

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078570

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1115/2020, de 23 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3287/2018

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre la Electricidad. *Carácter - esencial o formal- de la inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales.* La tesis de la Administración es que, durante el período objeto de comprobación, dicha planta no pudo tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre la Electricidad ni beneficiarse del régimen suspensivo, llevándose a cabo la regularización correspondiente en la medida en que no se ha satisfecho dicho impuesto por ningún usuario final, de suerte que, de esa forma, no se producen situaciones de doble imposición. Por el contrario, la recurrente sostiene que la inscripción en el Registro Territorial de la planta no es esencial de cara a la aplicación del régimen suspensivo. La recurrente concluye señalando que queda constatado que la instalación fotovoltaica en cuestión es una fábrica a efectos del II.EE que opera conforme a los arts 64.bis.A.5.a) Ley II.EE y 21.5 de la Directiva 2003/96/CE, necesariamente y con independencia de la inscripción en el Registro Territorial competente, en régimen suspensivo, siendo este un mero requisito formal que, en consonancia con la jurisprudencia del TJUE, no deberán impedir la aplicación del régimen suspensivo cuando es patente que el resto de factores no han sido puestos en entredicho, limitando la ausencia de inscripción a los incumplimientos formales merecedores, en todo caso, de una sanción formal proporcionada, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE [Vid., SSTJUE, de 2 de junio de 2016, asunto n.º C-418/14 (NFJ063178) y, de 13 de julio de 2017, asunto n.º C-151/16 (NFJ067407)] que debe ser aplicada conforme a la STS, de 27 de febrero de 2018, recurso n.º 914/2017 (NFJ069780). La Sala estima que de acuerdo con la Directiva 2003/96, el suministro de electricidad por el distribuidor constituye el hecho imponible del impuesto de que se trata. La condición de «fábrica» de una instalación no se hace depender de que conste inscrita en un determinado registro territorial en aras a obtener el CAE, en tanto en cuanto el art. 64.bis.A.2 Ley II.EE no incluye un requisito formal de ese tipo que haya de cumplirse para tener la consideración de «fábrica». No está previsto ese requisito en la Ley de Impuestos Especiales y, mucho menos, con el carácter de requisito constitutivo pretendido por la administración. Por un lado, se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del sector eléctrico como ha quedado reflejado en los antecedentes. Por otro, las consecuencias que la Administración atribuye al incumplimiento de ese requisito (inscripción en el Registro Territorial y obtención del CAE) resultan desproporcionadas. No van en la línea de la Directiva tal como viene siendo interpretada por el TJUE, pues cuestiones claramente sus objetivos y finalidades. La Sala resuelve que de acuerdo con los arts. 64 bis A.5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley II.EE y 21 de la Directiva 2003/96CE 21 de la Directiva 2003/96/CE, en aquellos supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), dicha circunstancia no determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, ni, por tanto, que las pérdidas queden sujetas necesariamente al Impuesto Especial de Electricidad [Vid, ATS de 3 de octubre de 2018, recurso n.º 3287/2018 (NFJ078572) que planteó el recurso de casación contra la SAN, de 5 de marzo de 2018, recurso n.º 216/2017 (NFJ070018) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), arts. 6, 7, 8, 13, 14 y 64 bis.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.), arts. 40, 46 y 132.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), arts. 14 y 21.

Ley 58/2003 (LGT), art. 21.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.115/2020

Fecha de sentencia: 23/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3287/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 3287/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3287/2018 interpuesto por don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, procurador de los Tribunales de Madrid y de la mercantil FEIRACO SOCIEDAD COOPERATIVA GALLEGA, contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional,

Sección Séptima, de fecha 5 de marzo de 2018 en el procedimiento ordinario 216/2017, relativa al impuesto especial sobre la electricidad de los ejercicios 2008 a 2011 por las pérdidas, mermas y autoconsumo producidas en la planta de fabricación, por un lado, y por las pérdidas producidas en el proceso de distribución, por otro.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Hechos del litigio.

1.- La entidad recurrente FEIRACO SOCIEDAD COOPERATIVA GALLEGA (en adelante, FEIRACO) era titular, entre los años 2008 y 2011, de una planta de cogeneración de energía eléctrica, para lo cual figuraba dada de alta, entre otros, en el epígrafe 151.4 (Otras producciones de energía) del Impuesto de Actividades Económicas. Fecha de alta 01 de septiembre de 2001. Esta planta está registrada en la Consellería de Industria y Comercio de la Xunta de Galicia desde el día 27 de septiembre de 2000, y, asimismo, en el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio desde el día 15 de junio de 2006.

En este periodo, la mercantil no había solicitado para dicha planta de cogeneración eléctrica, en la Oficina Gestora de Impuestos Especiales correspondiente, el alta en el registro territorial, y, por lo tanto, no tenía concedido el oportuno C.A.E. (Código de Actividad y Establecimiento). Posteriormente obtuvo dicho documento.

Con fecha 6 de mayo de 2013, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT efectuó propuesta de liquidación respecto de la entidad reclamante mediante acta de disconformidad A02-72246755, como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación efectuadas por esa Inspección, relativa al concepto Impuesto Especial sobre la Electricidad, (en lo sucesivo, IEE) ejercicios 2008 a 2011 en la que se proponía la siguiente regularización: Cuota: 162.337,80 euros; intereses de demora: 37.859,62 euros; y deuda a ingresar: 200.197,42 euros.

La Inspección estimó además, 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 comunicaron a la entidad, el mismo 6 de mayo de 2013, los acuerdos de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de los expedientes sancionadores, en los que se proponían sendas sanciones por comisión de la infracción prevista en el artículo 19.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en lo sucesivo, LIIEE), por importes de 162.337,87 euros y 421.402,36 euros. En fecha 16 de julio de 2013 es confirmada la propuesta de liquidación y con fecha 22 de agosto de 2013 las propuestas sancionadoras.

2.- Contra dichos acuerdos interpuso la interesada reclamaciones económicas administrativas ante el TEAC en fecha 12 de agosto y 20 de septiembre de 2013, alegando, en esencia, la 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, el Impuesto Especial sobre la Electricidad se devenga con la exigencia del precio al consumidor final.

No es esencial a la consideración de fábrica la inscripción en el registro territorial, existiendo régimen suspensivo. 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.

Y, de forma subsidiaria, alegaba que, 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.

En cuanto a la sanción, invocaba la inexistencia de tipo y ausencia de culpabilidad, así como de falta de proporcionalidad, solicitando su nulidad, entre otros motivos, por la destipificación sobrevinida 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.

El TEAC dictó Resolución de fecha 15 de diciembre de 2016, por la que estimó en parte la reclamación, anulando la sanción impuesta, y la desestimó respecto a lo demás, por lo que la liquidación fue confirmada.

3.- Contra la anterior resolución se interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que fue desestimado por sentencia de fecha 5 de marzo de 2018.

En el fundamento de derecho quinto de la sentencia recurrida se contiene el razonamiento que conduce a la desestimación del recurso y que, tras recordar que se trata de una cuestión muy similar a la analizada en otras

sentencias de la propia Audiencia Nacional, se traduce en un replanteamiento de su criterio para alinearse con el de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 1 de septiembre de 2017 (recurso de casación 336/2017).

A tal fin se transcribe gran parte del razonamiento jurídico segundo del Auto del Tribunal Supremo de Admisión del recurso de casación 6057/2017, particularmente los siguientes párrafos:

"5. El argumento nodal que por la actora se hizo valer en la instancia fue la improcedencia de la regularización practicada habida cuenta de las peculiaridades del Impuesto sobre la Electricidad, determinantes, entre otras cosas, que el devengo se produzca, según el artículo 64.bis de la LIE, no con la salida del producto de la fábrica, sino en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada periodo de facturación (suministro al consumo). Esta ha sido la tesis acogida por las sentencias invocadas por la recurrente como contradictorias con la impugnada y anulatorias de regularizaciones del Impuesto sobre la Electricidad practicada por la AEAT por las pérdidas de electricidad por no disponer del CAE. A las antedichas resoluciones judiciales añade los acuerdos del TEAR de Canarias de 27 de febrero de 2014 (núm. 35/06109/2012 y acumulada 35/06321/2012), así como los del TEAR de Andalucía de 13 y 20 de diciembre de 2013 (núm. 41/12613/2012 y 41-11806-2012, respectivamente).

6. Sin embargo, la sentencia recurrida, partiendo de la pacífica constatación de la no inscripción de la empresa productora en el Registro Territorial de II.EE. de su demarcación, como exige a los titulares de fábrica, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, el artículo 40 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (BOE de 28 de julio) ["RIIEE"], y descartando la aplicación al caso de nuestra Sentencia de 27 de febrero de 2002 (casación 5945/2008) invocada por la recurrente "(e)sta 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" (FJ, 3º), concluye que "(d)eviene ajustada a derecho la práctica de la liquidación por la energía eléctrica producida en la instalación no inscrita, que se pierde en la red de distribución, esto es, después de alcanzar el "punto de entrega" a Endesa Distribución y antes de llegar al consumidor final. Y ello por cuanto, siguiendo el criterio sentado por el Tribunal Supremo, no es dable invocar la especialidad en cuanto al devengo, que por razón del hecho imponible del Impuesto sobre la Electricidad, establece el apartado A.5 del artículo 64 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, en la medida en que si no hay pago del precio del suministro por el consumidor final, no es posible referir a ese momento el devengo, y consecuentemente, ha de aplicarse el régimen general previsto en el artículo 7 de la misma Ley, en cuya virtud, no aplicable el régimen suspensivo a instalaciones que no dispongan de CAE, como es el caso, el Impuesto ha de devengarse en el momento de producirse las pérdidas con arreglo al número 5 del artículo 7.

Para las pérdidas producidas en la red de distribución sirve el mismo fundamento que valida el acto liquidatorio sobre las pérdidas de la electricidad en la propia instalación, en tanto que, no acaecidas en régimen suspensivo, se hallan ambas sujetas al Impuesto ex artículo 6.1 de la Ley 38/1992, precepto que se silencia en la demanda no incurriéndose a causa de la inaplicación del régimen suspensivo por la falta de inscripción en el Registro Territorial, en la doble imposición contraria al principio de gravamen en fase única -a la salida de la fábrica o cuando se produce la pérdida, y en el momento del pago por el consumidor final- ya que no se ha liquidado cuota alguna por el Impuesto sobre la Electricidad, ni tampoco en el enriquecimiento injusto de la Administración, cuya evitación persigue la doctrina transcrita.

Por otro lado, no ha quedado acreditado que las pérdidas estén incluidas con carácter general como coste de producción en la contraprestación satisfecha por los consumidores por la energía efectivamente consumida; se trataría, en todo caso, y esto es lo esencial, de una repercusión de naturaleza económica, distinta a la repercusión tributaria de naturaleza jurídica en el ámbito de la imposición indirecta sobre el consumo, con traslación del impuesto que grava la operación al consumidor final y detalle en la factura por la entrega de bienes o prestaciones de servicios de modo separado del importe del impuesto repercutido.

Para dar íntegra respuesta a los alegatos de la actora, se ha de indicar que la Resolución del Tribunal Económico Central a la que alude, en modo alguno avala su tesis, antes bien, proclama la exigibilidad del Impuesto por mermas, al fabricante/productor de electricidad no registrado, cuyo anómalo proceder ha motivado que una parte de la energía que hubiera quedado sin gravar ¿de haber obtenido la CAE- deba finalmente tributar; sujeta al Impuesto la fabricación de energía eléctrica, realizado el hecho imponible, y producido el devengo, el Impuesto sobre la Electricidad deviene exigible al titular de la instalación con referencia al momento en que se produce la pérdida, sin que quepa diferir su exigibilidad; dicho lo cual, que sujeto distinto al obligado tributario, como lo es el distribuidor, disponga o no de la CAE no es circunstancia relevante; del mismo modo, que la pérdida se produzca en la red de distribución no hace inexigible el impuesto por una energía producida en la instalación del sujeto pasivo -siendo ésta la actividad gravada- que no ha sido suministrada al consumidor final, y respecto de la que el titular de la red no ha ingresado el Impuesto; en plena congruencia con ello, la Agencia tributaria ha excluido de la regularización la energía producida por la instalación sin CAE que ha 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"

Segundo. Interposición y admisión del recurso de casación.

1.- El procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación de FEIRACO presentó, el 23 de abril de 2018, escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 5 de marzo de 2018 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 216/2017.

2.- Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica en la sentencia que impugna las infracciones de los artículos 64.bis.A.5.a) LIIEE en relación con los artículos 6.1 y 7.5 de la misma Ley y artículo 21.5 de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

3.- La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 14 de mayo de 2018, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Tercero. Admisión del recurso.

La sección primera de esta Sala en el Auto de admisión de fecha 3 de octubre de 2018 aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Discernir si, interpretando los artículos 64 bis A.5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el artículo 21.5 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en aquellos supuestos de inscripción tardía de una planta de cogeneración en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia de Código de Actividad y Establecimiento, dicha circunstancia determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica a efectos del impuesto especial sobre electricidad, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, de modo que las pérdidas queden sujetas al gravamen, devengándose en el momento de ocasionarse la pérdida o bien que, aun siendo obligatoria y necesaria la inscripción de las fábricas y depósitos de producción de energía eléctrica en el indicado Registro, así como la obtención del correspondiente Código de Actividad y Establecimiento, la especial naturaleza de la materia producida -energía- con las consecuencias derivadas de su imposibilidad de acumular y conservar, se manifiesta esencialmente en la fijación del momento del devengo del impuesto, que no se radicaría ya no sólo en la salida de la fábrica, sino en el momento en que resulte exigible el precio correspondiente al suministrador o, lo que es lo mismo, cuando el consumidor final pague la factura del fluido eléctrico a su suministrador.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 64 bis A.5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el artículo 21.5 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad".

Cuarto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 3 de marzo de 2020.

Dadas las disfunciones generadas por la pandemia de COVID 19, las deliberaciones han continuado en fechas posteriores a través de los medios disponibles por esta sección, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.**

En el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación efectuadas por la Inspección de la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Tributaria correspondiente a los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 se pusieron de manifiesto los siguientes hechos:

En los años objeto de inspección, FEIRACO era titular de una planta de cogeneración eléctrica destinada al suministro de energía eléctrica al conjunto de sus instalaciones y de aprovechamiento del calor procedente de los motores.

Esta planta está registrada en la Consellería de Industria y Comercio, Dirección Xeral de Industria, de la Xunta de Galicia, el 27 de septiembre de 2009 con el número RE-00-68.

El Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, Dirección General de Política Energética, Subdirección General de Política Energética, registra, el día 15 de junio de 2006, dichas instalaciones con los números RE-1627 y RE-00D-771. Con fechas 1 de junio de 2006, 5 de noviembre de 2008 y 4 de junio de 2009 dicho Organismo modifica el régimen económico de la planta en cuestión.

Respecto al periodo indicado, ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, FEIRACO estaba dado de alta, entre otros, desde 1 de septiembre de 2001 en el epígrafe 151.4 (Otras producciones de energía).

Respecto del mismo periodo, FEIRACO no había solicitado, para dicha planta, en la Oficina Gestora de Impuestos Especiales, el alta en el registro territorial y, por lo tanto, no tenía concedido el oportuno C.A.E. (Código de Actividad y Establecimiento).

La energía eléctrica producida fue vendida a la empresa "Unión Fenosa Distribución, S.A.", que tiene la consideración de Depósito Fiscal a efectos de los Impuestos Especiales, entidad con la que tiene firmado un acuerdo.

Las liquidaciones por IEE se refieren a la energía autoconsumida, a las pérdidas producidas en la instalación de producción y, asimismo, a las pérdidas producidas en la red de distribución.

La regularización tributaria se basa en que la inscripción tardía en el Registro Territorial de Impuestos Especiales determina que la planta de cogeneración no tenga la consideración de fábrica y, consecuentemente, el régimen suspensivo previsto en la normativa reguladora del IEE resulta inaplicable.

La tesis de la administración es que, durante el período objeto de comprobación, dicha planta no pudo tener la consideración de fábrica a efectos del IEE ni beneficiarse del régimen suspensivo, llevándose a cabo la regularización correspondiente en la medida en que no se ha satisfecho dicho impuesto por ningún usuario final, de suerte que, de esa forma, no se producen situaciones de doble imposición.

Por el contrario, la posición de la recurrente, en síntesis, es que la inscripción en el Registro Territorial de la planta no es esencial de cara a la aplicación del régimen suspensivo.

El eje sobre el que, fundamentalmente, gira la cuestión con interés casacional no es otro que el carácter -esencial o formal- de la inscripción en Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, los efectos de la carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE) en los periodos regularizados.

Ello se concreta en una cuestión con interés casacional cuyo contenido es el siguiente: "Discernir si, interpretando los artículos 64 bis A.5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el artículo 21.5 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en aquellos supuestos de inscripción tardía de una planta de cogeneración en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia de Código de Actividad y Establecimiento, dicha circunstancia determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica a efectos del impuesto especial sobre electricidad, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, de modo que las pérdidas queden sujetas al gravamen, devengándose en el momento de ocasionarse la pérdida o bien que, aun siendo obligatoria y necesaria la inscripción de las fábricas y depósitos de producción de energía eléctrica en el indicado Registro, así como la obtención del correspondiente Código de Actividad y Establecimiento, la especial naturaleza de la materia producida -energía- con las consecuencias derivadas de su imposibilidad de acumular y conservar, se manifiesta esencialmente en la fijación del momento del devengo del impuesto, que no se radicaría ya no sólo en la salida de la fábrica, sino en el momento en que 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 64 bis A.5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre"

Segundo. Los términos del debate.

Con fecha 27 de noviembre de 2018, FEIRACO presentó el escrito de interposición del recurso de casación y con fecha 14 de marzo de 2019, la Abogacía del Estado presentó el suyo de oposición.

Lo que sigue es un amplio resumen de ambos escritos.

Comienza señalando FEIRACO que el núcleo objeto del debate en el presente recurso consiste en aclarar si, de acuerdo con la normativa de la LIIEE, que es transposición directa de la Directiva 2003/96/CE, puede modificarse el devengo del IEE por no cumplir con ciertos requisitos formales (no estar inscrito en el correspondiente Registro Territorial de Impuestos Especiales y carecer del CAE) y, por lo tanto, no resulta de aplicación el régimen suspensivo.

Si se aplica el régimen suspensivo, el IEE no se exige en el momento de realización del hecho imponible, sino cuando se produce la puesta a consumo, las pérdidas y autoconsumos resultantes de la diferencia entre la totalidad de la energía producida y de la energía finalmente vendida a un consumidor final, no tributarían por encontrarse o bien no sujetas o bien exentas del IEE, tal y como señalan los artículos 6.1 y 64 b) quinto de la LIIEE.

De los preceptos normativos citados deduce que, en ningún caso, las pérdidas y autoconsumos producidos en el proceso productivo pueden ser gravados por el IEE. Las pérdidas, bajo determinados límites reglamentarios, no están sujetas en virtud del artículo 6 de la LIIEE, en tanto que se producen dentro del régimen suspensivo del tributo. Por su parte, las cuantías que superen los límites reglamentarios tienen la consideración de autoconsumos y, por tanto, les resulta de aplicación la exención del IEE en virtud del artículo 64 quinto LIIEE, independientemente de si las fábricas operan en régimen suspensivo.

La Sala de instancia, en la Sentencia aquí impugnada, confirma la regularización practicada por la Administración, obligando a tributar por las pérdidas y autoconsumos generadas en la planta de fabricación y también en la pérdidas distribución de la electricidad, dentro del marco de los acuerdos firmados con UNIÓN FENOSA DISTRIBUCIÓN, S.A., como consecuencia de la tardía inscripción en el Registro Territorial y, por ende, de no disponer del CAE durante los años objeto de regularización.

Entiende la Audiencia Nacional que la obtención del CAE es un requisito sine qua non para obtener la condición de "fábrica" a efectos del impuesto al productor de energía eléctrica en cuestión.

No comparte FEIRACO el criterio de la sentencia recurrida de que la condición de fábrica de una instalación dependa de que conste inscrita en un Registro Territorial en aras a obtener el CAE, en tanto en cuanto, ni el artículo 4.17 LIIEE relativo al concepto de fábrica a efectos de los Impuestos Especiales sobre fabricación, ni el concepto específico para el IEE que ofrece el artículo 64.bis.A.2 LIIEE incluyen un requisito formal de ese tipo que haya de cumplirse para tener la consideración de fábrica.

La definición de fábrica que lleva cabo este último precepto, como decimos, es específica, acogiendo la que deriva de la normativa reguladora del propio sector eléctrico, pues dispone que a los efectos del apartado 17 del artículo 4 LIIEE se consideran "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".

Asegura que tampoco el artículo 40 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en lo sucesivo RIEE) recoge que la condición de "fábrica" dependa de la inscripción de éstas en el correspondiente Registro Territorial en aras de obtener el CAE, resultando evidente que una vez obtenida la condición de fábrica, de conformidad con la normativa sectorial aplicable, existe una obligación accesoria de inscribir dicha fábrica en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de los Impuestos Especiales.

Comporta dicho artículo 40 RIEE una presunción iuris et de iure de la condición de la instalación de fábrica, de modo que el requisito de inscripción en el correspondiente Registro es una obligación posterior que tienen esas fábricas, no es una actuación para ser consideradas como tal, sino que, por el mero hecho de ser fábricas, deberán proceder a tal inscripción.

Concluye, en relación con este primer aspecto, sosteniendo que la obtención del CAE es un mero requisito de carácter formal, en ningún caso constitutivo de dicha condición de "fábrica".

En relación con el segundo aspecto que interesa, determinar cuándo se produce el devengo del IEE, FEIRACO sostiene:

El IEE es un impuesto que presenta aspectos diferenciales relevantes respecto del resto de Impuestos Especiales sobre la Fabricación, lo cual supone que el devengo de este tributo tenga unas peculiaridades que lo diferencian del resto de Impuestos Especiales.

Como consecuencia de sus características, el IEE se regía por una regla especial de devengo del impuesto, recogida en el artículo 64.bis.A.5.a) de la LIIEE, que establece:

"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".

Asegura que de dicho artículo se desprende que son dos los requisitos para que el devengo del Impuesto se produzca con ocasión de la exigibilidad del precio de la energía suministrada, es decir, en régimen suspensivo:

(I) Salida de la energía eléctrica de fábricas o depósitos fiscales; y, (II) que la salida se produzca en el marco de un contrato de suministro a título oneroso.

El devengo se produce cuando tiene lugar el pago del precio del suministro, tal y como se desprende del artículo 64.bis.A.5.a) de la LIIEE. La aplicación de esta regla especial no está supeditada a la inscripción en el CAE. Si así fuera y, por ende, se propiciara de ese modo la sustitución de esa regla del devengo por otra distinta, se conculcaría lo establecido en el artículo 21.5 de la Directiva 2003/96/CE por cuanto que contempla que "la electricidad y el gas natural serán objeto de imposición y se convertirán en impondibles en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor".

FEIRACO argumenta después acerca de que la sentencia impugnada interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En ese sentido, recuerda que es jurisprudencia reiterada que la sistemática y la finalidad de la Directiva 2003/96/CE, se asienta en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva.

En este punto trae a colación varios pronunciamientos del TJUE en los que, en supuestos distintos, pero todos contemplados bajo la perspectiva de la Directiva 2003/96/CE de Impuestos Especiales, manifestaba exactamente el punto de vista que se acaba de reproducir. En concreto menciona la STJUE de 27 de junio de 2018, Turbogás, (C-90/17, EU:C:2018:498), que resume en estos términos:

La cuestión residía en determinar si la mercantil revestía la condición de distribuidor a los efectos del artículo 21.5 de la Directiva 2003/96/CE, cuando esta no consta inscrita, pero produce electricidad para su uso propio.

El TJUE determinó, en el apartado 42 que, aunque no constase inscrita esa condición de distribuidor le pertenecía igualmente: "De ello se deduce que la utilización, por una entidad como la del litigio principal, de una parte, de la electricidad que produce a fines de la producción de electricidad, (...) en virtud del artículo 21, apartado 5, párrafos primero y tercero, de esa Directiva, debe quedar exenta de tributación en virtud del artículo 14, apartado 1, letra a), de la citada Directiva. (...). Por otro lado, podría resultar una desigualdad de trato entre entidades como la del litigio principal y los demás productores de electricidad, que recurren a un suministro de productos energéticos y de electricidad de terceros para su propia producción, lo que sería fuente de distorsiones de competencia".

Asimismo, el TJUE declaró en el apartado 43 que los Estados Miembros ostentan competencias para determinar las formas en las que debe acreditarse el uso de los productos energéticos para fines que den derecho a la exención y para evitar cualquier fraude, evasión o abuso. No obstante, en la fijación de esos medios, los Estados Miembros deben respetar los principios rectores comunitarios: "No es menos cierto que, en el ejercicio de la facultad de que disponen de establecer los requisitos a los que se supeditan las exenciones previstas en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figura, en particular, el principio de proporcionalidad".

Por último y para lo que aquí importa, el TJUE en el apartado 44 determina que, sin perjuicio de las multas que puedan ser impuestas por el incumplimiento de un requisito formal, ello no debe impedir nunca el acogimiento a un beneficio fiscal: "Por ello, aunque los Estados miembros pueden prever la imposición de una sanción pecuniaria por el incumplimiento de exigencias formales (véase en ese sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 40), ese incumplimiento no puede poner en entredicho el beneficio de la exención obligatoria prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 si se cumplen los requisitos de fondo relativos a su aplicación (...)".

Señala, a mayor abundamiento, que esa jurisprudencia del TJUE, ha sido asumida por el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 27 de febrero de 2018 (Rec. 914/2017).

Esta sentencia se refiere al artículo 47, apartado 1, letra b), de la LIIEE, dedicado al impuesto sobre hidrocarburos que dispone: "No estarán sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos".

Entiende, pues, que debe aplicarse la jurisprudencia del TJUE al presente supuesto.

No obstante, y para el supuesto de que este Alto Tribunal albergase alguna duda respecto de la aplicación de dicha Sentencia del TJUE al presente supuesto, propone la presentación de una cuestión prejudicial del siguiente tenor:

"1) Con arreglo al párrafo primero del artículo 21.5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, que establece que el devengo del Impuesto Especial sobre la Electricidad se produce en el momento de efectuar el suministro por parte del distribuidor, esto es, con la puesta a consumo de la electricidad, ¿puede un requisito formal como el establecido en el artículo 40 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, que exige la inscripción de las fábricas de producción de energía eléctrica, eliminar la aplicación de régimen suspensivo en la producción de energía eléctrica, y alterar dicho devengo,

pasando a ser la electricidad (suministro, pérdidas y autoconsumos), objeto de imposición en el momento de salida de la fábrica?".

Concluye señalando que queda constatado que la instalación fotovoltaica en cuestión es una fábrica a efectos del IEE que opera conforme a los artículos 64.bis.A.5.a) de la LIIEE y 21.5 de la Directiva 2003/96/CE, necesariamente y con independencia de la inscripción en el Registro Territorial competente, en régimen suspensivo, siendo este un mero requisito formal que, en consonancia con la jurisprudencia del TJUE, no deberán impedir la aplicación del régimen suspensivo cuando es patente que el resto de factores no han sido puestos en entredicho, limitando la ausencia de inscripción a los incumplimientos formales merecedores, en todo caso, de una sanción formal proporcionada, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE reproducida anteriormente.

Por su parte, la Abogacía del Estado presentó escrito de oposición al recurso rechazando la argumentación de FEIRACO del modo que seguidamente resumimos.

En su regulación, a la sazón vigente, el Impuesto sobre la Electricidad es un impuesto especial de fabricación según el artículo 2 LIIEE, cuyo hecho imponible se define en el artículo 5.1 LIIEE, cuando señala que "están sujetos a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad".

En consecuencia, el hecho imponible del Impuesto sobre la Electricidad es la fabricación de electricidad por el obligado tributario (artículo 5 LIIEE), si bien, el devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada (artículo 64 bis A.5.a) LIIEE).

El artículo 64 bis LIIEE no define el hecho imponible sino el devengo, esto es, el momento en que se entiende realizado el hecho imponible (artículo 21 LGT). Y lo mismo puede decirse del artículo 21.5 de la Directiva 2003/96/CE.

Respecto del hecho imponible, si atendemos al artículo 5 LIIEE, resulta que quedaría sujeta al impuesto toda la electricidad producida por el obligado tributario, tanto la efectivamente suministrada a los consumidores como aquella otra que corresponde a pérdidas en la fabricación o en la red de distribución.

Esas pérdidas que se producen en fase de fabricación o distribución no son objeto de gravamen porque, cuando se trata de pérdidas "acaecidas en régimen suspensivo", no están sujetas en concepto de fabricación conforme al artículo 6.1 LIIEE. Esta es la razón por la que el Impuesto sobre la Electricidad recae sobre el importe del suministro a los consumidores; es el artículo 6 LIIEE y no el art. 64 bis A.5.a) de la misma Ley el que determina que sea así.

Pues bien, teniendo en cuenta que el artículo 6 LIIEE es determinante en la materia, procede a examinar si el obligado tributario reúne las condiciones para que concorra dicho supuesto de no sujeción, en particular, si puede entenderse que la electricidad producida por él ha sido fabricada en régimen suspensivo.

Afirma que, en el presente caso, el obligado tributario no puede invocar en su favor el supuesto de no sujeción del artículo 6 LIIEE porque no le resulta posible acogerse al régimen suspensivo, ya que la entidad no estaba inscrita en el Registro Territorial y no disponía del correspondiente CAE.

Sobre el carácter necesario de la inscripción en el Registro Territorial para la aplicación del régimen suspensivo, el artículo 40.1 RIIEE dispone que: "los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los destinatarios registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, los expedidores registrados, quienes ostenten la condición de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.3 de la Ley, los reexpedidores, 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 o, en su caso, donde radique el correspondiente domicilio fiscal".

Según el artículo 40.10 RIIEE: "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 la oficina gestora, en la que constará el CAE (código de actividad y establecimiento, regulado en el art. 41) que el titular deberá hacer constar en todos los documentos exigidos en este Reglamento en relación con los impuestos especiales de fabricación", entre los cuales se incluía el impuesto de electricidad hasta la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

Asegura que, como consecuencia de ello, la inscripción en el Registro Territorial, y la consecuente obtención del CAE, es requisito imprescindible para operar en el régimen suspensivo propio de los impuestos especiales. Así lo han señalado las SSTs 17.02.2011 (casación 4977/2006, FJ 3º), 24.02.2011 (casación 3692/06, FJ 3º) y 14.05.2008 (casación 5123/02, FJ 6º). En esta última se indica 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"

Añade que, en este punto, hay que tener en cuenta que el artículo 131 RIIEE establece que las instalaciones que, en el ámbito del IEE, deban considerarse fábricas con arreglo a lo establecido en el artículo 64 bis LIIEE quedarán habilitadas como tales a los efectos previstos en dicha Ley y Reglamento, disponiendo sus titulares del plazo de 3 meses, contados desde la entrada en vigor del Real Decreto 1165/1995, para proceder a su inscripción en el registro indicado.

Por lo tanto, si no se está censado en tal registro, no se tiene la condición de fábrica a efectos de la LIIEE y, en consecuencia, tampoco a los efectos del IEE.

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: si 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 8.8 LIIEE 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.

En consecuencia, la inscripción se configura como un requisito preceptivo para que la instalación tenga la consideración de fábrica a los efectos fiscales.

Siendo así, no puede invocarse el recurrente un supuesto de no sujeción que habría de fundarse en la aplicación de un régimen suspensivo que no tiene lugar por falta de inscripción en el Registro Territorial. A lo que cabe añadir, desde la perspectiva del devengo que, por aplicación del artículo 7.1 de la LIIEE, al no operar el régimen suspensivo, aun cuando la energía se haya vertido a la red eléctrica (depósito fiscal), el devengo se produciría a la salida de fábrica, siéndole exigible al productor no registrado.

Por tanto, la liquidación de las pérdidas o mermas originadas en la distribución es ajustada a derecho, ya que se trata 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 no implica un supuesto de doble imposición, debiendo ser realizada al propio fabricante por haber sido el responsable del incumplimiento de la obtención del CAE y por ello de que la energía hubiera quedado sin gravar.

Frente a esas afirmaciones y en relación con la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012 y su compatibilidad con la liquidación que aquí se examina, la Abogacía del Estado procede a reiterar lo dicho por el TEAC en la resolución de 20 de noviembre de 2014 (RG 2925/2014, recurso de alzada en unificación de criterio) cuando pone de relieve que el Tribunal Supremo no concluye que el régimen suspensivo no resulte aplicable en aquellos casos en los que la energía eléctrica sale de fábrica en el marco de un contrato de suministro a título oneroso, sino que se limita a señalar que el régimen suspensivo no tiene el mismo alcance y anula la liquidación, no porque estimase que la inscripción en el Registro fuera un mero requisito formal cuyo incumplimiento carece de consecuencias, sino que la anuló al apreciarse el enriquecimiento injusto de la Administración, al no excluir el importe facturado por el distribuidor.

Concluye señalando que la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012 y en las que en ella se citan, no es obstáculo para sostener que la liquidación es ajustada a derecho.

Con respecto a la compatibilidad de la normativa reguladora del IEE con el Derecho de la Unión Europea, la Abogacía del Estado asegura:

La STJUE de 27 de junio de 2018, Turbogás, (C-90/17, EU:C:2018:498), se refiere a un supuesto de exención, esto es, a la aplicación de un beneficio fiscal y el TJUE se pronuncia sobre el párrafo tercero del art. 21.5 de la Directiva 2003/96, en relación con el art. 14.1 letra a) de la propia Directiva. La ratio decidendi de la sentencia, que no es novedosa, se contiene en el apartado 44 cuyo contenido reproduce:

"Por ello, aunque los Estados miembros pueden prever la imposición de una sanción pecuniaria por el incumplimiento de exigencias formales (véase en ese sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 40), ese incumplimiento no puede poner en entredicho el beneficio de la exención obligatoria prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 si se cumplen los requisitos de fondo relativos a su aplicación (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de julio de 2017, Vakarq Baltijos laivq statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, apartado 51)".

Ese mismo fundamento, que consiste en que el incumplimiento de requisitos formales no puede acarrear la automática pérdida de la exención si se acredita que los productos se han destinado a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal, es el que sirve de base a doctrina establecida por la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018, RCA 914/2017, también invocada en su favor por el recurrente.

Pues bien, la Abogacía del Estado considera que esa jurisprudencia no es aplicable al presente caso en el que lo que se trata de interpretar es el momento del devengo del impuesto y no la aplicación de un beneficio fiscal.

Lo que está en juego en el presente recurso es la interpretación del primer párrafo del artículo 21.5 de la Directiva 2003/96 y no la exención por autoconsumo.

La entidad recurrente pretende recibir el mismo trato que corresponde a un distribuidor, de manera que solamente quedaría gravada la electricidad efectivamente suministrada a tercero, pero sin cumplir los requisitos para que la Administración pueda comprobar la realidad y el concepto por el que se producen las diferencias entre la energía producida y la suministrada.

En un caso como el presente, la exigencia obedece al principio de proporcionalidad pues la Administración no puede someter a control la energía producida en la fábrica hasta que se produce la inscripción en el Registro Territorial.

Tercero. *Sobre la singularidad del Impuesto sobre la electricidad respecto de los restantes impuestos especiales.*

Como bien se sabe, a través de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se introduce en el Título I de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y tras el artículo 63 un nuevo capítulo IX dedicado al Impuesto sobre la Electricidad. Nos interesan de ese nuevo capítulo, sobre todo, los nuevos artículos 64 bis, que lleva por título "definiciones y adaptaciones de las disposiciones comunes a los impuestos especiales de fabricación", y el nuevo artículo 64. quinto, titulado "exenciones".

En el primero de ellos se incluyen en su letra A) una serie de conceptos específicos para el IEE, diferentes de los previstos con carácter general para el resto de impuestos especiales. Tales conceptos son los de "depósito fiscal", "fábrica", "producción de energía de energía eléctrica", "sujetos pasivos" y "devengo", que, suponen una modificación de los conceptos comunes, contenidos, respectivamente, en los apartados 7, 9 y 10 del artículo 4, en el artículo 7 y en artículo 8 LIIEE.

Esos conceptos específicos son fundamentales para el recurso de casación que nos está ocupando.

No menos importante es lo dispuesto en la letra B del mismo artículo 64 bis, LIIEE que contiene un listado relativamente extenso de disposiciones contenidas en el capítulo I de la misma Ley, que lleva por título, "disposiciones comunes", que no serán aplicables en relación con el IEE.

Sin perjuicio de que después podamos referirnos a otros, ahora, de entre todos ellos, destacamos el hecho de que no será aplicable el apartado 5 del artículo 7 de la tantas veces citada LIIEE. Es un apartado incluido en un artículo dedicado al devengo, en cuya virtud, el devengo se producirá "[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".

No se ha caído en la cuenta de ello, en distintas ocasiones del procedimiento administrativo seguido, e incluso en sede judicial.

Por su parte, el nuevo artículo 64, quinto LIIEE añade nuevas específicas para el IEE que vienen a sumarse a las exenciones comunes a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado I del artículo 9 de la misma de Ley.

Por último, no queremos dejar pasar la ocasión de poner de manifiesto que también a nivel reglamentario existe alguna muestra de regulación diferente, sobre la cual, en diversas ocasiones, se ha puesto el foco sin haber reparado en que no rige en el IEE cuál es la relativa al control de actividades y locales, prevista en el artículo 46.2 RIIEE.

Ese precepto contempla, además de las actuaciones comunes de comprobación e investigación tributaria en el ámbito de los impuestos especiales de fabricación, que se llevarán a cabo por la Administración Tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y sus respectivas normativas de desarrollo (apartado 1), unas actuaciones añadidas, relativas a las actividades y locales de las fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, que se traducen en estar sometidas a un control específico por la Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación, actuaciones específicas éstas que, sin embargo, y aquí está la importancia, no se aplican desde la modificación de este precepto llevada a cabo por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, sobre los establecimientos vinculados a los impuestos sobre la electricidad y sobre hidrocarburos en relación con el gas natural.

No obstante lo dispuesto en el artículo 46.2 RIIEE establece para mayor claridad el artículo 132 RIIEE, "las actividades de producción, transporte, distribución y comercialización de energía eléctrica y los establecimientos donde se desarrollen estarán sometidas a control conforme a lo previsto en el artículo 46.1".

Esta situación se ha mantenido, con respecto al impuesto sobre la electricidad, hasta la modificación de este precepto llevada a cabo por el Real Decreto 1074/2014, de 19 de diciembre, es decir, cuando la configuración del IEE ya había cambiado profundamente a través de la Ley 28/2014, de 27 de diciembre.

Cuarto. *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

La electricidad también está incluida en el régimen tributario armonizado, con arreglo al artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

La Ley de Impuestos Especiales supone la traslación a nuestro ordenamiento interno de dicha Directiva. Esa Directiva establece en su artículo 21.5 que:

"A efectos de aplicación de los artículos 5 y 6 de la Directiva 92/12/CEE, la electricidad y el gas natural serán objeto de imposición y se convertirán en impondibles en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor.

Cuando el suministro para el consumo tenga lugar en un Estado miembro en el que no esté establecido el distribuidor o redistribuidor, el impuesto del Estado miembro de suministro se impondrá a una empresa que esté registrada en el Estado miembro de suministro. En cualquier caso, los impuestos se percibirán y recaudarán con arreglo a los procedimientos establecidos en cada Estado miembro.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, los Estados miembros tendrán derecho a determinar el hecho imponible en caso de que no hubiera conexión entre sus gasoductos y los de los demás Estados miembros.

Una entidad que produzca electricidad para su propio uso será considerada como distribuidor. No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 14, los Estados miembros podrán establecer una excepción para estos pequeños productores de electricidad siempre que sometan a imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad"-

Nos interesa fijarnos, de momento, en el párrafo primero, en la medida en que refleja de manera bien clara que la electricidad se somete a gravamen cuando se consume, no antes, o más exactamente, siguiendo la terminología de la Directiva "en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuido o del redistribuidor".

En definitiva, por lo que respecta al sistema de la Directiva 2003/96, su artículo 21, apartado 5, párrafo primero, prevé que el suministro de electricidad por el distribuidor constituye el hecho imponible del impuesto de que se trata. STJUE de 27 de junio de 2018, Turbogás, (C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 31).

Pues bien, es cierto que en el artículo 4 LIIEE se contienen una serie de conceptos comunes tales como:

"3. "Autoconsumo": El consumo o utilización de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo.

7. "Régimen suspensivo": El régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo

8. "Depositario autorizado": La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, titular de una fábrica o de un depósito fiscal

10. "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.

17. "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".

Pero no lo es menos que frente a algunos de ellos surge un concepto específico para el IEE, por disponerlo así el artículo 64 bis. A LIIEE, tales como:

"1. "Depósito fiscal". A los efectos del apartado 10 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 afectas al uso exclusivo de sus titulares.

2. "Fábrica". A los efectos del apartado 17 del artículo 4 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".

Naturalmente es a estos conceptos específicos a los que hay que atender y, puesto que gran parte de la controversia en el presente recurso de casación gira en torno al concepto de fábrica, habremos de reparar en que dicho concepto proviene de la normativa reguladora del sector eléctrico, de manera que serán "fabricas", las que como tales se mencionan en las letras a) y b) del artículo 64.bis. A.2 LIIEE.

La condición de "fábrica" de una instalación no se hace depender de que conste inscrita en un determinado registro territorial en aras a obtener el CAE, en tanto en cuanto el artículo 64.bis.A.2 LIIEE no incluye un requisito formal de ese tipo que haya de cumplirse para tener la consideración de "fábrica".

No está previsto ese requisito en la Ley de Impuestos Especiales y, mucho menos, con el carácter de requisito constitutivo pretendido por la administración.

Por un lado, se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del sector eléctrico como ha quedado reflejado en los antecedentes. Por otro, las consecuencias que la Administración atribuye al incumplimiento de ese requisito (inscripción en el Registro Territorial y obtención del CAE) resultan desproporcionadas. No van en la línea de la Directiva tal como viene siendo interpretada por el TJUE, pues cuestiones claramente sus objetivos y finalidades.

Es cierto, no obstante, que el RIIEE sí se ocupa con detalle de la inscripción registral, estableciendo en el apartado 1 de su artículo 40 que "los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los destinatarios registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, los expedidores registrados, quienes ostenten la condición de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.3 de la Ley, los reexpedidores, 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 o, en su caso, donde radique el correspondiente domicilio fiscal. 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".

Igualmente es cierto que, en consonancia con ello, el artículo 131 contiene unas normas específicas para la inscripción en el registro territorial que en sus primeros apartados son del siguiente tenor:

"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".

No estamos diciendo que dicha inscripción no sea ni obligatoria, ni importante, ni que carezca de consecuencias, incluso sancionadoras (cfr. artículo de 19 LIIEE. Lo que decimos es que, al menos en relación con el IEE, inscribirse en el Registro Territorial y disponer del CAE no tiene carácter constitutivo para que una instalación productora de electricidad tenga la consideración de fábrica.

El segundo aspecto del debate se refiere al devengo.

En este caso, también existe una regla común para los impuestos especiales. Está contenida en el artículo 7.1.a) LIIEE, de manera que en lo que ahora importa, el Impuesto se devengará en los supuestos de fabricación, 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 directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

Pero, como decimos, esta regla común del devengo cede, tratándose del IEE, frente a la regla de devengo específica contenida en el artículo 64.bis. 5. a) LIIEE que tiene el siguiente tenor:

"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".

Existe, como ya se ha dicho, un contrato de esa naturaleza en este caso.

Las partes han hecho referencia a la STS de 27 de febrero de 2012. Pues bien, en dicha sentencia, tras señalar que la sentencia recurrida en casación (la SAN 21 de julio de 2008 (rec. 444/2015) arrastraba la doctrina del régimen suspensivo de los impuestos especiales y las consecuencias de que un depósito, establecimiento o fábrica opere sin el correspondiente CAE, se dice:

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

Se ha de reparar en que el impuesto sobre la electricidad se reguló por primera vez en la Ley 66/1997, 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, 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 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 (casación 2343/07, FJ 2º) y 23 de noviembre de 2011 (casación para la unificación de doctrina 474/08, FJ 2º)".

Recordemos que, según el artículo 4.7 LIIEE, el régimen suspensivo, es el régimen fiscal consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo.

La regla específica de devengo para el impuesto especial sobre la electricidad nos obliga a recordar que el artículo 21 de la Ley General Tributaria, titulado devengo y exigibilidad, establece en su apartado 1 que:

"El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa".

En este caso nos hallamos en el marco de un contrato de suministro de energía y, por tanto, el hecho imponible se entenderá realizado en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

Ese momento determina las circunstancias determinantes para la obligación tributaria. Ese momento es clave para los tipos de gravamen, puesto que el artículo 13 LIIEE establece que los tipos impositivos aplicables serán los vigentes en el momento del devengo.

Ese momento es también clave para determinar quién es el sujeto pasivo. Ese obligado al pago, en la presente ocasión, no es FEIRACO sino FENOSA.

Y siendo así, es con esta con la que deben aclararse los extremos relativos a las pérdidas producidas en el proceso de distribución. En ese proceso, deberá tenerse en cuenta, por un lado, que, como ya se ha dicho, no resulta aplicable al IEE la regla común de devengo prevista en el artículo 7.5 LIIEE 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 y, por otro, que sí resulta aplicable la regla común relativa a los supuestos de no sujeción, contenida en el artículo 6 LIIEE, particularmente, lo previsto en su apartado 1, en cuya virtud no están sujetas en concepto de fabricación o importación:

"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".

Conviene aclarar, además, que los Impuestos Especiales y, entre ellos, el IEE, son monofásicos, a diferencia del IVA, que es plurifásico. En este, como bien se sabe, junto al mecanismo de la repercusión, está previsto el de la deducción.

Como igualmente se sabe, en los Impuestos Especiales únicamente está previsto el mecanismo de la repercusión estando prevista una regla común (artículo 14.1 LIIEE) y una regla específica para el IEE (artículo 64 bis A.6 LIIEE).

Como hemos dicho, el impuesto especial sobre la electricidad es un impuesto monofásico. Por tanto, únicamente se grava una vez la electricidad; se produce un único devengo. El incumplimiento de esa obligación de repercusión tendrá las consecuencias sancionadoras que procedan.

Nos resta por referirnos a las pérdidas, mermas y autoconsumo producidas en la planta de fabricación. En ese sentido, debemos tener en cuenta las exenciones específicas para el IEE previstas en el artículo 64 Quinto LIIEE que dispone que estarán exentas las siguientes operaciones:

"1. La fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones.

2. La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica a que se refieren los apartados 1 ("depósito fiscal) y 2 ("fabrica") de la letra A) del artículo 64 bis".

Esta exención tiene su amparo comunitario en el artículo 14. 1 de la Directiva 2003/96CE, que establece:

"Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad (...)".

En este supuesto FEIRACO, pues, no tributa por las razones que el mismo expone en su escrito de interposición del presente recurso.

Todo esto nos lleva a responder ya a la cuestión con interés casacional, tras recordar que el artículo 7.5 LIIEE no es aplicable al IEE.

La cuestión consiste en "discernir si, interpretando los artículos 64 bis A.5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el artículos 21 de la Directiva 2003/96CE 21 de la Directiva 2003/96/CE, en aquellos supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), dicha

circunstancia determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, de modo que las pérdidas queden sujetas al gravamen, devengándose en el momento de ocasionarse la pérdida o bien que, aun siendo obligatoria y necesaria la inscripción de las fábricas y depósitos de producción de energía eléctrica en el indicado Registro, así como la obtención del correspondiente CAE, la especial naturaleza de la materia producida -energía- con las consecuencias derivadas de su imposibilidad de acumular y conservar, se manifiesta esencialmente en la fijación del momento del devengo del impuesto, que no se radicaría ya en la salida de la fábrica, sino en el momento en que resulta 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".

Y la respuesta que damos es que interpretando los artículos 64 bis A.5.a) y 6.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, en aquellos supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), dicha circunstancia no determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, ni, por tanto, que las pérdidas queden sujetas necesariamente al Impuesto Especial de Electricidad.

Quinto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

Lo dicho hasta ahora nos lleva a declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por FEIRACO contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, de fecha 5 de marzo de 2018 en el procedimiento ordinario 216/2017, relativa al Impuesto Especial sobre la Electricidad de los ejercicios 2008 a 2011 por las pérdidas, mermas y autoconsumos producidos en la planta de fabricación y por las pérdidas en el proceso de producción, sentencia que se casa y anula.

Ello acarrea la estimación del recurso contencioso administrativo núm. 216/2017 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo TEAC de fecha 15 de diciembre de 2016, que desestimó la reclamación económico administrativa 4753/2012 interpuesta por la recurrente contra liquidaciones por el impuesto especial sobre la electricidad (ejercicios 2008 a 2011) y, por tanto, declaramos que no son conformes a derecho tales liquidaciones giradas por el Jefe de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Galicia.

Ningún pronunciamiento hacemos sobre el resultado estimatorio realizado por la R.TEAC de fecha 15 de diciembre de 2016 con respecto a la reclamación interpuesta contra el acuerdo sancionador, puesto que no habiendo sido recurrida la misma en ese extremo, ya es firme.

Sexto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.

Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, procurador de los Tribunales de Madrid y de la mercantil FEIRACO SOCIEDAD COOPERATIVA GALLEGA, contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, de fecha 5 de marzo de 2018 en el procedimiento ordinario 216/2017, relativa al Impuesto Especial sobre la Electricidad de los ejercicios 2008 a 2011, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 216/2017 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo de fecha 15 de diciembre de 2016, que desestimó la reclamación económico administrativa 4753/2012 interpuesta por la recurrente contra las liquidaciones por el impuesto especial sobre la electricidad (ejercicios 2008 a 2011) y estimó la reclamación interpuesta contra el acuerdo sancionador.

Cuarto.

Declarar que no son conformes a derecho tales liquidaciones por el Impuesto Especial sobre la Electricidad (ejercicios 2008 a 2011) giradas por el Jefe de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Galicia.

Quinto.

- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.