

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058841

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de junio de 2015

Vocalía 8.^a

R.G. 2540/2014

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre la Electricidad. Falta de inscripción de una planta solar termoeléctrica en el Registro Territorial de Impuestos Especiales. La cuestión objeto de controversia es si la falta de inscripción de una planta solar termoeléctrica en el Registro Territorial de Impuestos Especiales es determinante a efectos de poder ser considerada como fábrica, o si se trata de un mero requisito de carácter formal. El art. 40 del RD 1165/1995 (Rgto II.EE) 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, dada la obligatoriedad de la inscripción de estas instalaciones en el Registro Territorial de Impuestos Especiales, el incumplimiento de tal obligación por parte de la entidad origina que la referida planta de cogeneración termoeléctrica no pueda considerarse "fábrica" desde un punto de vista fiscal y que, por tanto, las salidas del producto en cuestión, en este caso la electricidad producida en esa instalación, no se efectúe en régimen suspensivo de Impuestos Especiales, por lo que el Impuesto se devenga en el momento de la salida de la electricidad de la referida instalación. El art. 64.bis.A.5.a) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE) requiere para que el devengo se entienda producido "en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada" que la energía eléctrica salga "de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales", circunstancia que no se produce en este caso. En consecuencia, de acuerdo con lo expuesto, la inscripción del establecimiento de la reclamante en el Registro Territorial de Impuestos Especiales es un requisito de carácter sustantivo y esencial para poder adquirir la consideración de fábrica a efectos de lo dispuesto en la normativa de Impuestos Especiales, por lo que debe procederse a regularizar la electricidad producida en el establecimiento. Por tanto, está sujeta la totalidad de la electricidad producida en la planta solar -al no ser de aplicación el régimen suspensivo-, si bien de toda esa energía eléctrica únicamente es objeto de liquidación la parte de electricidad no consumida y, por tanto, aquella respecto de la cual no se ha pagado el Impuesto Especial sobre la Electricidad, es decir, las pérdidas producidas tanto en la fase de producción en la propia central como en la fase de distribución puesto que, en todo caso, se trata de energía eléctrica que se ha producido en la instalación de la reclamante que no ha llegado al consumidor y, en consecuencia, respecto de la cual no se ha satisfecho el referido Impuesto. **(Criterio 1 de 2) Acuerdo sancionador. Falta de tipicidad.** Por lo que respecta al acuerdo sancionador, la Resolución de la Directora del Departamento de Aduanas e IIEE de 2 de marzo de 2015, considera que, con carácter general, la falta de inscripción en el Registro territorial de una instalación de producción de electricidad que debiera haberlo estado con anterioridad al 31 de diciembre de 2014 no se considerará constitutiva, por falta de tipicidad, de una infracción al art. 19.2.a) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE) y, en consecuencia, no se incoarán nuevos expedientes sancionadores cuando se detecte tal omisión. En consecuencia, según las conclusiones de la Resolución de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, este Tribunal estima que debe procederse a anular la referida sanción impuesta y estimarse la pretensión de la entidad interesada, puesto que el propio Departamento considera que no procede sancionar en estos casos. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (NFL000057) (Ley II.EE), arts. 4, 5, 6, 7, 8, 14, 15, 19, 64, 64.bis y 64.ter.
RD 1165/1995 (NFL002307) (Rgto II.EE), arts. 15, 40, 41, 131 y 134.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuestas por

M..., S.L., (NIF: B85034106) y, en su nombre y representación, D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de liquidación de fecha 13 de marzo de 2014 dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), derivado del acta A02-... relativa al Impuesto Especial sobre la electricidad, ejercicios 2009-2012 y cuantía 569.043,83 €, así como contra el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior, de la misma fecha y cuantía 3.117.641,56 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Consta en todo lo actuado que con fecha 3 de diciembre de 2013, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT efectuó una propuesta de liquidación respecto de la entidad M..., S.L. (en adelante, M...) mediante acta de disconformidad A02-... relativa al concepto Impuesto Especial sobre la electricidad, ejercicios 2009-2012 en la que se proponía la siguiente regularización:

Cuota: 524.403,86 €

Intereses de demora: 38.749,41 €

Deuda a ingresar: 563.153,27 €

Del acta citada y su informe complementario se desprende lo siguiente:

I. La propuesta de liquidación es, en síntesis, consecuencia de la falta de inscripción en el correspondiente Registro Territorial de los Impuestos Especiales de la planta solar termoeléctrica de la empresa ubicada en La instalación, por tanto, ha carecido del Código de Actividad y Establecimiento (CAE) durante los períodos objeto de comprobación.

Por ello dicha planta no pudo tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto durante tales períodos, por lo que en el acta de referencia se procede a regularizar la electricidad producida en la instalación en los ejercicios comprobados en la medida en que no se haya satisfecho el Impuesto Especial por ningún usuario final (para evitar, de esta forma, situaciones de doble imposición).

II. De acuerdo con el apartado 3 del acta citada, conforme a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, la Inspección estimó que en los hechos descritos existían indicios de la comisión de infracciones tributarias establecidas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), por lo que se comunicó a la entidad interesada en la misma fecha, 3 de diciembre de 2013, el acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia del expediente sancionador en el que se proponía una sanción, sin reducciones, por importe de 3.117.641,56 €.

Segundo.

La entidad interesada, con fecha 2 de enero de 2014, presentó su escrito de alegaciones al acta referida discrepando de su contenido conforme a las siguientes consideraciones:

I. Que no procede la práctica de regularización de las cuotas por el concepto Impuesto sobre la Electricidad correspondientes al tiempo que media entre la fecha en que se comenzó a producir electricidad hasta la fecha de inscripción en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica.

II. Disconformidad con el origen del dato que motiva la práctica de la regularización: el porcentaje de pérdidas declarado por X... en su modelo 513.

III. Improcedencia en la imputación a M... de las pérdidas que, de conformidad con lo declarado por X... S.A., se han generado en la actividad de distribución.

IV. Incongruencia por parte de la Administración respecto del tratamiento que de las pérdidas realiza, ya que se estaría "violando la prohibición prevista en el artículo 15.5 de la Ley de Impuestos Especiales".

V. Improcedencia de la liquidación practicada en cuanto a los autoconsumos de acuerdo con el artículo 64. Quinto de la Ley de Impuestos Especiales.

Asimismo, en la misma fecha, 2 de enero de 2014, la entidad presentó escrito de alegaciones frente al acuerdo de inicio del expediente sancionador discrepando de su contenido por lo siguiente:

1. Inexistencia del elemento subjetivo de la sanción: ausencia de culpabilidad.

2. Incorrecta determinación de la base de la sanción.

3. Vulneración del principio de proporcionalidad de la potestad sancionadora.

Tercero.

Con fecha 13 de marzo de 2014, el Jefe de la Dependencia Regional Adjunto de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT dictó el acuerdo de liquidación por el concepto "Impuesto Especial electricidad", ejercicios 2009-2012, en el que confirmaba en todos sus puntos la propuesta inspectora por lo que, tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se dicta este acuerdo, los importes resultantes de la liquidación derivada del acta A02-... fueron los siguientes:

Cuota: 524.403,86 €
Intereses de demora: 44.639,97 €
Deuda a ingresar: 569.043,83 €

Asimismo, en la misma fecha, 13 de marzo de 2014, se dictó el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria en el que se confirmaba la sanción propuesta por importe de 3.117.641,56 €.

Cuarto.

Disconforme con lo anterior, la entidad **M...** interpuso en fecha 8 de abril de 2014 la presente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central. Esta reclamación fue registrada con R.G. 2540/2014.

Con fecha 22 de octubre de 2014, mediante escrito de la Abogada del Estado-Secretaria del Tribunal, se notificó a la entidad interesada el trámite de audiencia de los referidos expedientes para que en el plazo de un mes pudiera examinarlos y presentara sus alegaciones, adjuntando las pruebas que estimara oportunas. En el escrito presentado por la entidad se reproducen, en síntesis, los siguientes motivos de oposición respecto del acuerdo de liquidación:

- Improcedencia de la deuda tributaria al no haberse devengado el impuesto exigido, puesto que, a diferencia de los demás impuestos especiales de fabricación donde el impuesto se devenga en el momento de la salida de fábrica o depósito fiscal, en el caso del Impuesto Especial sobre la electricidad éste se devenga con la exigencia del precio al consumidor final, por lo que no cabe exigir cuantía alguna por la energía eléctrica producida pero no consumida como consecuencia de las pérdidas acaecidas durante el proceso de distribución. El impuesto correspondiente al suministro de electricidad ha sido pagado por el distribuidor y repercutido al consumidor final, por lo que no hay cuantía alguna dejada de ingresar. Cita la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012 (recurso nº 5945/2008).

- De forma subsidiaria, si se mantiene la tesis de la Administración del devengo en el momento de la salida de fábrica, en cualquier caso se produce un supuesto de doble imposición al encontrarse incluidas las mermas sobre las que se calcula la deuda tributaria en el impuesto satisfecho por el consumidor final.

Asimismo, se alega la nulidad de la sanción impuesta por las siguientes razones:

Ø La destipificación sobrevenida de la conducta imputada mediante la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por aplicación del principio de retroactividad de la norma sancionadora más favorable.

Ø Improcedencia de la inclusión en el tipo infractor previsto en el artículo 19.2 de la Ley de Impuestos Especiales de aquellas conductas que, suponiendo un incumplimiento formal de la norma, no ocasione un perjuicio económico a la Administración.

Ø Falta de motivación de la culpabilidad y del tipo infractor.

Ø Ausencia de culpabilidad en la conducta de la entidad.

Ø Falta de adecuación a Derecho de la sanción impuesta.

Ø Falta de proporcionalidad de la sanción impuesta en relación con la conducta realizada.

Con posterioridad, en fecha 23 de abril de 2015, la entidad reclamante presentó escrito de alegaciones complementarias en el que ponía de manifiesto que el principio de retroactividad de la norma sancionadora más favorable, en supuestos similares al que ahora es objeto de reclamación, había sido reconocido recientemente por distintas Unidades Regionales de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración tributaria, adjuntando al respecto documentación de algunos de los expedientes que se están tramitando en las referidas Unidades.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea es la de determinar si los acuerdos de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, citados en el encabezamiento, se encuentran ajustados a Derecho.

Tercero.

De acuerdo con la información que obra en el expediente, la entidad reclamante, **M...**, dispone como titular de una planta solar termoeléctrica ubicada en

La cuestión objeto de controversia en la presente reclamación es si la falta de inscripción de la planta referida en el Registro Territorial de Impuestos Especiales es determinante a efectos de poder ser considerada como fábrica, o si se trata de un mero requisito de carácter formal, como alega la reclamante.

De conformidad con el artículo 5 de la Ley 38/1992, de 29 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE), 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 Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales (en adelante, RIE):

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 LIE:

“Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37, 40 y 64, el impuesto se devengará:

“1. En los supuestos de fabricación y, en su caso, de importación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal 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.

b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

(...)

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 de la LIE 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 RIE, 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 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.

(...)

7. 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”.

Entendiéndose por depositario autorizado según el artículo 4.5 de la LIE 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 LIE, 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 LIE 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. Dispone, 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, 41 y 131 del RIE 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.*

(...)"

El artículo 41 del RIE, en relación con la obtención de un CAE señala:

"1. El código de actividad y del establecimiento (CAE) 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".

En materia del Impuesto Especial sobre la electricidad, el artículo 131 del RIE contiene “normas específicas para la inscripción en el registro territorial”:

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.

En el presente supuesto, es relevante señalar que respecto a la planta solar termoeléctrica que la entidad dispone como titular ubicada en ... , en la cual se fabrica energía eléctrica, la entidad reclamante incumplió la obligación prevista en la normativa de Impuestos Especiales de inscribir el establecimiento en cuestión en el correspondiente Registro Territorial de la Oficina Gestora.

El artículo 40 del RIE, anteriormente transcrito, 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 RIE 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 RIE en virtud de lo dispuesto en el artículo 131.4 de dicha norma.

En consecuencia, conforme a los anteriores preceptos, dada la obligatoriedad de la inscripción de estas instalaciones en el Registro Territorial de Impuestos Especiales, así como la obtención del correspondiente CAE, y el incumplimiento de tal obligación por parte de la entidad reclamante, esto origina que la referida planta de generación termoeléctrica no pueda considerarse “fábrica” desde un punto de vista fiscal y que, por tanto, las

salidas del producto en cuestión, en este caso la electricidad producida en esa instalación, no se efectúe en régimen suspensivo de Impuestos Especiales, por lo que el impuesto se devenga en el momento de la salida de la electricidad de la referida instalación. El citado artículo 64.bis A.5.a) de la LIE requiere para que el devengo se entienda producido “en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada” que la energía eléctrica salga “de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales”, circunstancia que no se produce en este caso.

Por tanto, al no poderse considerar el establecimiento como “fábrica” y no poder aplicarse el régimen suspensivo puesto que se entiende que el impuesto ya se ha devengado, es sujeto pasivo, conforme al artículo 8.7 de la LIE, quienes “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”, que en el presente supuesto es la entidad reclamante.

En consecuencia, de acuerdo con lo expuesto, la inscripción del establecimiento de la reclamante en el Registro Territorial de Impuestos Especiales es un requisito de carácter sustantivo y esencial para poder adquirir la consideración de fábrica a efectos de lo dispuesto en la normativa de Impuestos Especiales, por lo que debe procederse a regularizar la electricidad producida en el establecimiento.

Así, para determinar la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, el artículo 64 ter dispone:

“La base imponible del impuesto estará constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión del devengo del impuesto, se habría determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), Reguladora de este último Impuesto”.

Al respecto, el acuerdo de liquidación impugnado señala:

“SEXTO.- La falta de inscripción en el correspondiente Registro Territorial de II.EE. de la instalación impide que la producción y expedición de electricidad se ampare en el régimen suspensivo. Por ello, el Impuesto sobre la Electricidad deviene exigible en el mismo momento en que la electricidad haya sido fabricada y procede exigir al titular de la instalación las cuotas correspondientes con referencia a dicho momento. Por tanto, en principio, TODA LA ENERGÍA PRODUCIDA por la instalación fotovoltaica que carece de CAE debería tributar por el Impuesto sobre la Electricidad, al no poder beneficiarse la misma del régimen suspensivo del impuesto.

No obstante lo anterior, hay que señalar que, según el criterio establecido por los tribunales, no procederá la exigencia de las cuotas correspondientes a aquellos fluidos de electricidad respecto de los que pueda acreditarse que fueron canalizados a una red de transporte o distribución autorizada como “fábrica” o “depósito fiscal” respecto de los que su titular, en una fase posterior, haya satisfecho el Impuesto sobre la Electricidad como consecuencia de ventas efectuadas a consumidores finales.

En definitiva, aunque el impuesto sería en principio exigible a TODA la electricidad producida por la instalación no inscrita en el Registro Territorial de II.EE. con referencia al momento en que la misma es fabricada, lo cierto es que para evitar una situación de doble imposición la mayoría de la electricidad producida por la instalación sin CAE no va a ser objeto de regularización. En concreto no se va a exigir el impuesto por aquella electricidad fabricada por la instalación no inscrita en el Registro territorial de los II.EE. respecto de la que conste el ingreso del Impuesto, aunque sea por una persona diferente de la empresa inspeccionada. Por ello no se va a liquidar la mayoría de la electricidad producida por la instalación sin CAE, ya que la mayoría de la electricidad fabricada por ella ha sido vendida a una red de distribución (X...) que, a su vez, la vende a consumidores finales a los que se ha repercutido el Impuesto de la Electricidad. (...)

Lo anteriormente expuesto determina la exigencia del Impuesto Especial por la energía producida por la instalación no inscrita en el Registro Territorial de II.EE., pero excluyendo de la regularización la energía producida por la instalación sin CAE que haya sido vendida en una fase posterior a consumidores finales con repercusión del impuesto, EVITANDO ASÍ QUE SE PRODUZCA SOBRE EL MISMO PRODUCTO UNA SITUACIÓN DE DOBLE IMPOSICIÓN.

Séptimo.

En consecuencia, aunque como se ha señalado en principio TODA LA ENERGÍA PRODUCIDA por la instalación fotovoltaica que carece de CAE debería tributar por el Impuesto sobre la Electricidad, en aplicación de la interpretación jurisprudencial señalada, se ha optado en la propuesta de liquidación por la opción más favorable al interesado, REGULARIZANDO ÚNICAMENTE LA ÉLECTRICIDAD PRODUCIDA POR LA INSTALACIÓN SIN

CAE QUE NO SE HAYA VENDIDO EN UNA FASE POSTERIOR A UN CONSUMIDOR FINAL CON REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO. Por tanto, ÚNICAMENTE SE VAN A REGULARIZAR:

a. Las pérdidas de electricidad que se han producido en la propia planta solar termoeléctrica. Se trata de energía producida por la instalación sin CAE que se pierde antes de su venta a X..., es decir, electricidad producida por la instalación sin CAE que se pierde antes de llegar a lo que podríamos denominar el "punto de enganche" o "punto de conexión" de la instalación fotovoltaica con la red eléctrica de Unión Fenosa.

Se trata, por tanto, de electricidad producida por la instalación sin CAE que NO HA SIDO VENDIDA EN UNA FASE POSTERIOR A NINGÚN CONSUMIDOR FINAL CON PAGO DEL IMPUESTO y, por tanto, su regularización no implica ningún supuesto de doble imposición, siendo evidente la procedencia de su regularización.

La cuantificación de estas pérdidas ha sido fijada según los datos contenidos en las propias facturas de venta del interesado a X..., donde se aplica un coeficiente de pérdidas de 0,9935.

b. Las pérdidas de electricidad producida por la instalación sin CAE que se producen en la distribución de la electricidad hasta el consumidor final. Se trata de energía producida por la instalación fotovoltaica sin CAE que se pierde en la red de distribución de X..., es decir electricidad producida por la instalación sin CAE que se pierde después de llegar a lo que podríamos denominar el "punto de enganche" o "punto de conexión" de la instalación fotovoltaica con la red eléctrica de X... y antes de llegar al consumidor final.

Se trata, por tanto, también de electricidad producida por la instalación sin CAE que NO HA SIDO VENDIDA EN UNA FASE POSTERIOR A NINGÚN CONSUMIDOR FINAL CON PAGO DEL IMPUESTO y, por tanto, su regularización tampoco implica ningún supuesto de doble imposición, siendo también evidente la procedencia de su regularización.

(...)

A PESAR DE LA FALTA DE PRUEBA DEL INTERESADO, la Inspección, dado que X..., SA ha presentado las declaraciones anuales de actividad, a través de los modelos 513, en las cuales se consignan, entre otros datos, la energía recibida y las pérdidas, y que acreditan cuál es el porcentaje de pérdidas existente en la distribución, ha optado por la **OPCIÓN, MÁS LÓGICA Y FAVORABLE PARA EL INTERESADO**, de considerar que toda la energía vendida a X..., salvo la correspondiente a dichos porcentajes de pérdidas, ha sido vendida a un consumidor final con liquidación del impuesto. Dichos porcentajes de pérdidas ascienden a un 6,23 % en 2011 y a un 6,40 % en 2012, obtenido a partir de la información contenida en los modelos 513 de declaración anual de actividad presentados por X...."

Este Tribunal comparte el criterio expuesto respecto de los cálculos efectuados por la Inspección para la determinación de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad correspondiente a la electricidad producida por la planta solar termoeléctrica propiedad de la reclamante. Así, como ha quedado expuesto, de acuerdo con el artículo 5 de la LIE (en la redacción aplicable al presente supuesto por razones cronológicas) 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. Por tanto, en el presente caso, el hecho imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad sería la fabricación de la energía eléctrica producida en la central solar térmica de la entidad y, debido a que la entidad incumplió la obligación de inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales, tal producción de electricidad no puede ampararse en el régimen suspensivo, por lo que toda la electricidad producida se encontraría, en principio, sujeta al Impuesto Especial sobre la Electricidad, debiendo exigirse éste al titular de la instalación donde tal electricidad se ha producido.

No obstante, partiendo de este principio se ha de tener en cuenta, que, tal como señala de forma acertada el acuerdo impugnado "no procederá la exigencia de las cuotas correspondientes a aquellos fluidos de electricidad respecto de los que pueda acreditarse que fueron canalizados a una red de transporte o distribución autorizada como "fabrica" o "depósito fiscal" respecto de los que su titular, en una fase posterior, haya satisfecho el Impuesto sobre la Electricidad como consecuencia de ventas efectuadas a consumidores finales".

Por tanto, está sujeta la totalidad de la electricidad producida en la planta solar (al no ser de aplicación el régimen suspensivo), si bien de toda esa energía eléctrica únicamente es objeto de liquidación la parte de electricidad no consumida y, por tanto, aquélla respecto de la cual no se ha pagado el Impuesto Especial sobre la Electricidad, es decir, las pérdidas producidas tanto en la fase de producción en la propia central como en la fase de distribución puesto que, en todo caso, se trata de energía eléctrica que se ha producido en la instalación de la

reclamante que no ha llegado al consumidor y, en consecuencia, respecto de la cual no se ha satisfecho el referido impuesto.

Por lo que respecta a la determinación de tales pérdidas, la entidad reclamante alega la existencia de doble imposición en su cálculo, debiendo ésta desestimarse puesto que, como ha quedado expuesto, únicamente es objeto de liquidación la parte de electricidad no consumida y, por tanto, aquélla respecto de la cual no se ha pagado el Impuesto Especial sobre la electricidad, es decir, las pérdidas producidas.

Por todo lo expuesto, en consecuencia, debe concluirse que procede confirmar la regularización del Impuesto Especial sobre la Electricidad efectuada por la Inspección respecto de la electricidad producida en la planta de ... propiedad de la reclamante dada la falta de inscripción de ésta en el Registro Territorial de Impuestos Especiales, si bien, para evitar la doble imposición, se ha de regularizar la energía eléctrica salida de la instalación respecto de la que no se ha pagado el impuesto por un consumidor final, en concreto las pérdidas que se han producido, debiendo considerarse sujetas y no exentas puesto que se encuentra fuera del régimen suspensivo.

QUINTO.

Este Tribunal Central se ha pronunciado en este mismo sentido en resoluciones anteriores, entre las que podemos destacar las de fechas 10 de marzo de 2009 (R.G. 6913/2008), 8 de junio de 2010 (R.G. 1571/2009), 25 de enero de 2011 (R.G. 4282/2010) y la reciente resolución de este TEAC de 20 de noviembre de 2014 (R.G.2925/2014), dictada ésta última en recurso de alzada para la unificación de criterio.

Así, en la resolución 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 <<fabrica>>, a los efectos del apartado 9 del artículo cuatro de esta Ley como la instalación de producción de energía eléctrica que, dentro de la normativa del sector eléctrico, estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial. A su vez, el apartado 9 del artículo 4 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 Autónoma o la Administración Local. Así mismo, el artículo 131 del Reglamento establece unas normas específicas respecto de la inscripción en el censo a que se refiere el artículo 40. Resulta evidente que dichas obligaciones y en particular las de censo, son de aplicación obligatoria para todos los Impuestos Especiales y, por tanto, también para el Impuesto sobre la Electricidad, independientemente de las particularidades que tiene, que en ningún caso se refieren al censo.

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 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”

De la reciente resolución de este TEAC de 20 de noviembre de 2014 (R.G.2925/2014) dictada en recurso de alzada para la unificación de criterio cabe destacar lo siguiente:

“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, 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.

(...)“

La resolución de 20 de noviembre de 2014 de este TEAC continúa analizando la jurisprudencia reciente sobre esta materia, tanto de la Audiencia Nacional como del Tribunal Supremo, que confirma este criterio.

Así, ha de destacarse que 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, la sentencia de 26 de septiembre de 2011 (Rec. nº 451/2010), en la que se formulan las siguientes consideraciones:

“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."

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

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 (recurso nº 2343/2007) y de 23 de noviembre de 2011 (recurso nº 474/2008). Así, en efecto, señala 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 Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2011, que cita expresamente la anterior de 6 de julio del mismo año.

Una vez sentado este criterio, la referida resolución de este Tribunal Central de 20 de noviembre de 2014, resuelve la cuestión relativa a la liquidación en estos supuestos de las pérdidas o mermas de la siguiente manera:

"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 CAE 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 2º) 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. "

En consecuencia, conforme a todo lo expuesto, debe desestimarse la alegación de la reclamante relativa a que no se ha devengado el impuesto exigido, para lo cual cita la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012, puesto que la interpretación correcta de la referida sentencia es la expuesta anteriormente, debiendo confirmarse el criterio de este Tribunal Central en virtud del cual 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. No obstante, no cabe exigir el Impuesto al fabricante por la energía producida en una fábrica no registrada cuando ha sido suministrada en virtud de un contrato de suministro de energía eléctrica de carácter oneroso y ha sido facturada al consumidor final, porque se produciría una doble imposición, pero sí es exigible respecto a las mermas producidas en el proceso de fabricación, devengándose el impuesto a la salida de fábrica.

Sexto.

Por lo que respecta al acuerdo sancionador que se impugna éste impone una sanción a la entidad reclamante, por importe de 3.117.641,56 € en aplicación del artículo 19.2.a) y 19.3 de la LIE.

A este respecto, es preciso destacar que, con efectos desde el 1 de enero de 2015, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la

Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (Boletín Oficial del Estado de 28 de noviembre de 2014), ha procedido del modo siguiente:

§ Ha derogado el capítulo IX del título I de la LIE y adaptado preceptos conexos para suprimir el Impuesto sobre la Electricidad.

§ Simultáneamente, ha reestructurado el título III de la LIE, que pasa a denominarse "Impuestos Especiales sobre el Carbón y sobre la Electricidad", en el que se incluye un nuevo capítulo II que regula un nuevo "Impuesto Especial sobre la Electricidad". (en adelante, IEEL).

Por tanto, desde el 1 de enero de 2015, el nuevo IEEL no es un impuesto especial de fabricación ni, por tanto, se le aplica el capítulo I del título I de la LIE que contiene las disposiciones comunes aplicables a dichos impuestos. En concreto,

q En el IEEL no se aplica el régimen sancionador previsto en el artículo 19 de dicha Ley sino el régimen sancionador específico de este nuevo impuesto, regulado en el artículo 103 de la LIE.

q El hecho imponible del IEEL ya no es la fabricación e importación de electricidad (artículos 2 y 5 de la LIE) sino el suministro de electricidad para consumo o el autoconsumo (artículo 92 de la LIE).

Con fecha 2 de marzo de 2015, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT dictó resolución que dispone lo siguiente:

“Conforme al criterio del Servicio Jurídico los servicios dependientes de este Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales procederán, en relación con la posible comisión, con anterioridad al 31 de diciembre de 2014, de la infracción tipificada en el artículo 19.2.a) de la Ley 38/1992 respecto de instalaciones de producción de electricidad no inscritas en el registro territorial, del modo siguiente:

3.1. Con carácter general.

La falta de inscripción en el registro territorial de una instalación de producción de electricidad que debiera haberlo estado con anterioridad al 31 de diciembre de 2014 no se considerará constitutiva, por falta de tipicidad, de una infracción al artículo 19.2.a) de la Ley 38/1992 y, en consecuencia, no se incoarán nuevos expedientes sancionadores cuando se detecte tal omisión.

3.2. Expedientes sancionadores ya incoados y no finalizados.

El instructor del expediente formulará propuesta de resolución sin imposición de sanción.

En los casos en que ya hubiera sido formulada una propuesta de resolución con imposición de sanción que estuviera pendiente de la resolución del órgano competente para imponerla, éste procederá a su rectificación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24.2 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario, aprobado por el Real Decreto 2053/2004, de 15 de octubre, de manera que la resolución no imponga sanción alguna.

En ambos casos la resolución se justificará con el fundamento que figura en el apartado 3.5.

3.3. Expedientes sancionadores pendientes de la resolución de un recurso de reposición.

El recurso de reposición será estimado con el fundamento que figura en el apartado 3.5.

3.4. Expedientes sancionadores finalizados y pendientes de envío al Tribunal Económico-Administrativo.

En el caso de que se haya interpuesto reclamación económico-administrativa y el expediente aun no haya sido remitido al Tribunal Económico-Administrativo competente, se procederá a la anulación de la sanción siempre que el escrito de interposición de la reclamación incluya alegaciones y previamente no se hubiese presentado recurso de reposición, de acuerdo a lo previsto en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). En la remisión del expediente al Tribunal se dará cumplimiento a lo previsto en el artículo 52.3.a) del Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

La anulación de la sanción se justificará con el fundamento que figura en el apartado 3.5.

3.5. Fundamento de las resoluciones.

La no imposición de sanción, la estimación del recurso de reposición o la anulación de la sanción impuesta se justificará con el siguiente texto:

"La aplicación del nuevo régimen de tributación de la electricidad con efectos 1 de enero de 2015, operado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (Boletín Oficial del Estado de 28 de noviembre de 2014), supone la derogación de las normas que regularon el Impuesto sobre la Electricidad y, entre ellas, la obligación de inscripción en el registro, cuya infracción originaba la sanción prevista en el artículo 19.2.a) de la Ley 38/1992. Sigue subsistiendo la obligación de registro pero respecto de sujetos distintos y en relación con un impuesto diferente.

Puede afirmarse que el hecho ya no es sancionable por dicho precepto, ha dejado de constituir una infracción bajo el régimen vigente, cuya aplicación retroactiva, al desaparecer la tipicidad, siempre va a ser más favorable.

Además, en el caso planteado, las normas aplicables al tiempo en que pudieron cometerse las infracciones son normas ordinarias que no pueden calificarse de temporales o excepcionales (no concurre esa característica en la Ley de Impuestos Especiales) por lo que no hay obstáculo para la aplicación retroactiva de la norma posterior más favorable".

En consecuencia, de acuerdo con las conclusiones de la resolución de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT expuestas anteriormente, este Tribunal estima que debe procederse a anular la referida sanción impuesta y estimarse la pretensión de la entidad interesada.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en las presentes reclamaciones,

ACUERDA

ESTIMARLAS PARCIALMENTE, en los términos expuestos en el fundamento de Derecho sexto de la presente resolución.

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