

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078611

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1114/2020, de 23 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6057/2017

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 cuestión con interés casacional consisten en «discernir si, interpretando los arts. 64.bis.A.5.a) Ley II.EE y 21.5 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 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». 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 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., en el mismo sentido, STS de 23 de julio de 2020, recurso n.º 3287/2018 (NFJ078570)] [Vid, STSJ del País Vasco de 1 de septiembre de 2017, recurso n.º 810/2016 (NFJ069495) 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.), art. 40, 46 y 132.

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

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

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.114/2020

Fecha de sentencia: 23/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6057/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6057/2017

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 núm. 1114/2020

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. 6057/2017 interpuesto por don Luis Pablo López Abadía Rodrigo procurador de los Tribunales y de la mercantil SISTEMAS ENERGÉTICOS ALMODÓVAR DEL RÍO, S.L., contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 1 de septiembre de 2017 en el procedimiento ordinario 810/2016, relativa al Impuesto Especial sobre la Electricidad de los ejercicios 2011 y 2012, por pérdidas producidas en la red de distribución.

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, SISTEMAS ENERGETICOS ALMODÓVAR DEL RIO (en lo sucesivo, SISTEMAS ENERGÉTICOS) fue constituida en 2007, siendo su objeto social la producción y venta de energía eléctrica generada por medio de la explotación de instalaciones de aprovechamiento de recursos energéticos alternativos, energías renovables, reguladas en el Régimen Especial de generación eléctrica, figurando dada de alta en el epígrafe 151.4 (Otras producciones de energía) del Impuesto de Actividades Económicas.

La mercantil es titular de una instalación fotovoltaica en Almodóvar del Río (Córdoba).

La instalación obtuvo el "acta de puesta en servicio", mediante resolución otorgada por la Delegación Provincial de la Consejería de Innovación, Ciencia y Empresa de la Junta de Andalucía el 22 de julio de 2008. En la misma fecha fue reconocida su condición de instalación de régimen especial de producción de energía eléctrica Grupo (b.1.1) e inscrita en el Registro de Instalaciones acogidas al citado régimen mediante resolución otorgada por la Dirección General de Industria, Energía y Minas de la misma fecha.

El 9 de julio de 2008, suscribe un contrato con la entidad distribuidora Sevillana Endesa Eléctrica por el cual, toda la producción eléctrica de la recurrente será entregada a la red de Endesa.

La instalación comenzó en 2008 a producir energía eléctrica, situación en la que continúa estando al tiempo al que se refieren las actuaciones origen del presente recurso.

En este periodo la mercantil no había solicitado para dicha instalación fotovoltaica, 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).

Con fecha 11 de octubre de 2012 y periodo de validez desde el 26 de septiembre de 2012 se concede al obligado tributario el CAE para la instalación referida.

La Dependencia Regional de Aduanas e IIEE del País Vasco procedió el 5 de febrero de 2015 a cargar en plan de inspección a dicha empresa, por el Impuesto sobre la Electricidad, ejercicios 2011 y 2012, por fabricar electricidad sin disponer del CAE. Estando ya preparada la comunicación de inicio, se constata que la empresa ha cambiado su domicilio fiscal a Madrid el 10 de febrero. Una vez oídos los Delegados Especiales afectados, se acuerda por la Directora del Departamento de Aduanas e IIEE de la Agencia Estatal Tributaria, al amparo de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, la realización por parte de la Dependencia Regional de ADUANAS e IIEE del País Vasco de las actuaciones inspectoras al citado obligado tributario respecto al concepto de Impuesto Especial sobre la Electricidad.

Las actuaciones se han dirigido contra SISTEMAS ENERGÉTICOS, que no presentó declaraciones mensuales del Impuesto sobre la Electricidad (en lo sucesivo, IEE), modelo 560, correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 en los cuales ha producido energía eléctrica en sus instalaciones.

Como consecuencia de lo anterior, la Dependencia Regional de Aduanas propuso la regularización del IEE correspondiente a los kilovatios de electricidad producidos en sus instalaciones y respecto a los cuales no consta que se haya ingresado el impuesto, ya sea por las pérdidas/autoconsumo acaecidas en sus instalaciones, o por las pérdidas en la distribución.

Como resultado de esta regularización propuesta por la Dependencia Regional de Aduanas, con fecha de 16 de julio de 2015 se suscriben simultáneamente dos actas, un acta en conformidad A01-79797432, relativa a las pérdidas ocurridas en las propias instalaciones de SISTEMAS ENERGÉTICOS y otra acta en disconformidad A02-72572255, concerniente a las pérdidas producidas en la red de distribución de ENDESA.

Con fecha 5 de octubre de 2015, la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de la delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria dictó acuerdo de liquidación confirmando la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad. La liquidación ascendía a 64.108,76 euros, de los que 54.043,18 euros corresponden a cuota y otros 10.065,18 euros a intereses de demora.

2.- Contra dicho acuerdo interpuso la interesada reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco en fecha 3 de noviembre de 2015, alegando, en esencia, que el IEE 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, y que, 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 IEE satisfecho por el consumidor final.

El TEAR dictó Resolución de fecha 4 de octubre de 2016, desestimando la reclamación, confirmando la liquidación.

3.- Contra la anterior resolución se interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que fue desestimado por sentencia de fecha 1 de septiembre de 2017.

En el fundamento de derecho segundo de la sentencia recurrida, tras remitirse a la sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de febrero de 2012 dictada en el recurso 5945/2008, repara en las diferencias entre el presente caso y el que en aquella sentencia se resolvió, conteniendo finalmente la fundamentación que conduce a la desestimación del recurso:

"Repárese en que la recurrente mostró su conformidad respecto a la regularización por las pérdidas acaecidas en la fabricación en las instalaciones de la empresa, y su disconformidad respecto de la regularización que afecta a las pérdidas producidas en la red de distribución, a las que se contrae el presente recurso.

Llegado este punto debe significarse que, según recoge el TEAR en su resolución, la mercantil actora vende la electricidad fabricada a una red de distribución, Sevillana Endesa Eléctrica S.L. Unipersonal, por mor del contrato de entrega de energía eléctrica suscrito en julio de 2008, de forma que toda la energía eléctrica producida por la instalación fotovoltaica de Almodóvar es entregada a la red de Endesa, fijándose un coeficiente del 0,6% por pérdidas hasta el nivel del punto de conexión.

En el Acuerdo de liquidación, con base en las declaraciones anuales de actividad presentadas por Endesa Distribución, S.L., a través de los modelos 513, en las que se consignan, entre otros datos, la energía recibida y las pérdidas, y que acreditan cuál es el porcentaje de pérdidas existente en la distribución, la Agencia Tributaria, optando por la opción más lógica y favorable para el interesado, ha considerado que toda la energía vendida a Endesa Distribución, salvo la correspondiente a dichos porcentajes de pérdidas (que ascienden a un 9,54% en 2011 y 9,92% en 2012), ha sido vendida a un consumidor final con liquidación del impuesto, y sobre esos porcentajes ha girado la liquidación.

No contradichos esos datos en el escrito de demanda -en el que la actora debe expresar los hechos y los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, así como los motivos que las justifiquen (art. 56.1 U), y no mediante una inadmisibile remisión a los escritos de alegaciones presentados ante el TEAR- en aplicación a sensu contrario de la doctrina jurisprudencial reseñada, deviene 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.

Sin que a la conclusión precedente sea óbice la nueva configuración del Impuesto introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con transposición de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 1996, y entrada en vigor el 1 de enero de 2015, luego, con posterioridad al devengo del Impuesto, que por consiguiente no puede determinar la inaplicación de la redacción anterior; atendida la línea argumental de la recurrente, debe precisarse, primero, que aún vigente esa Directiva en el periodo objeto de regularización, no señala de qué forma la regulación interna aplicable *ratione temporis* contraría la Directiva, esto es, no plantea verdadero conflicto entre el derecho interno y el derecho comunitario; y, segundo, que la sentencia que transcribe aplica retroactivamente el nuevo régimen de tributación de la electricidad, mas, en el ámbito del procedimiento sancionador, que no es el caso.

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 Luis Pablo López Abadía Rodrigo, en representación de SISTEMAS ENERGÉTICOS, presentó, el 2 de noviembre de 2017, escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 1 de septiembre de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso 810/2016.

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) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIIEE) en relación con los artículos 6.1 y 7.5 LIIEE y artículo 21.5 de la Directiva 2003/96/CE y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que se concreta en las Sentencias de 27 de febrero de 2012 antes citada, de 6 de julio y 23 de noviembre de 2011 (recursos de casación 2343/2007 y casación para la unificación de la doctrina 474/2008 respectivamente).

3.- La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en Auto de 9 de noviembre de 2017, 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 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 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 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".

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 y cuestión con interés casacional.

Como se ha indicado en los antecedentes, la Dependencia Regional de Aduanas propuso la regularización del Impuesto de la Electricidad correspondiente a los kilovatios de electricidad producidos por la mercantil recurrente en sus instalaciones y respecto a los cuales no le consta que se haya ingresado el impuesto, ya sea por las pérdidas/autoconsumo acaecidas en sus instalaciones, o por las pérdidas en la distribución.

Como consecuencia de dicha propuesta de regularización se suscribieron dos actas el 16 de julio de 2015, una de ellas, de conformidad, relativa a las pérdidas ocurridas en las propias instalaciones de SISTEMAS ENERGÉTICOS, y la otra acta en disconformidad, A02-72572255, concerniente a las pérdidas producidas en la red de distribución de ENDESA.

No nos interesa en este recurso, puesto que no ha sido recurrida, la liquidación resultante del acta de conformidad, centrándose el presente recurso de casación, en la liquidación derivada del acta de disconformidad.

Con fecha 5 de octubre de 2015, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria dictó acuerdo de liquidación confirmando la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad. La liquidación ascendía a 64.108,76 euros, de los que 54.043,18 euros corresponden a cuota y otros 10.065,18 euros a intereses de demora.

Contra dicho acuerdo interpuso la interesada reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco en fecha 3 de noviembre de 2015, que fue desestimada el 4 de octubre de 2016, confirmándose la liquidación.

Contra la anterior resolución se interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que fue desestimado por sentencia de fecha 1 de septiembre de 2017.

Como ya se ha señalado también en los antecedentes, la cuestión con interés casacional consisten 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 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 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 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".

El Auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 64 bis A.5.a), 6.1 y 7.5 LIIEE y el artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre.

Segundo. Los términos del debate.

Con fecha 4 de abril de 2018, SISTEMAS ENERGETICOS presenta el escrito de interposición del recurso de casación y con fecha 6 de junio de 2018 la Abogacía del Estado presenta el escrito de oposición del recurso de casación. Lo que sigue es un amplio resumen de ambos escritos:

SISTEMAS ENERGETICOS sostiene, en los términos que vamos a resumir, que la sentencia recurrida infringe determinados preceptos y determinada jurisprudencia.

Considera que, con su razonamiento, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco recurrida no tiene en cuenta la naturaleza del bien que se grava en este caso, la electricidad, que lo diferencia de otros bienes sujetos a los Impuestos Especiales, por lo que no son trasladables dichos preceptos al presente caso y, por tanto, no son aplicables las reglas generales de los artículos 6.1 y 7.5 LIIEE.

Asegura que la regla especial prevista en el artículo 64 bis A.5.a) LIIEE es diferente de la regla general del art. 7 LIIEE. Se ha establecido en atención a la naturaleza misma de la electricidad, por lo que no puede dejar de aplicarse por el simple hecho de que la instalación no cuente con el correspondiente CAE.

Llama la atención sobre el hecho de que el artículo 64.bis B.b) LIIEE expresamente declara que no son de aplicación en el IEE, entre otros, el apartado 5 del artículo 7 LIIEE, que es precisamente uno de los preceptos aplicados al presente caso por la Sentencia recurrida, justamente, en el que se recoge la regla general del devengo.

Advierte que la especial configuración estructural de la electricidad, obligó al legislador a establecer numerosas particularidades para el Impuesto sobre la Electricidad que lo diferencian del resto de los impuestos especiales, hasta el punto de que se redefinen los conceptos básicos en que se apoya el impuesto (art. 64. Bis LIIEE), tal es el caso, señala, del concepto de "fábrica" que se determina por la normativa del sector eléctrico, que no por el cumplimiento de un trámite reglamentario, y tal es el caso también del concepto "depósito fiscal," que aparece definido por la propia red de transporte y las instalaciones de distribución, la cual garantiza el transporte seguro hasta los centros de transformación, donde comienza la actividad de los distribuidores, que son los titulares del último gran bloque de depósitos fiscales que hacen llegar la energía eléctrica a los consumidores finales.

Es evidente, para SISTEMAS ENERGETICOS, que el IEE nació con la vocación de gravar, de manera específica, la cantidad de energía eléctrica suministrada. Tiene sentido, pues, que el IEE no se devengue entre tanto la energía no abandone la red de distribución.

Recuerda que la regla del devengo del IEE del artículo 64 bis A.5.a) LIIEE, se adoptó en cumplimiento de lo previsto en 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 cuya virtud, el artículo 21.5, primer párrafo, establece 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 imponibles en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor"

Nada hay en la ley o en la Directiva que autorice a dejar de aplicar la regla específica del devengo del impuesto sobre la electricidad recogida en el artículo 64 bis A.5.a) LIIEE.

Apunta que el propio Tribunal Supremo ha definido el IEE como "un impuesto indirecto que recae sobre el consumo" en sus sentencias de fechas 6 de julio de 2011 (recurso número 2343/2007) y de 23 de noviembre del 2011 (recurso número 474/2008).

La diferencia entre el IEE y otros impuestos especiales se refleja también en el tratamiento de las pérdidas. Las reglas generales sobre pérdidas tienen todo el sentido para los productos tradicionales (tabaco, alcohol, hidrocarburos), que son objeto de depósito o almacenaje en el sentido tradicional del término. En cambio, la energía se vierte directamente a la red de distribución en el marco de una relación continuada de suministro eléctrico, red que, a efectos del IEE, tiene la consideración de depósito fiscal (artículo 64 bis LIIEE).

Sus razonamientos son avalados, en su opinión, por el propio Tribunal Supremo, particularmente, por su Sentencia de 27 de febrero de 2012 (recurso casación 5945/2008) y, por tanto, aunque los hechos analizados son distintos, siendo el debate jurídico el mismo, se debe llegar a la misma conclusión, pese a que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco la descarta expresamente.

No desaprovecha la ocasión SISTEMAS ENERGETICOS para poner de relieve lo significativo que resulta que el IEE esté excepcionado del Régimen de Intervención aplicable al resto de Impuestos Especiales (artículo 46.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, en lo sucesivo RIIEE).

En otras palabras, señala que aun cuando nos encontramos ante un párrafo introductorio de su razonamiento, en donde analiza de forma general el tratamiento e incidencia del régimen suspensivo en el marco de los impuestos especiales, el Tribunal Supremo ya introduce un elemento diferenciador que es el que justifica el tratamiento de dicho régimen y que se da en los impuestos especiales a la fabricación y no en el IEE.

Finalmente, llama la atención sobre el hecho de que la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012, focaliza en el devengo una de las diferencias del IEE respecto del resto de Impuestos Especiales.

En los impuestos especiales de fabricación, el devengo 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.

Asegura que la especialidad tiene todo su sentido y razón de ser, puesto que el hecho imponible en el IEE recae sobre un flujo continuo que hace imposible determinar el concreto momento de la salida de la "fábrica" o "depósito fiscal". Por ello, el régimen suspensivo no opera ni tiene el mismo alcance en el IEE como en el resto de impuestos especiales.

Manifiesta que la regla especial del devengo no puede quedar excepcionada o modificada por el simple hecho de que estemos ante pérdidas de electricidad que no llegan al consumidor final, pues lo que dicha circunstancia provocará será que las pérdidas no queden sujetas al impuesto, no que la regla del devengo deba modificarse.

Si la inaplicación del régimen suspensivo determinara el devengo del impuesto a la salida de la fábrica, no existiría diferencia alguna con el resto de los impuestos especiales, a pesar de la diferente naturaleza de los productos que gravan.

Esa interpretación acerca del devengo del IEE en el momento del consumo, insiste, es la única que guarda la debida armonía con el contenido del citado artículo 21.5 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre.

Frente a lo alegado por SISTEMAS ENERGETICOS, la Abogacía del Estado formula la siguiente oposición:

En su regulación, a la sazón vigente, el IEE 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 IEE 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, de 27 de octubre.

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 IEE recae sobre el importe del suministro a los consumidores; es el artículo 6 LIIEE y no el artículo 64 bis A.5.a) de la misma Ley el que determina que sea así.

En el presente caso, el obligado tributario no puede invocar en su favor el supuesto de no sujeción del art. 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.

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 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: 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 de la 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.

Como pone de manifiesto el TEAR del País Vasco en su resolución, 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, como concluye el TEAR, "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 no obtención del CAE y por ello de que la energía hubiera quedado sin gravar".

Frente a esas afirmaciones, añade, en relación con la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012 y su compatibilidad con la liquidación que aquí se examina, procede 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.

En definitiva, 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 manifestación del recurrente, con cita del artículo 21 LGT, de que, si el devengo no se produce, no se realiza el hecho imponible y no nace la obligación tributaria, reacciona la Abogacía del Estado manifestando que es preciso recordar que no pueden confundirse ambos conceptos: el devengo determina el momento en que nace el hecho imponible pero no configura o delimita ese hecho imponible.

Por último, en relación con la invocación de la nueva normativa contenida en la Ley 28/2014, la Abogacía del Estado considera que la Sala de instancia ha dado adecuada respuesta al recurrente. En particular, el obligado tributario no plantea un verdadero conflicto entre el derecho interno y el derecho comunitario ya que no razona en qué medida la normativa interna aplicable *ratione temporis* pudiera ser contraria a la Directiva. Esta misma afirmación puede predicarse del escrito de interposición del recurso.

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, 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 llevado 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 reglamentario 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 imponibles 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 consuma, 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 constituya 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 LIIIE 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 LIIIE, 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 la letra a) y b) del artículo 64.bis. A.2.

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 LIIIE 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 RIIEE 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 de la 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, tratándose, como es el caso, de suministros desde un depósito fiscal, no es SISTEMAS ENERGÉTICOS sino ENDESA.

Y siendo así, es con ella 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 éste, 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 se contempla 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.

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 artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE 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 SISTEMAS ENERGÉTICOS contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 1 de septiembre de 2017 en el procedimiento ordinario 810/2016, sobre Impuesto Especial sobre la Electricidad de los ejercicios 2011 y 2012 por las pérdidas y mermas producidas en la red de distribución, sentencia que se casa y anula.

Ello acarrea estimar el recurso contencioso administrativo núm. 810/2016 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco de 4 de octubre de 2016, que desestimó la reclamación económica administrativa 48-301/15 interpuesta por la recurrente contra las liquidaciones por el impuesto especial sobre la electricidad, ejercicios 2011 y 2012 y, por tanto, declaramos que no son conformes a derecho tales liquidaciones giradas por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

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 Luis Pablo López Abadía Rodrigo procurador de los Tribunales y de la mercantil SISTEMAS ENERGÉTICOS ALMODÓVAR DEL RÍO, S.L contra Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 1 de septiembre de 2017 en el procedimiento ordinario 810/2016, sobre Impuesto Especial sobre la Electricidad de los ejercicios 2011 y 2012 por las pérdidas y mermas producidas en la red de distribución, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 810/2016 interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco, de fecha 4 de octubre de 2016 que desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta por la recurrente contra las liquidaciones por el impuesto especial sobre la electricidad (ejercicios 2011 y 2012).

Cuarto.

Declarar que no son conformes a derecho tales liquidaciones por el impuesto especial sobre la electricidad (ejercicios 2011 a 2012) giradas por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

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.