

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081321

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de enero de 2021

Sala 2.^a

R.G. 5845/2017

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre la Electricidad. *Carácter esencial y material del requisito de inscripción de las fábricas en el Registro Territorial de Impuestos Especiales. Cambio de criterio.* Alega la interesada que todas las instalaciones de producción de energía eléctrica se encuentran debidamente inscritas en el Registro Territorial de Impuestos Especiales y disponen del preceptivo Código de Actividad y Establecimiento -en adelante CAE-, manifestando que no constituye irregularidad alguna que un solo CAE ampare la inscripción como fábrica de varios grupos de producción, y que, en todo caso, se trataría de un mero incumplimiento formal, no discutiéndose el destino de los productos gravados, no procediendo por tanto la liquidación.

Respecto de esta cuestión considera el TEAC adecuado traer a colación las recientes SSTs, de 23 de julio de 2020, recurso nº 6057/2017 (NFJ078611) y recurso nº 3287/2018 (NFJ078570), en las que sentencia que interpretando los arts. 64.bis.A.5.a) y 6.1 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE) y el art. 21 de la Directiva 2003/96/CE (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), en aquellos supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia de 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.

Del contenido de estas sentencias se aprecia que el Tribunal Supremo se distancia del criterio anteriormente mantenido en cuanto a que 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. Este distinto criterio se debe a la singularidad del Impuesto sobre la Electricidad respecto de los restantes impuestos especiales, puesto que no tiene una configuración jurídica idéntica al resto de las accisas.

Concretamente, y en lo que se refiere al devengo, precisamente donde pivota el debate, 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, 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».

De acuerdo con todo lo anterior, y exclusivamente en el ámbito del Impuesto Especial Sobre la Electricidad, el TEAC, siguiendo el criterio adoptado por el Tribunal Supremo en las recientes sentencias de 23 de julio de 2020, anteriormente mencionadas, considera que la falta de inscripción de las instalaciones en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, la ausencia de CAE, no determina, en todo caso, que la instalación no pueda beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, ni, por tanto, que las pérdidas queden sujetas necesariamente al Impuesto Especial de Electricidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), arts. 40, 41, 129 y 131.

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 6 y 64.bis.

Ley 54/1997 (Regulación del Sector Eléctrico), art. 21.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 3.

Ley 58/2003 (LGT), art. 7.

Directiva 2003/96/CE (NFL008471) del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), art. 21.

RD 2818/1998 (Producción de energía eléctrica por instalaciones abastecidas por recursos o fuentes de energía renovables, residuos y cogeneración), art. 9.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA SEGUNDA
FECHA: 25 de enero de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-05845-2017; 00-05846-2017
CONCEPTO: RESTO IIEE (HIDROCARBUROS, TABACO Y ELECTRICIDAD)
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
RECLAMANTE: **ZX**, SA - NIF ...
REPRESENTANTE: ...
DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra las resoluciones de los recursos de reposición interpuestos contra los acuerdos de liquidación de fecha 25 de noviembre de 2016, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), derivados de las actas en disconformidad A02-...0 y A02-...2, relativas al Impuesto Especial sobre la Electricidad, ejercicios 2013 y 2014 respectivamente y cuantías de 978.150,83 y 543.493,43 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Consta en todo lo actuado que en fecha 30 de septiembre de 2016, la Inspección formalizó actas en disconformidad A02-...0 y A02-...2 en las que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 4, 5, 6, 7 y 64 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, en adelante, Ley de Impuestos especiales y los artículos 129 a 134 del Reglamento de los Impuestos especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, en adelante, Reglamento de los Impuestos especiales, proponía practicar la siguientes liquidaciones:

Ejercicio 2013:

Cuota: 1.487.528,58 euros.
Intereses de demora: 218.170,20 euros.
Deuda a ingresar: 1.705.698,78 euros.

Ejercicio 2014:

Cuota: 727.803,93 euros.
Intereses de demora: 79.222,10 euros.
Deuda a ingresar: 807.026,03 euros.

De las actas citadas y sus informes complementarios se desprenden los siguientes motivos de regularización:

La entidad reclamante era titular de diversas instalaciones de producción de energía eléctrica siendo la situación de las mismas, al tiempo de la realización de las actuaciones inspectoras, la siguiente:

111 instalaciones inscritas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica llevado en la Dirección General de Política Energética y Minas del actual Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital.

60 establecimientos inscritos en el registro territorial de impuestos especiales al que se refiere el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos especiales como fábricas de electricidad en régimen ordinario (clave de actividad L1).

Como consecuencia del proceso de fusión por absorción y con efectos a partir del 1 de septiembre de 2009, todas las instalaciones de generación de energía eléctrica de **TW** Generación S.A, pasaron a ser propiedad de **ZX**, S.A.

Por otro lado, parte de las instalaciones de **TW** Generación S.A que pasaron a ser propiedad de **XZ**, S.A., habían sido anteriormente al 1 de junio de 1999 titularidad de **TW** S.A.,. Dicho cambio de titularidad fue consecuencia del proceso de reordenación de actividades previsto en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

En consecuencia, algunos de los establecimientos inscritos en el registro territorial de impuestos especiales a nombre **XZ**, S.A., lo habían estado previamente a nombre **TW** Generación S.A y **TW** S.A.

La Inspección distribuye los 60 establecimientos inscritos en tres grupos, en función de que sociedad solicitó la primera inscripción. En el grupo I incluye los establecimientos que fueron inscritos por **TW** S.A., que posteriormente, a medida que los cambios de titularidad comentados fueron notificados a las correspondientes oficinas gestoras, se inscribieron a nombre de **TW** Generación S.A y posteriormente al de **XZ**, S.A.

En el grupo II, se relacionan los establecimientos cuya primera inscripción se hizo a instancia de **TW** Generación S.A., solicitándose posteriormente el cambio de inscripción a favor de **XZ**, S.A.

Por último en el grupo III, los actuarios agrupan las instalaciones de producción de energía eléctrica cuya inscripción en el registro territorial fue solicitada por **XZ**, S.A.

La Inspección entiende que de acuerdo con la definición de "fabrica" establecida en el artículo 64bis de la Ley de Impuestos especiales en relación con los establecido en el artículo 21 de la ley 54/1997, de 27 de noviembre del Sector Eléctrico y de conformidad con lo dispuestos en el los artículos 40, 129 y 131 del Reglamento de Impuestos especiales, cada una de las instalaciones inscritas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica debía de estar inscrita en el registro territorial de Impuestos especiales para poder producir energía eléctrica en régimen suspensivo y así lo entendió también la propia sociedad y **TW** Generación S.A cuando solicitaron la inscripción de las instalaciones relacionadas en los grupos II y III, de modo que existe un CAE para cada una de las instalaciones inscritas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica, con sólo una excepción relativa a las instalaciones INSTALACION_1 (Grupo III).

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras relativas al Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica llevadas a cabo en el expediente ..., y en lo que respecta a los establecimientos inscritos a instancias de **TW** S.A. (Grupo I) la Inspección comprobó que existían instalaciones inscritas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica no diferenciadas en el registro de impuestos especiales a las que se otorgó un único CAE, entendiendo que éste debía corresponder a una única instalación, imputándolo a la más antigua o la de mayor capacidad de producción por ser esta la propuesta más favorable para la interesada.

Lo anterior determina según la Inspección que proceda la exigibilidad del impuesto especial en aquellos supuestos en los que aquel no se hubiera satisfecho vía repercusión a un usuario final (para evitar de esta forma situaciones de doble imposición).

Segundo.

Tras el oportuno trámite de alegaciones abierto con la notificación de la propuesta, en fecha 25 de noviembre de 2016 el órgano administrativo dictó sendos acuerdos de liquidación en los que minoraba las propuestas de liquidación en la parte correspondiente a la central de INSTALACION_1.

Tercero.

Según consta en el expediente, contra las resoluciones anteriores se interpusieron con fecha 1 de diciembre de 2016 dos recursos de reposición que fueron desestimados con fecha 19 de octubre de 2017.

Cuarto.

Disconforme con los acuerdos anteriores, la interesada interpuso, en fecha 3 de noviembre de 2017, las presentes reclamaciones económico-administrativas que fueron registradas con números R.G. 5845/2017 y 5846/2017, alegando, en síntesis, lo siguiente:

Que todas las instalaciones de producción de energía eléctrica se encuentran debidamente inscritas en el registro territorial de impuestos especiales y disponen del preceptivo CAE.

Que los acuerdos de liquidación vulneran la doctrina de los actos propios y los principios de confianza legítima y buena fe.

Que en todo caso se trataría de un mero incumplimiento formal no discutiéndose el destino de los productos gravados.

"Ad cautelam", alega la incorrecta determinación de la cuota del impuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si las resoluciones dictadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), citadas en el encabezamiento, se ajustan a derecho.

Cuarto.

Alega en primer lugar la interesada que todas las instalaciones de producción de energía eléctrica se encuentran debidamente inscritas en el Registro Territorial de Impuestos Especiales y disponen del preceptivo CAE, manifestando que no constituye irregularidad alguna que un solo CAE ampare la inscripción como fábrica de varios grupos de producción. Añade además que en el momento de cursar la inscripción en el citado registro se aportó toda la documentación que establecía la normativa reguladora de los impuestos especiales. Y de no haber sido así, la propia Administración Tributaria habría contravenido lo dispuesto en la normativa, emitiendo una tarjeta CAE sin disponer de toda la documentación.

A la gestión de los impuestos especiales y, en particular, del Impuesto Especial sobre la Electricidad se refiere el Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en adelante Reglamento de Impuestos Especiales) en sus artículos 40, 41 y 131 recogiendo la obligatoriedad de los fabricantes de inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el establecimiento y de obtener el correspondiente CAE.

Señala el artículo 40 bajo el epígrafe "Inscripción en el registro territorial", lo siguiente:

"1. Los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los operadores registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, aquellos detallistas, usuarios y consumidores finales que se determinan en este Reglamento y las empresas que realicen ventas a distancia, estarán obligados, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento. Cuando el establecimiento se extienda por el ámbito territorial de más de una oficina gestora, la inscripción deberá efectuarse en la oficina gestora en cuyo ámbito territorial esté ubicado el centro de gestión y control de dicho establecimiento.

(...)

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

(...)

7. Cualquier modificación ulterior en los datos consignados en la declaración inicial o que figuren en la documentación aportada deberá ser comunicada a la oficina gestora y, si se trata de un depósito fiscal, al centro gestor.

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

(...)"

Por su parte el artículo 41 del Reglamento, en relación con la obtención del código de actividad y establecimiento, señala:

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

En materia del Impuesto Especial sobre la Electricidad, el artículo 131 del Reglamento contiene las "normas específicas para la inscripción en el registro territorial", disponiendo cuanto sigue:

"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.

(...)

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

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

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

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

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

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

De acuerdo con el artículo 64.bis de la Ley de Impuestos Especiales (en su redacción vigente en el momento de los hechos):

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

(...)

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

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

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

Por su parte el artículo 21 apartado 4 de la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, (aplicable *ratione temporis*) señala lo siguiente:

"Se crea, en el Ministerio de Industria y Energía, un Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica en el cual habrán de estar inscritas todas aquellas instalaciones de producción de energía eléctrica que hayan sido autorizadas, las condiciones de dicha instalación y, en especial, la potencia de la instalación.

Las Comunidades Autónomas con competencias en la materia podrán crear y gestionar los correspondientes registros territoriales en los que deberán estar inscritas todas las instalaciones ubicadas en el ámbito territorial de aquéllas.

Reglamentariamente, previo informe de las Comunidades Autónomas, se establecerá su organización, así como el procedimiento de inscripción y comunicación de datos al Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica."

Asimismo, el artículo 9 del Real Decreto 2818/1998, de 23 de diciembre, (derogado por el RD 436/2004) mantiene la obligación de registro ya contenida en el Real Decreto 2366/1994 señalando:

"1. Para el adecuado seguimiento del régimen especial y específicamente para la gestión y el control de la percepción de las primas, tanto en lo relativo a potencia instalada como a la evolución de la energía eléctrica producida, la energía cedida a la red y la energía primaria utilizada, se constituye en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica a que se refiere el artículo 21.4 de la Ley del Sector Eléctrico, dependiendo de la Dirección General de la Energía del Ministerio de Industria y Energía, una sección bajo la denominación «Registro Administrativo de Instalaciones de Producción en Régimen Especial».

2. El procedimiento de inscripción en este Registro constará de una fase de inscripción previa y de una fase de inscripción definitiva."

La primera cuestión que se suscita es el alcance de la expresión "instalación de producción de energía eléctrica" en el sentido de si un establecimiento/fábrica de electricidad a efectos de los impuestos especiales puede incluir varias instalaciones de producción de energía eléctrica inscritas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica.

De la información obtenida por la Inspección resulta que en lo que respecta a los establecimientos inscritos a instancias de **TW S.A.** (Grupo I) se comprobó que existían instalaciones inscritas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica no diferenciadas en el registro de impuestos especiales a las que se otorgó un único CAE. La Inspección considera que cada una de las instalaciones inscritas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica tiene la consideración de fábrica a efectos de la normativa de impuestos especiales, debiendo estar inscritas en el registro de impuestos especiales de forma individualizada, e identificadas cada una de ellas con su correspondiente CAE.

Dicha exigencia tiene su base en el artículo 40 del Reglamento de Impuestos Especiales, anteriormente transcrito, que dispone que los titulares de fábricas (entre otros) estarán obligados, en relación con los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación, a inscribirse en el Registro Territorial de la Oficina Gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento. Esta obligación censal que establece el precepto es independiente de otras obligaciones censales o de permisos y autorizaciones que puedan establecer otras Administraciones. Así se deduce, en efecto, de lo dispuesto en el apartado 8 del citado artículo 40 al señalar que: "Sin perjuicio de las autorizaciones que corresponda otorgar a otros órganos administrativos, una vez efectuada la inscripción la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro (...)" y en el artículo 131 del Reglamento de Impuestos Especiales, cuyo apartado 3.c) alude a las: "autorizaciones que corresponda otorgar a los órganos competentes del Ministerio de Industria y Energía, Comunidad o Ciudad Autónoma o Ayuntamiento respectivo, en relación con el funcionamiento de las instalaciones o el desarrollo de las actividades en cuya virtud se produce la inscripción". A la vista de los preceptos citados resulta evidente que dicha obligación censal de inscripción es de aplicación obligatoria para todos los impuestos especiales y, por tanto, también para el impuesto sobre la electricidad, al que le resulta de plena aplicación los apartados 1 y 8 del artículo 40 del Reglamento de Impuestos Especiales en virtud de lo dispuesto en el artículo 131.4 de dicha norma.

De acuerdo con la definición de "fábrica" establecida en el artículo 64bis de la Ley de Impuestos especiales en relación con los establecido en el artículo 21 de la ley 54/1997, de 27 de noviembre del Sector Eléctrico y de conformidad con lo dispuestos en los artículos 40, 129 y 131 del Reglamento de Impuestos especiales, cada una de las instalaciones inscritas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica debía de estar inscrita en el registro territorial de Impuestos especiales.

Por todo lo anterior deben desestimarse las alegaciones de la reclamante.

Quinto.

Alega además que los acuerdos de liquidación vulneran la doctrina de los actos propios y los principios de confianza legítima y buena fe.

Se debe analizar si en el caso concreto resulta aplicable la denominada "doctrina de los actos propios" expresada en el conocido brocardo "venire contra factum proprium non valet", o, de forma más precisa el principio o derecho a la protección de la confianza legítima que debe regir en las actuaciones de la Administración y los obligados tributarios.

Este TEAC siguiendo el camino marcado por el Tribunal Supremo en jurisprudencia reiterada se ha referido a la citada doctrina de los actos propios en diversas resoluciones como las de 17 de noviembre de 2015, RG 05071/2012 ó de 15 de febrero de 2018, RG 4092/2015, cuando la Administración mediante sus actos y de forma suficientemente concluyente ha provocado en el obligado tributario una confianza legítima en que su actuación era correcta. Además, el principio de confianza legítima se reflejaba en el anterior artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP), así como en el vigente artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, LRGSP), que resulta aplicable al ámbito tributario en virtud del artículo 7.2 de la Ley General Tributaria, este último como principio general que la Administración deberá respetar en su actuación. Igualmente el principio de la confianza legítima ha sido reconocido en el ámbito comunitario por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Por ejemplo, la citada resolución de este TEAC, de 17 de noviembre de 2015, RG 05071/2012, expresa:

"Por otra parte, se presentan en este caso todos los elementos que permiten la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito tributario, recogida en múltiples ocasiones por los Tribunales. Esta requiere de dos condiciones simultáneas para su aplicación (por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, Rec. 3262/2012, y sentencia de 12 de noviembre de 2014, Rec. 1881/2012):

- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.

- Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concretas, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante.

En cuanto al principio de confianza legítima en el ámbito comunitario, son especialmente relevantes las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) de 16 de mayo de 1979 (caso 84/78); de 5 de mayo de 1981 (caso 112/80); y 21 de septiembre de 1983, (casos 205 a 215/82), cuya doctrina es reproducida por sentencia de 25 de febrero de 2010, del Tribunal Supremo, en cuyo fundamento séptimo se mencionan:

"Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencias, entre otras, de 16 de mayo 1979, As 84/78; 5 de mayo de 1981, As 112/80, 21 de septiembre de 1983, As. acumulados 205 a 215/82 y 12 de diciembre de 1985, As. 133/84), admite la vulneración de este principio cuando concurren los siguientes requisitos:

En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que pueda haber generado la confianza.

En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la línea de conducta adoptada anteriormente por la Administración comunitaria.

Y, en tercer lugar, es necesario que el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza legítima del interesado. Este último requisito concurre cuando la ponderación de los intereses existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada en que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente estable".

En definitiva, debe mediar un acto de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables".

La representación de la sociedad considera que los actos propios vulnerados son los derivados de los expedientes de inspección ...92, ...4 y ...72. Examinada la escasa documentación que obra en el expediente respecto de dichos procedimientos, no se aprecia que la Administración calificara como autorizados todas las instalaciones de producción de energía eléctrica registradas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica incluidas en una única autorización a efectos de impuestos especiales.

Por todo lo anterior, debe desestimarse esta alegación.

Sexto.

Finalmente, la reclamante alega que, en todo caso, se trataría de un mero incumplimiento formal, no discutiéndose el destino de los productos gravados, no procediendo por tanto la liquidación.

Respecto de esta cuestión considera adecuado este TEAC traer a colación las recientes sentencias del Tribunal Supremo, ambas de 23 de julio de 2020, en los recursos de casación números 6057/2017 y 3287/2018, en relación con la regularización practicada por parte de la Agencia Estatal de Administración tributaria del impuesto especial sobre la electricidad correspondiente a los kilovatios de electricidad producidos en instalaciones que no habían sido dadas de alta en el Registro Territorial de Impuestos Especiales de la Ofician Gestora, por las pérdidas y autoconsumos acaecidos en sus instalaciones, o por las pérdidas en la distribución, transcribiéndose a continuación aquellos párrafos más relevantes al objeto de resolver la cuestión suscitada en la presente reclamación:

"Todo esto nos lleva a responder ya a la cuestión con interés casacional, tras recordar que el artículo 7.5 LIIIE 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 2003/96/CE 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".

Del contenido de estas sentencias se aprecia que el Tribunal Supremo se distancia del criterio anteriormente mantenido en cuanto a que 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 ha señalado en sus sentencias de 17 de febrero de 2011 (casación 4977/2006, FJ 3º), 24 de febrero de 2011 (casación 3692/06, FJ 3º) y 14 de mayo de 2008 (casación 5123/02, FJ 6º), indicando esta última lo siguiente:

"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"

Este distinto criterio se debe a la singularidad del Impuesto sobre la electricidad respecto de los restantes impuestos especiales, como se aprecia en la propia sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de julio de 2020 (rec. casación nº 3287/2018), anteriormente citada, que dispone:

"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)".

De acuerdo con todo lo anterior, y exclusivamente en el ámbito del Impuesto Especial Sobre la Electricidad, este TEAC, siguiendo el criterio adoptado por el Tribunal Supremo en las recientes sentencias de 23 de julio de 2020, anteriormente mencionadas, considera que la falta de inscripción de las instalaciones en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, la ausencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), no determina, en todo caso, que la instalación no pueda beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, ni, por tanto, que las pérdidas queden sujetas necesariamente al Impuesto Especial de Electricidad, debiendo estimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.