos y autorizaciones que puedan establecer otras Administraciones. Así se deduce, en efecto, de lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 40 al señalar que “Sin perjuicio de las autorizaciones que corresponda otorgar a otros órganos administrativos, una vez efectuada la inscripción la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro....”. y en el artículo 131 del Reglamento cuyo apartado 3.c) alude a las “autorizaciones que corresponda otorgar a los órganos competentes del Ministerio de Industria y Energía, Comunidad o Ciudad Autónoma o Ayuntamiento respectivo, en relación con el funcionamiento de las instalaciones o el desarrollo de las actividades en cuya virtud se produce la inscripción”.

A la vista de los preceptos citados resulta evidente que dicha obligación censal de inscripción es de aplicación obligatoria para todos los impuestos especiales y, por tanto, también para el impuesto sobre la electricidad, al que le resulta de plena aplicación los apartados 1 y 8 del artículo 40 del Reglamento en virtud de lo dispuesto en el artículo 131.4 de dicha norma. La redacción de estos preceptos pone de manifiesto igualmente la preocupación del legislador por regular esta materia de forma minuciosa.

Para poder recibir y expedir cualquier materia, producto o energía en régimen suspensivo es necesario que el establecimiento que lo fabrique, extraiga, transforme, almacene o genere, tenga la condición de fábrica. Tal conclusión se infiere del artículo 4.9 de la Ley 38/1992, que define la fábrica como 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”. Esta condición de fábrica se obtiene en virtud de una autorización previa y mediante el cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente.

En el impuesto sobre la electricidad la condición de fábrica exige también la autorización y el cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos reglamentariamente. A efectos del impuesto sobre la electricidad, por tanto, se considerará fábrica, de conformidad con el artículo 64 bis. A).2 de la Ley 38/92, “las instalaciones de producción de energía eléctrica que, de acuerdo con la normativa reguladora del sector eléctrico, estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial” y “cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo producción de energía eléctrica”, que reúnan, en ambos casos, los demás requisitos exigidos en el artículo 4.9 de la Ley, es decir, que cuenten con la correspondiente autorización y que cumplan con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente. Ya señalamos anteriormente que era voluntad del legislador que el impuesto sobre la electricidad se rigiera por las normas de la Ley 38/92 y que prueba de ello era que su artículo 64 bis. B) enumera qué artículos de la misma no le son de aplicación a este impuesto. Por tal razón debemos entender que el concepto de fábrica a efectos del impuesto sobre la electricidad dado por el artículo 64 bis. A) 2 de la Ley 38/92 no sustituye al concepto de fábrica indicado en el artículo 4.9 de dicha norma sino que lo complementa y concreta para el citado impuesto. Quiere esto decir que el hecho de que la definición de fábrica a efectos del impuesto sobre la electricidad no mencione la autorización ni el cumplimiento de los requisitos y condiciones fijados reglamentariamente no significa que estas circunstancias no sean exigibles en las fábricas que producen energía eléctrica. De hecho, al definir la fábrica en el impuesto sobre la electricidad la norma utiliza la expresión “a los efectos del apartado 9 del artículo cuatro de esta Ley se considerarán «fábricas».....”, expresión

que confirma sin duda que el concepto de fábrica en el impuesto sobre la electricidad no es independiente ni ajeno a la definición general de fábrica de los impuestos especiales sobre fabricación sino que parte de esta definición, concretándola para el caso de las fábricas de energía eléctrica. Por las razones expuestas no puede aceptarse la alegación de quien fue interesado en la resolución impugnada que aquí se recurre en el sentido de que la instalación del obligado tributario tiene la condición de fábrica pese a no contarse con la obtención del CAE.

La conclusión que cabe extraer de lo expuesto es que si el establecimiento productor de energía eléctrica no se ha inscrito en el Registro Territorial al que se refiere el artículo 40 del Reglamento de los impuestos especiales, no tendrá la condición de fábrica a efectos del impuesto sobre la electricidad y, en consecuencia, no podrá producir energía eléctrica en régimen suspensivo.

No se opone a esta conclusión la alegación formulada en el presente recurso por quien fue interesado en la resolución del TEAR impugnada en el sentido de que si la entidad no cumple la definición de fábrica de la letra a) del apartado 2 del artículo 64 bis de la Ley 38/1992 y siendo su instalación de 100 kilovatios, tampoco puede considerarse que produce energía eléctrica y, por ende, ni necesitaría CAE ni puede exigírsele impuesto alguno, toda vez que de conformidad con el artículo 64 bis.3 de dicha ley no se considerará producción de energía eléctrica la obtención de energía eléctrica fuera de las instalaciones a que se refiere la letra a) del apartado 2 de este artículo por medio de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios. Tal alegación no es aceptable en la medida en que el sentido del artículo 64.bis.3 es exclusivamente el de que no tributen por el impuesto sobre la electricidad aquellas instalaciones productoras de energía eléctrica por medio de generadores de potencia igual o inferior a 100 kilovatios siempre que no estén incluidas en el régimen ordinario o especial según la normativa reguladora del sector eléctrico, lo cual no es el caso, porque la instalación fotovoltaica a que se refiere el presente recurso sí estaba incluida en el régimen especial, por lo que realiza en todo caso la actividad de producción de energía eléctrica. Si el establecimiento del interesado no hubiera estado incluido en el régimen especial, su producción no tendría la consideración de producción de energía eléctrica a efectos del impuesto pero no porque hubiera incumplido el requisito de inscripción en el Registro Territorial sino porque su potencia no superaba los 100 kilovatios.

Este Tribunal Central se ha pronunciado en este mismo sentido en resoluciones anteriores, baste citar por todas las de fechas 10 de marzo de 2009 (RG 6913/2008), 8 de junio de 2010 (RG1571/2009) y 25 de enero de 2011 (RG 4282/2010). Así, en la última de las resoluciones citadas, la de 25 de enero de 2011, se razona:

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 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 <<fábrica>>, 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 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 Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/95 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 Autonómica 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.

CUARTO.- *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.

QUINTO.- Por otro lado, hay que tener en cuenta que la Disposición Transitoria 2ª 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 8.7 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

Las resoluciones de este Tribunal Central antes citadas han sido confirmadas, en cuanto al criterio aquí debatido, por la Audiencia Nacional. Puede citarse, entre otras muchas, sentencia de 26 de septiembre de 2011 (Rec. nº 451/2010), en la que se formulan las siguientes consideraciones:

SEGUNDO: La parte actora fundamenta su recurso en las siguientes alegaciones:

Ausencia de perjuicio económico a la Administración.

Duplicidad impositiva y enriquecimiento injusto a su favor.

Indebida interpretación de los efectos de la incorrecta inscripción en el Registro Territorial en relación con las entregas efectuadas a las entidades comercializadoras, a estar dado de alta en el Ministerio de Industria como productora de energía eléctrica especial.

La liquidación girada, tiene naturaleza sancionadora.

El Abogado del Estado se opone a tales alegaciones.

TERCERO: Estas cuestiones ya se han planteado y resuelto por esta Sección en diversos recursos, entre los que se puede destacar la sentencia de fecha 9 de febrero de 2009, dictada en el recurso 570/2007, que se reproduce en lo necesario por razones de seguridad jurídica y unidad de doctrina.

Por lo que respecta a la liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Electricidad, conviene recordar que la creación del Impuesto Especial sobre la Electricidad se produce en el artículo 7 de la Ley 66/1997 sobre Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que entra en vigor el 1/1/98, justificándose su creación en la Exposición de Motivos diciendo que en el ámbito de los Impuestos Especiales se introduce una nueva figura, el Impuesto sobre la Electricidad, que tiene como objetivo básico la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de «coste específico asignado a la minería del carbón» que gira en la actualidad sobre la facturación eléctrica y se expresa como el 4,864 por 100 de la misma, en consonancia con el proceso de transparencia en la facturación eléctrica que se quiere impulsar.

Asimismo, la creación de este Impuesto permitirá la adaptación a la propuesta de Directiva comunitaria por la que se reestructura la imposición de los productos energéticos.

La nueva regulación se incardina dentro de la Ley 38/92, modificando su articulado e introduciendo los artículos 64 a 64 sexies.

Se deduce que es voluntad del legislador que este impuesto se rija por las normas contenidas en la citada Ley 38/92, desde el momento que en su artículo 64 bis.B) enumera qué artículos de la misma no le son de aplicación a este Impuesto.

El Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el RD 1165/1995, de 7 de julio 1995, en su artículo 40, dispone:

1. Los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los operadores registrados..., 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.

8. Una vez efectuada la inscripción la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro sujeta a modelo aprobado por el centro gestor, en la que constará el código de actividad y del establecimiento (CAE) que el titular deberá hacer constar en todos los documentos exigidos en este Reglamento en relación con los impuestos especiales de fabricación.

Por su parte el artículo 41 regula dicho código de actividad y establecimiento, en los siguientes términos:

1. El código de actividad y del establecimiento (C.A.E) es el código, configurado en la forma que se establece en este artículo, que identifica una determinada actividad y el establecimiento donde, en su caso, se ejerce. Cuando en un establecimiento se ejerzan distintas actividades, tendrá asignados tantos códigos como actividades se ejerzan en el mismo sin perjuicio de los casos en que el ejercicio conjunto de varias actividades pueda constituir, a su vez, una actividad a la que se asigne un código único. Asimismo, cuando una persona ejerza una misma actividad en varios establecimientos, tendrá asignados tantos códigos como establecimientos en los que se ejerza la actividad.

2. El código constará de ocho caracteres distribuidos en la forma siguiente:

El R.D. 112/1998, modifica el Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el R.D. 1165/1995, para poder desarrollar las normas legales que regulaban el Impuesto sobre la Electricidad introducido por la Ley 66/97, y en su artículo 129.2 establece que artículos del Reglamento 1165/95 no serán de aplicación al impuesto que nos ocupa pues contienen normas específicas para otros impuestos inaplicables por la naturaleza y características propias de la electricidad.

No excluye de aplicación el artículo 40 del R.D. 1165/95, que regula las normas de gestión y en particular la inscripción en el registro territorial, y en el artículo 131 regula las especialidades que deben observarse cuando se trate de inscribir en el registro territorial una fábrica o depósito.

La redacción de estos preceptos evidencia el carácter obligatorio que tiene la inscripción en el registro territorial de cada oficina gestora, así como la preocupación del legislador por regular esta materia de forma minuciosa.

CUARTO: Para poder recibir y expedir cualquier materia, producto o energía en régimen suspensivo, es necesario que el establecimiento que lo fabrique, extraiga, transforme, almacene, o genere, -electricidad-, tenga la condición de fábrica. Esta condición se obtiene, según el artículo 4.9 de la Ley 38/92, cuando se trate de un establecimiento, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente; y, a efectos del impuesto sobre la electricidad, se considerará fábrica, de conformidad con el artículo 64.bis.A).2 de la Ley II EE, "las instalaciones de producción de energía eléctrica que, de acuerdo con la normativa reguladora del sector eléctrico, estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial" y "cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo producción de energía eléctrica", que reúna los demás requisitos exigidos en el artículo 4.9, es decir, "en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente"

Y, como se ha dicho anteriormente, reglamentariamente se establece en el artículo 40 del R.D. 1165/95, que están obligados a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento. Por su parte el artículo 131 del citado R.D. según la redacción dada por el R.D. 112/98, manifiesta "la inscripción en el registro territorial al que se refiere el artículo 40 de este Reglamento se llevará a cabo con arreglo a las siguientes normas específicas..."

Es decir, que para obtener productos que gocen del régimen suspensivo, no basta con que la "fábrica", haya obtenido las autorizaciones administrativas, municipales y de otras autoridades necesarias para su establecimiento y funcionamiento, si no además que se hayan inscrito en el citado Registro.

QUINTO: Alega la recurrente que con la liquidación impugnada se produce una situación de doble imposición, pues la energía suministrada a Endesa debió ser gravada por el Impuesto en la facturación a los consumidores finales.

Tal situación deriva de la consideración de que la electricidad sale de fábrica en régimen suspensivo, circunstancia que no se produce, puesto que le falta para ello haber cumplido el requisito formal de la inscripción en el Registro Territorial de la Oficina Gestora, y haber obtenido el correspondiente CAE.

Sin embargo, aun cuando el Impuesto tiene como hecho imponible la fabricación e importación de los productos objeto de dicho impuesto (artículo 5.1) y el devengo del Impuesto se produce en el momento en que

sale el producto de la fábrica, lo cierto es que en otro caso el hecho imponible se produce cuando se pone en circulación y se lleva a cabo la distribución de electricidad desde un depósito fiscal.

El art 7 de la Ley 38/1992 establece que el devengo en los supuestos de fabricación se produce en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica, o depósito fiscal o en el momento del autoconsumo. Y esta Ley configura los IIEE como una imposición indirecta que recaen sobre el consumo de unos determinados bienes, gravando en fase única su fabricación o su importación y se dice que precisamente existe el régimen suspensivo para evitar costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo.

En el presente caso, la energía eléctrica que no se autoconsumió salió de la fábrica y se trasvasó a la red de distribución de Endesa Distribución Eléctrica, que al vender la energía eléctrica al consumidor final, debió repercutir el importe del impuesto, de tal manera que el impuesto que, al no gozar del beneficio del régimen suspensivo, debió haber abonado el fabricante -al ser el devengo el momento de la salida de fábrica fue retrasado en su pago hasta las redes de distribución y fue la distribuidora la que, en las facturas, hubo de repercutir el impuesto al consumidor final.

En consecuencia, al haberse distribuido la energía eléctrica desde su salida de fábrica como si se gozase del beneficio del régimen suspensivo, cuando realmente ese beneficio no se había obtenido, el devengo se produce con la puesta a consumo, es decir, en cuanto la energía producida entra en las instalaciones del consumidor. Pero si, además de cobrar el impuesto al consumidor final, que lo ha soportado en el incremento de su factura, exigimos al fabricante que lo abone también, resulta que la energía suministrada habrá sido gravada dos veces; con el consecuente quebrantamiento del principio de gravamen en fase única, configurador del tributo.

Esta forma de operar de la entidad recurrente -de fabricar energía eléctrica y que salga de fábrica en régimen suspensivo sin gozar de autorización para ello- es una conducta que no debe obligar a abonar de nuevo el impuesto mediante la liquidación que se está recurriendo, en todo caso sería una conducta sancionable, pero la Administración no puede pretender recabar de nuevo el impuesto especial repercutido en el consumidor final.

Por ello, si bien un criterio técnico legal aplicado de manera estricta y sin tener en cuenta las anteriores consideraciones, llevaría a concluir que la entidad productora de energía eléctrica debería abonar el impuesto al salir de fábrica, por carecer de los beneficios del régimen suspensivo, se hace preciso salvar el escollo de la doble imposición, lo cual pasa por declarar la invalidez de la liquidación practicada por la Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Tributaria, de fecha 1 de junio de 2004, en lo que se refiere a la energía vendida a Endesa, con revocación parcial de la resolución del TEAC impugnada en este recurso.

Sin embargo, por lo que respecta a la energía autoconsumida, no cabe acoger los argumentos de la recurrente, pues la exención establecida en el art. 64 quinto tiene como presupuesto que la fabricación y el autoconsumo se produzca en instalaciones que tengan la consideración de "fábrica" en los términos antes analizados, para que pueda entenderse que la fabricación se produce en régimen suspensivo, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 4.9 y 15.1 de la Ley 38/1992[2].

En el mismo sentido, la más reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de mayo de 2012 (Rec. nº 103/2011).

QUINTO: Esta misma conclusión de que en el Impuesto sobre la Electricidad la inscripción en el Registro Territorial es requisito sustancial para poder gozar del régimen suspensivo ha sido avalada por el Tribunal Supremo en sentencias de 6 de julio de 2011 (Rec. nº 2343/2007) y de 23 de noviembre de 2011 (Rec. nº 474/2008). Así, en efecto, dice la sentencia de 6 de julio de 2011:

SEGUNDO:

(.....)

Por ello **ha de estimarse correcto el criterio sentado en la sentencia**, pues si bien, parte de que el acto en su aspecto formal es lícito, **en cuanto entiende que la inscripción registral es necesaria para la aplicación del régimen suspensivo**, sin embargo, materialmente el acto infringe el principio del enriquecimiento injusto, al producir una doble imposición no tolerada por el propio régimen de fase única a que está sometido el gravamen.

En idénticos términos se manifiesta la sentencia del Alto Tribunal de 23 de noviembre de 2011, que cita expresamente la anterior de 6 de julio del mismo año.

Afirmada, pues, la necesidad de la inscripción del establecimiento en el Registro Territorial de la Oficina gestora y de la obtención del correspondiente CAE para la aplicación del régimen suspensivo en el Impuesto sobre la Electricidad, se hace necesario analizar a continuación cuáles son las consecuencias de la inaplicación de dicho régimen en cuanto al devengo del impuesto y su exigibilidad al fabricante no registrado. Por aplicación del artículo 7.1 de la Ley 38/1992, al no operar el régimen suspensivo, aún cuando la energía se haya vertido a la

red eléctrica (depósito fiscal) el devengo se produce a la salida de la fábrica siéndole exigible al productor no registrado.

En relación con ello, las dos sentencias del Tribunal Supremo antes citadas sientan el criterio de la imposibilidad de girar liquidación al fabricante no registrado pero solo por aquel importe que pueda suponer un enriquecimiento injusto para la Administración, tal como ha hecho en el expediente que da lugar al criterio aquí discutido el órgano de aplicación de los tributos. Así, debido al carácter monofásico del Impuesto sobre la Electricidad, dice al respecto la sentencia de 6 de julio de 2011:

SEGUNDO

Aduce el Abogado del Estado que en aplicación del principio de legalidad, si la Sala de instancia consideró que el Régimen de Suspensión no debió aplicarse por no cumplir el sujeto pasivo su obligación de inscripción, tal cual afirma el propio Tribunal, debió resolverse que la actuación de la Administración había sido correcta, y el impuesto debió pagarse a la salida de los productos de la fábrica, y el calificado como escollo de la doble imposición sería fácilmente resuelto mediante una solicitud de devolución de ingresos indebidos.

La casación debe desestimarse, pues el Impuesto Especial sobre la Electricidad es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo y grava, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, la introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, según el art. 1 de la Ley 38/1992, siendo la fabricación la fase única elegida para el establecimiento del gravamen. Ahora bien, debe tenerse presente que en materia de electricidad no existe el concepto de depósito, pues la energía eléctrica se encuentra en la red a través de la cual se transporta por los distribuidores hasta el consumidor final. Desde el punto de vista del impuesto especial de electricidad, la energía que ha vendido el productor al distribuidor y éste la ha hecho llegar a un consumidor final, es la misma, dada su imposibilidad de almacenaje, por lo que, si de conformidad con el art. 64.bis A) 5, se ha repercutido el Impuesto Especial sobre la Electricidad, a este último eslabón de la cadena productiva, con la liquidación resultante del acta se estaría gravando dos veces con el mismo impuesto la misma energía eléctrica, lo que es contrario al principio de gravamen en fase única, configurador del tributo, generando en favor de la Administración un enriquecimiento injusto.

Por ello ha de estimarse correcto el criterio sentado en la sentencia, pues si bien, parte de que el acto en su aspecto formal es lícito, en cuanto entiende que la inscripción registral es necesaria para la aplicación del régimen suspensivo, sin embargo, materialmente el acto infringe el principio del enriquecimiento injusto, al producir una doble imposición no tolerada por el propio régimen de fase única a que está sometido el gravamen.

En efecto, en el caso analizado en el presente recurso, la Administración no giró liquidación al fabricante no registrado por la total producción de energía eléctrica sino que teniendo en cuenta la interdicción del enriquecimiento injusto por la doble imposición en que se incurriría, liquidó por las “mermas” acaecidas en el proceso, energía respecto de la cual no se ha satisfecho cuota alguna por el impuesto sobre la electricidad, toda vez que no ha sido facturada por el distribuidor al consumidor final.

El TEAR fundamenta su criterio contrario a la liquidación por “mermas” dictada por la Oficina gestora, en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012 (Rec. nº 5945/2008). De dicha sentencia colige el TEAR que el devengo del Impuesto sobre la Electricidad presenta una particularidad respecto al resto de accisas, particularidad consistente en que en tanto que en éstas se produce con la salida del producto de fábrica, en aquél tiene lugar con el pago del precio del suministro, afectando esta circunstancia a la configuración del régimen suspensivo, de forma que éste no opera igual en uno u otro caso. Así, concluye el TEAR, en el caso del Impuesto sobre la Electricidad, no se puede considerar que la electricidad suministrada por la entidad reclamante estuviera fuera del régimen suspensivo por el mero hecho de que la entidad no estuviera inscrita en el Registro Territorial, razón por la cual tampoco puede considerarse que las “mermas” se hayan producido fuera del régimen suspensivo, por lo que no pueden ser gravadas por el impuesto.

Al respecto, en primer lugar este Tribunal Central quiere subrayar que la invocada sentencia del Tribunal Supremo de 2012 señala de forma expresa en su fundamento de derecho tercero que “La doctrina que emana de los anteriores párrafos coincide con la ya mantenida por esta Sala en las sentencias de 6 de julio de 2011 (casación 2343/07, FJ 2º) y 23 de noviembre de 2011 (casación para la unificación de doctrina 474/08, FJ 2º)”. Y de estas dos sentencias del Alto Tribunal, concretamente de sus respectivos fundamentos de derecho segundo a los que se remite la de 27 de febrero de 2012, puede deducirse que el Tribunal Supremo condiciona la aplicación del régimen suspensivo a la inscripción en el Registro Territorial. Así, en efecto, como puede verse en la transcripción más arriba reproducida, dice el Tribunal Supremo en el Fundamento 2º de su sentencia de 6 de julio de 2011 (coincidente con el FD 2º de la sentencia de 23 de noviembre del mismo año) que: “(.....) ha de estimarse correcto el criterio sentado en la sentencia, pues si bien, parte de que el acto en su aspecto formal es lícito, en cuanto entiende que la inscripción registral es necesaria para la aplicación del régimen suspensivo, sin embargo, materialmente el acto infringe el principio del enriquecimiento injusto, al producir una doble imposición no tolerada por el propio régimen de fase única a que está sometido el gravamen”. Es decir, no parece que pueda

afirmarse que la sentencia de 27 de febrero de 2012 elimina el régimen suspensivo en el Impuesto sobre la Electricidad.

El TEAR parece sugerir que en el caso analizado, en el que la energía sale de fábrica en el marco de un contrato de suministro a título oneroso, al producirse el devengo del impuesto no a la salida de fábrica sino más tarde, cuando el precio es exigible al consumidor final, la falta de inscripción de la fábrica no traería consecuencias en cuanto al devengo del impuesto respecto de las mermas acaecidas en el proceso, toda vez que dichas mermas no se habrían producido fuera del régimen suspensivo.

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 27 de febrero de 2012, resuelve un recurso de casación contra sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 21 de julio de 2008 recaída en el recurso nº 774/2006 en la que no se confirmó la liquidación practicada por enriquecimiento injusto de la Administración al producirse doble imposición, pero sin perjuicio de lo anterior, dicha sentencia de la Audiencia Nacional concluía que el régimen suspensivo no se obtiene sin la correspondiente inscripción, pues el código de actividad y de establecimiento no constituye un mero requisito formal.

Y partiendo de la sentencia anterior, el Tribunal Supremo en su resolución de 27 de febrero de 2012, afirma:

PRIMERO.-

La Administración General del Estado combate la sentencia dictada el 21 de julio de 2008 (JUR 2008, 259818) por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 774/06, relativo a la liquidación del impuesto sobre la electricidad de los ejercicios 2000 a 2003.

El recurso contencioso-administrativo fue dirigido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de junio de 2006, que rechazó la reclamación interpuesta frente a la liquidación practicada el 29 de diciembre de 2004 por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha. Consecuentemente, la Sala de instancia anuló la resolución del órgano de revisión y la liquidación de la que traía causa.

El abogado del Estado invoca un solo motivo de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de esta jurisdicción (RCL 1998, 1741) , en el que denuncia la vulneración de los artículos 7.1 y 8.1.a) de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150). Se queja de que la sentencia de instancia no es coherente, puesto que reconoce un incumplimiento de la entidad recurrente, con alteración de la condición de sujeto pasivo, y pese a ello anula la liquidación. En su opinión, no se puede aplicar el régimen suspensivo sino está inscrita la fábrica o el "establecimiento" y no dispone del CAE correspondiente. Si, como afirma la sentencia, se hubiera producido un supuesto de doble imposición, debería habilitarse y reconocerse a la recurrente la posibilidad de pedir devolución de ingresos indebidos.

SEGUNDO.-

- Ya de entrada, debemos afirmar que la sentencia (JUR 2008, 259818) discutida resuelve correctamente el recurso contencioso- administrativo con la consiguiente anulación de la liquidación por el impuesto sobre la electricidad, pese a que se atisba una cierta contradicción en su fundamentación jurídica, probablemente fruto de la técnica de citar y reproducir pronunciamientos anteriores de la propia Sala sentenciadora, cuya doctrina podría o debería haber llevado a solución contraria.

En efecto, los jueces a quo se remiten y transcriben en el segundo fundamento jurídico las sentencias de 31 de octubre (JUR 2006, 10741) y 10 de noviembre de 2005 (JT 2006, 302) , afirmando que la inscripción en el CAE de la fábrica es un requisito imprescindible, y no sólo formal, para poder acceder al régimen suspensivo. Sostienen que «para obtener productos, que gocen del régimen suspensivo, no basta con que la "fábrica" haya obtenido las autorizaciones administrativas, municipales y de otras autoridades necesarias para su establecimiento y funcionamiento, sino además que se hayan inscrito en el citado registro territorial», añadiendo que el acto de producción de la energía eléctrica y su salida de fábrica sin sometimiento al régimen suspensivo da lugar, desde luego, al devengo del impuesto especial». No obstante, pese a esta tajante afirmación, en el siguiente fundamento, ante la posibilidad de que el devengo se produjera tanto a la salida de la fábrica como con la puesta al consumo, con el consiguiente riesgo una posible doble imposición, estimaron que la exigencia de impuesto a la salida de la fábrica no fue ajustada a derecho. Relegan, pues, el incumplimiento del alta en el registro territorial a una mera infracción de carácter formal.

Por esta razón, el abogado del Estado achaca a la sentencia que confirme un comportamiento que, en definitiva, constituye una infracción administrativa.

El problema radica en que la sentencia arrastra la doctrina del régimen suspensivo de los impuestos especiales y las consecuencias de que un depósito, establecimiento o fábrica opere sin el correspondiente CAE; doctrina que no puede ser aplicada, sin más, al impuesto especial sobre la electricidad, como veremos a continuación.

TERCERO

.- Esta Sala ha destacado la relevancia del CAE para operar en el régimen suspensivo propio de los impuestos especiales [sentencias 17 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1524) (casación 4977/06 , FJ 3º), 24 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1634) (casación 3692/06 FJ 3 º), y 14 de mayo de 2008 (RJ 2008, 5057) (casación 5123/02 , FJ 6º), entre las más recientes]. En esta última precisábamos que, «habida cuenta del especial régimen de supervisión y control administrativo de la Ley del Impuesto y de su desarrollo reglamentario general, la regulación del régimen propio de los almacenes fiscales, a los efectos de la aplicabilidad de las bonificaciones fiscales objeto de consideración en la litis, es plenamente razonable y proporcionada dado que la configuración de la correspondiente autorización administrativa para funcionar como almacén fiscal es el medio más idóneo no sólo para verificar el cumplimiento de determinados requisitos sustantivos en la actividad del denominado destinatario final, sino también para asegurar la sujeción a un especial régimen de supervisión de dicho destinatario; régimen que, a su vez, garantiza el pleno cumplimiento del destino y utilización de las mercancías previsto legalmente para estos casos».

*Sin embargo, esta doctrina no puede trasladarse **sin matices** al régimen del impuesto sobre la electricidad, puesto que no tiene una configuración jurídica idéntica al resto de las accisas. Es preciso tener presente las particularidades con las que aquel tributo ha sido introducido en nuestro ordenamiento jurídico.*

Se ha de reparar en que el impuesto sobre la electricidad se reguló por primera vez en la Ley 66/1997 (RCL 1997, 3106 y RCL 1998, 1636) , debido a la supresión del sistema de financiación de las subvenciones al sector de carbón, como consecuencia de una propuesta de Directiva sobre el marco comunitario en la imposición de los productos energéticos, que finalmente culminó en la Directiva 2003/96 CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (LCEur 2003, 3588) , por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, nº 283, de 31 de octubre. P. 51).

Pese a que se incorporó al texto de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) como uno más de los impuestos sobre la fabricación, tiene unas concretas particularidades por el objeto imponible sobre el que recae, lo que obliga a establecer ciertas especialidades que lo apartan del régimen general de resto de las figuras, como se pone de manifiesto en el artículo 64 bis de la Ley, cuyo apartado B) puntualiza las disposiciones contenidas en el capítulo I del Título I de la Ley que no son aplicables al impuesto sobre electricidad, previsión que demuestra que el impuesto sobre la electricidad constituye una figura impositiva que se aparta en varios aspectos del régimen general

Concretamente, y en lo que se refiere al devengo, precisamente donde pivota el debate de este recurso de casación, el apartado A.5 de dicho artículo 64 bis que «a) no obstante lo dispuesto en el artículo 7.º de esta Ley , cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación». Esta previsión significa que en los impuestos sobre la fabricación el devengo tiene lugar en el momento de la salida de los productos de la fábrica o del depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo (artículo 7.1), salvo que sea aplicable el régimen suspensivo, mientras que en el que aquí nos ocupa el nacimiento de la obligación tributaria acaece, con carácter general, cuando resulte exigible el precio correspondiente al suministro o, lo que es lo mismo, cuando el consumidor final pague la factura del fluido eléctrico a su suministrador.

Por lo tanto, el devengo es completamente diferente en uno y otro caso. En los impuestos especiales de fabricación se produce con la salida del producto y, sin embargo, en el que grava la electricidad tiene lugar con el pago del precio del suministro. Por ello, el régimen suspensivo no opera ni tiene el mismo alcance en este impuesto como en el resto. La especialidad tiene todo su sentido y razón de ser, puesto que el hecho imponible en el impuesto sobre la electricidad recae sobre un flujo continuo que hace imposible determinar el concreto momento de la salida de la "fábrica" o "depósito fiscal".

La doctrina que emana de los anteriores párrafos coincide con la ya mantenida por esta Sala en las sentencias de 6 de julio de 2011 (RJ 2011, 6205) (casación 2343/07, FJ 2 º) y 23 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2404) (casación para la unificación de doctrina 474/08, FJ 2º)

Por último, tampoco está de más recordar, pese a la pretensión impugnatoria del representante de la Administración tributaria, que la propia Dirección General de Tributos ha coincidido con la sentencia (JUR 2008, 259818) impugnada en la interpretación del momento del devengo del hecho imponible en el impuesto sobre la electricidad, como puso de manifiesto en la consulta número 131/99, de 2 de febrero de 1999 (JUR 2001, 192083)

CUARTO

(...)

Todo lo expuesto nos conduce a rechazar el recurso de casación deducido por el representante de la Administración, confirmando íntegramente la sentencia impugnada

A juicio de este Tribunal Central se pueden extraer las conclusiones siguientes de la lectura detenida de esta sentencia del Alto Tribunal:

- El Tribunal Supremo reitera su doctrina anterior (sentencias de 6 de julio y 23 de noviembre de 2011) acerca que la no inscripción de la fábrica en el Registro Territorial determina la inaplicación del régimen suspensivo en los Impuestos Especiales. Sin embargo, esta doctrina no puede trasladarse sin matices al régimen del impuesto sobre la electricidad, puesto que no tiene una configuración jurídica idéntica al resto de las accisas.

- Es correcta la anulación de la liquidación por el Impuesto sobre la Electricidad efectuada por la sentencia de instancia aunque se atisbe en ella una cierta contradicción en su fundamentación jurídica, contradicción que se aprecia porque pese a considerar que la inscripción es requisito imprescindible y no sólo formal para operar en régimen suspensivo, termina por anular la liquidación por la existencia de doble imposición, considerando por tanto la falta de inscripción como una mera infracción formal.

- En los impuestos sobre la fabricación el devengo tiene lugar en el momento de la salida de los productos de la fábrica o del depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo (artículo 7.1), salvo que sea aplicable el régimen suspensivo, mientras que en el que aquí nos ocupa el nacimiento de la obligación tributaria acaece, con carácter general, cuando resulte exigible el precio correspondiente al suministro o, lo que es lo mismo, cuando el consumidor final pague la factura del fluido eléctrico a su suministrador.

- Al ser el devengo distinto en el caso de los impuestos especiales de fabricación y en el caso del impuesto sobre la electricidad (supuesto de salida en virtud de contrato oneroso), el régimen suspensivo no opera ni tiene el mismo alcance en este impuesto como en el resto. La especialidad tiene todo su sentido y razón de ser, puesto que el hecho imponible en el impuesto sobre la electricidad recae sobre un flujo continuo que hace imposible determinar el concreto momento de la salida de la "fábrica" o "depósito fiscal".

El Tribunal Supremo no concluye en su sentencia que el régimen suspensivo no resulte aplicable en aquellos supuestos en que la energía eléctrica sale de fábrica en el marco de un contrato de suministro a título oneroso. Se limita a señalar que el régimen suspensivo no opera ni tiene el mismo alcance en el Impuesto sobre la Electricidad que en el resto de accisas y que esta especialidad tiene todo su sentido pues el Impuesto sobre la Electricidad recae sobre un flujo continuo que hace imposible determinar el momento concreto de salida de la fábrica. Y con fundamento en todo ello, considera ajustada a derecho la sentencia de instancia y la anulación de la liquidación por el Impuesto sobre la Electricidad, que la anuló no porque estimase que la inscripción en el Registro fuera un mero requisito formal cuyo incumplimiento no tenga consecuencias, sino que la anuló al apreciarse el enriquecimiento injusto de la Administración al dictar la liquidación, de la que no se excluyó el importe que sí había sido facturado por el distribuidor a los consumidores finales.

Así las cosas, y a la vista de todas las consideraciones y razonamientos expuestos, este Tribunal Central considera que sí cabe exigir el Impuesto sobre la Electricidad por las mermas acaecidas en el proceso de fabricación. En efecto, por aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo contenida en las sentencias mencionadas, de 6 de julio y 23 de noviembre de 2011 y 27 de febrero de 2012, no sería posible liquidar el Impuesto sobre la Electricidad al fabricante por la energía producida en una fábrica no registrada que ha sido suministrada en virtud de un contrato de suministro de energía eléctrica de carácter oneroso, y que ha sido facturada al consumidor final porque el devengo tiene lugar cuando el precio de la energía es exigible a éste y porque, en caso contrario, tendría lugar una doble imposición.

Ahora bien, al liquidarse exclusivamente las "mermas" producidas en el proceso de fabricación, pérdidas que están sujetas al impuesto, tanto las inferiores como las que excedan de las cuantías fijadas reglamentariamente por no operar el régimen suspensivo (artículos 6.1 de la LIE y 15 y 134 del RIE), resulta claro que la energía por la que la Administración hace tributar al productor no ha satisfecho cuota alguna por el Impuesto, pues nunca llegó al consumidor final.

En virtud del artículo 7.1 de la LIE, el devengo del Impuesto, respecto de las mermas, se produce a la salida de fábrica por no operar el régimen suspensivo ante la falta de inscripción del fabricante en el Registro Territorial. Y de acuerdo con lo prevenido en el actual artículo 8.8 de la LIE (8.7 en la redacción original del precepto) *"estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España"*.

En nada obsta a la conclusión anterior el hecho de que la compañía eléctrica receptora de la electricidad – quien debía emitir las facturas en nombre de la productora de acuerdo con la Circular 4/2009, de 9 de julio- no haya indicado a la empresa fabricante que debía repercutir el impuesto sobre la electricidad, toda vez que se trata de un incumplimiento, el de la no obtención del CAE, del que sólo la empresa fabricante sería, en su caso, responsable.

Tampoco desnaturaliza, a nuestro juicio, el carácter monofásico del impuesto, el hecho de que se exija la liquidación por mermas al productor no registrado, pues tal actuación es debida a un incorrecto proceder del fabricante que ha motivado que una parte de la energía que hubiera quedado sin gravar, finalmente deba tributar.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AEAT** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana,

ACUERDA:

- **INADMITIRLO** en cuanto se refiere a la sanción.
- **ESTIMARLO**, en cuanto se refiere a la liquidación, fijando como criterio que las instalaciones de producción de energía eléctrica para su consideración fiscal como «fábricas» deben estar inscritas en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes a su demarcación. Su falta de inscripción determina la imposibilidad de operar en régimen suspensivo y en consecuencia, la salida de electricidad de una fábrica no inscrita en el registro territorial origina el devengo del Impuesto.

[1] Las negritas son nuestras.

[2] Las negritas son nuestras.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.