

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087048

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1034/2022, de 19 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5601/2020

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Exenciones.

Carácter formal de la inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales. La sentencia de instancia estima procedente liquidar a la actora por la cantidad de biogás obtenido en los periodos no prescritos, no siendo aplicable la exención y los supuestos de no sujeción. En la línea de la jurisprudencia del Tribunal [Vid., SSTS de 23 de julio de 2020, recurso n.º 3287/2018 (NFJ078570) y recurso n.º 6057/2017 (NFJ078611), aunque referidas al Impuesto sobre la Electricidad] que sobre la base de la jurisprudencia del TJUE sobre la Directiva 2003/96/CE, declaramos que los supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia del CAE no debían comportar, en todo caso, que la instalación no pudiera 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 quedaran sujetas necesariamente al Impuesto Especial de Electricidad; de la misma manera hemos de concluir en el presente recurso que, tanto la ausencia de tal inscripción como del CAE no determina la pérdida de la exención del art 51.2.c) Ley II.EE si, como como es el caso, se cumplen los requisitos y finalidad que condujeron al legislador de la Unión a su establecimiento. En la STS de 23 de marzo de 2021, recurso n.º 6783/2019 (NFJ081540) nos pronunciamos sobre la exención de los productos energéticos que se utilizan para la producción de electricidad, examinando la legalidad de unas liquidaciones de Impuestos Especiales de Hidrocarburos de los ejercicios 2013 a 2017 e imposición de sanciones tributarias, llegando a la conclusión de que al biogás le resultaba aplicable lo dispuesto en el art. 14.1.a) de la Directiva 2003/96, que regula una exención de carácter obligatorio para los Estados miembros con relación a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, exención cuya aplicación puede eludirse por el legislador nacional sólo cuando existan motivos de política medioambiental debidamente justificados, entre los que no cabe incluir los que afecten a las energías renovables. La no previsión por parte del legislador español de la exención que ahora nos ocupa (la exención del art 51.2.c) Ley II.EE) durante los ejercicios 2013 a 2017 resultaba contraria a la Directiva 2003/96, al tratarse de una exención de previsión obligatoria, menos esfuerzos dialécticos habrá que desplegar para llegar también a la conclusión de que en los ejercicios económicos (ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012) en los que se encontraba prevista dicha exención, la misma no debía resultar condicionada a los expresados requisitos de inscripción en el Registro y de tenencia del CAE cuando, como aquí ocurre, se colma el principio de utilización efectiva, es decir, que los productos sometidos al impuesto se destinaron a la finalidad perseguida por la exención." La Sala resuelve que la falta de inscripción de la actividad de fabricación de un hidrocarburo en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y la carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE) con relación a una instalación determinada, no debe comportar, en todo caso, la pérdida automática de la exención del art. 51.1 Ley II.EE ni impedir, de igual forma, la apreciación de la no sujeción prevista en el art. 47.1.b) Ley II.EE, cuando los productos sujetos a gravamen, atendiendo a los usos a los que se destinen, entren en el ámbito de la exención o en el de la no sujeción, conforme se definen, receptivamente, por tales preceptos [Vid., STSJ de Galicia de 4 de junio de 2020, recurso n de 18 de mayo de 2020, recurso n.º 15359/2019 (NFJ087049) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II,.EE), arts. 47 y 51.

RD 1165/1995 (Rgto II.EE).

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

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.034/2022

Fecha de sentencia: 19/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5601/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/06/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5601/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1034/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 19 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5601/2020, interpuesto por FCC Aqualia, S.A. y Civis Global, S.L., Unión Temporal de Empresas, representada por el procurador de los Tribunales don Gonzalo Lousa Gayoso, bajo la dirección letrada de don Daniel José Gómez-Olano González, contra la sentencia dictada el 4 de junio de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ("TSJ de Galicia"), en el recurso núm. 15.359/2019.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia núm. 239/2020 de 4 de junio, que estimó parcialmente el recurso núm. 15.359/2019, interpuesto por la representación procesal de FCC Aqualia, S.A. y Civis Global, S.L., Unión Temporal de Empresas contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 7 de marzo de 2019, que desestima la reclamación económico-administrativa número 15-00428-2016, presentada contra la resolución de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Galicia de fecha 16 de noviembre de 2015, liquidación por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, ejercicios 2013-2014-2015, importe de 30.153,36 € .

Segundo.

- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Gonzalo Lousa Gayoso, en representación de FCC Aqualia, S.A. y Civis Global, S.L., Unión Temporal de Empresas, mediante escrito de 2 de septiembre de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 4 de junio de 2020.

El TSJ de Galicia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de septiembre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 15 de abril de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a la luz de lo dispuesto en los artículos 51.1, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y 40 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de esta Ley, la falta de inscripción de la actividad de fabricación de un hidrocarburo en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales comporta, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica ni beneficiarse de beneficios fiscales como es la exención prevista para la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a la producción de biogás para autoconsumo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 47.1.b) y 51.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, (BOE de 29 diciembre 1992) ["LIIEE"], y 40 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la citada Ley, (BOE de 28 de julio de 1995), ["RIIEE"]."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Gonzalo Lousa Gayoso, en representación de FCC Aqualia, S.A. y Civis Global, S.L., Unión Temporal de Empresas, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 1 de junio de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos

47.1.b) y 51.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales ("LIIEE"), "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre.

Apunta que la cuestión controvertida principal del recurso fue desestimada, y que consistía en determinar si la ausencia de inscripción en el Registro Territorial (art.º 40 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, "BOE" núm. 179, de 28 de julio) de la EDAR (Estación Depuradora de Aguas Residuales) que explota y que produce biogás, supone la imposibilidad de aplicar lo que considera beneficios fiscales y que explicita en la no sujeción y en la exención previstas en los artículos 47.1b) y 51.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, aplicables a los usos que hace del biogás (autoconsumo como combustible en las calderas para el calentamiento del digestor de fangos para la extracción del propio biogás y quemado en la antorcha de la instalación).

Aclara que destina el biogás producido a los siguientes usos:

- al autoconsumo como combustible en las calderas para el calentamiento del digestor de fangos para la extracción del propio biogás; y que

- el exceso es quemado en la antorcha de la instalación.

Entiende que a dichos usos o destinos le son de aplicación los beneficios fiscales de no sujeción y exención previstos en los artículos 47.1.b) y 51.1 de la Ley de Impuestos Especiales. Así, al autoconsumo para la extracción del propio biogás le sería de aplicación la no sujeción (art.º 47.1.b) de la Ley) y al quemado en la antorcha le sería de aplicación la exención (art.º 51.1 de la Ley).

Advierte que, tal y como puede comprobarse en el expediente, en ningún momento la inspección cuestionó el destino que le dio al biogás, sino todo lo contrario. De hecho, continúa, confirmó la aplicación de la no sujeción y exención a dichos usos. Señala que la inspección y la sentencia recurrida consideran que, al no estar inscrita en el registro su instalación (EDAR), la producción no se realizaba en régimen suspensivo ni la instalación podía definirse como fábrica, lo que suponía la imposibilidad de aplicar los beneficios de no sujeción y de exención previstos en la Ley.

Su pretensión es que se declare que la falta de inscripción de la actividad de fabricación de un hidrocarburo en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales no debe suponer la imposibilidad de aplicar los beneficios fiscales previstos en la Ley para los usos que se le da al biogás producido.

Concreta que, a pesar de que en el auto de admisión la cuestión a resolver se refiere explícitamente al beneficio fiscal de la exención (artículo 51.1 de la Ley de Impuestos Especiales), teniendo en cuenta que al referirse a beneficios fiscales también se estaba refiriendo a la no sujeción prevista en el artículo 47.1.b) de la Ley del Impuesto y, que dicho precepto se encuentra en el auto de admisión, entre las normas jurídicas que deben ser interpretadas, por lo que también pretende que se resuelva que la falta de inscripción en el Registro Territorial no impide la aplicación de la no sujeción prevista en el citado precepto y aplicable al biogás en las circunstancias del caso.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 13 de julio de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, apunta que, para responder a la cuestión enunciada se ha de tener en cuenta que el IEH, como todos los impuestos especiales de fabricación, es un impuesto indirecto sobre el consumo de los hidrocarburos, que grava en fase única, su fabricación o importación.

Señala que el art.46.1.a) LIIEE, incluye en el ámbito objetivo del IEH, al biogás, cuya extracción, que configura el hecho imponible del impuesto, se considera fabricación (art.4.18 LIIE). Considera que la inscripción en el Registro Territorial de la oficina gestora correspondiente, que impone el art. 40 RIIEE, no es un mero requisito formal en el caso de los IIEE, sino un requisito sustantivo, puesto que esta inscripción, que autoriza para ejercer la actividad, exige la previa comprobación del cumplimiento de todas las exigencias legales previstas para dicho ejercicio.

Por tanto, si no hay inscripción, en principio, no puede realizarse la actividad y, si se realiza, lo es de forma irregular.

A partir de la LIIEE (art. 4.17; 7 y 15.1) constata que los requisitos establecidos reglamentariamente, como la inscripción en el registro del art.40.1 RIIEE, son requisitos sustantivos. Entiende que, por tanto, la inscripción es el requisito material exigido para gozar de la exención sin que estemos ante una exigencia de carácter adjetivo, en el sentido de la sentencia del Tribunal Supremo 314/2018 de 27 de febrero.

En cuanto a la jurisprudencia que se invoca por la recurrente, matiza que se refiere al incumplimiento de requisitos formales. Entiende que, en este debate, sin embargo, la inscripción en el Registro Territorial de la oficina gestora de IIEE, exigida para poder fabricar productos sujetos al IEH, no es un requisito formal sino sustantivo.

En oposición a lo solicitado de contrario, estima que la sentencia recurrida es conforme a Derecho e insta a la Sala que fije como doctrina con interés casacional, la siguiente:

"A la luz de lo dispuesto en los arts. 47.1.b) y 51.1, LIIIEE; 40 RIIIEE y concordantes, la falta de inscripción de la actividad de fabricación de un hidrocarburo en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales COMPORTA, EN TODO CASO, que la instalación NO pueda tener la consideración de fábrica ni beneficiarse de beneficios fiscales que tales preceptos contemplan".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 15 de julio de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 4 de mayo de 2022, se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 28 de junio de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- La controversia jurídica.

La regularización que se encuentra en la base del presente recurso de casación deriva de la circunstancia de que, a juicio de la AEAT, la aquí recurrente, FCC Aqualia, S.A. y Civis Global, S.L., Unión Temporal de Empresas, produjo un hidrocarburo a través de la fermentación de materia orgánica en condiciones anaeróbicas (biogás), cuyo destino declarado era la producción de energía eléctrica, lo que supone un proceso de "fabricación" en el sentido de la LIIIEE sin haber solicitado la preceptiva autorización como fábrica de la Oficina Gestora de A Coruña.

Además, considera la Inspección que para la obtención de ese producto -que se incluye en el ámbito objetivo de los impuestos especiales- la recurrente debió solicitar la autorización e inscripción en el Registro Territorial de IIEE como fábrica de biogás y comenzar la actividad una vez obtenida dicha autorización y recibida la tarjeta conteniendo el CAE, por lo que, concluye, dicha producción no cumple los requisitos legales y reglamentarios.

Por tanto, la cuestión jurídica que se somete a nuestro enjuiciamiento se circunscribe a la determinación de si la carencia por parte de la entidad recurrente de un código de actividad y establecimiento (CAE) y la falta de inscripción en el Registro Territorial correspondiente, por no haber solicitado la autorización para desarrollar la concreta actividad de fabricación de hidrocarburos, debe comportar la imposibilidad de acogerse a los beneficios fiscales previstos en la LIIIEE para los usos que se da al biogás producido.

Segundo.

- La argumentación de la sentencia de instancia.

El TSJ de Galicia reconoce únicamente el derecho de la recurrente a la aplicación del tipo reducido a partir del año 2013, rechazando el resto de los motivos esgrimidos. En particular, la sentencia estima procedente liquidar a la actora por la cantidad de biogás obtenido en los periodos no prescritos, no siendo aplicable la exención y los supuestos de no sujeción por las razones que expone.

De un lado, la Sala de Galicia analiza la normativa reguladora de las exenciones previstas en el artículo 51 LIIIEE, refiriéndose después al alcance del incumplimiento de las condiciones que se establecen en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales ("RIIEE"), "BOE" núm. 179 de 28 de julio) a efectos de disfrutar de las correspondientes ventajas fiscales:

"[...] Entre las condiciones previstas en el RRIIEE hemos de destacar la solicitud de la preceptiva autorización de la oficina gestora del IIEE, y la inscripción en el registro territorial, de manera que la actora, en cuanto ha venido produciendo un hidrocarburo en los ejercicios comprobados, estaba obligada a recabar la autorización como fábrica, y a inscribirse como tal en el registro territorial.

Sobre este extremo, aun aceptando la inexistencia de autorización e inscripción en el Registro territorial que amparase legítimamente la actividad desarrollada en los ejercicios investigados, la entidad actora sostiene que el mero incumplimiento de los requisitos formales en el ámbito de los impuestos especiales no puede suponer la pérdida automática de las ventajas fiscales aplicables, si pese a ello se acredita que los productos grabados han sido destinados a los fines que dan derecho a su aplicación. Con cita de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018 (Recurso 914/2017), considera que la calificación del requisito de inscripción en el registro territorial, como un requisito material o sustancial, es totalmente contraria al cambio jurisprudencial del Tribunal Supremo basado en las sentencias del TJUE, y que dicha obligación no tiene encaje alguno como obligación tributaria material, y sí como obligación tributaria formal [...]"

Tras analizar la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluye que "[...] tal como se puede comprobar con la lectura de todas estas resoluciones judiciales, incluidas las sentencias dictadas por el TJUE, el requisito formal analizado en ellas -cuya ausencia determinó la no aplicación de un beneficio

fiscal-, no se trataba de la carencia de autorización para desarrollar la actividad de fabricación, como en este caso, de un hidrocarburo, o en definitiva, de la carencia de autorización para desarrollar la actividad de que se trate; autorización que esta Sala considera una exigencia material, más que un requisito meramente formal.

Las citadas sentencias lo que analizaban era el incumplimiento de otro tipo de exigencias, estas sí de carácter formal. En el ATS de 7 de octubre de 2019 era la exigencia de una memoria para obtener la devolución del Impuesto, y en la STS de 27 de febrero de 2018 era la aportación de la documentación acreditativa de la condición de consumidor final.

[...] Pero en supuestos como el presente, el Tribunal Supremo ya ha afirmado que la obtención de autorización para desarrollar una actividad constituye un requisito esencial. No nos encontramos ante un mero incumplimiento formal que obligue a aplicar la jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales, sino del incumplimiento de la obligación de obtener la autorización e inscripción de la fabricación y la utilización de un hidrocarburo en el Registro Territorial de IIEE, cuya ausencia coloca a la actividad en una situación de ilegalidad, y como tal, no puede ser acreedora de beneficios fiscales como es son las exenciones previstas en el artículo 51 de la LIIEE.

Así lo ha resuelto esta Sala en la sentencia de 6 de febrero de 2020 (Recurso 155550/2018), siendo de destacar igualmente las resoluciones del TEAC, y entre ellas, la que cita el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda (resolución del TEAC 6212/2015, de 29 de enero de 2019). Esta resolución se dictó en el ámbito de la tributación por el impuesto sobre la electricidad, pero su doctrina es perfectamente trasladable al ámbito de tributación de otros impuestos especiales como el impuesto especial sobre el carbón (resolución TEAC 5713/2015, de 15 de julio de 2019 y el impuesto sobre hidrocarburos (Resolución del TEAC 10064/2015, de 20 de febrero de 2019 [...])

Por otro lado, la sentencia rechaza el alegato de la actora relativo a que, conforme al destino o uso efectivo dado al biogás le eran de aplicación los supuestos de no sujeción establecidos en el artículo 47.1 a) y b) de la LIIEE, remitiéndose a estos efectos a su sentencia de 6 de febrero 2020 (recurso 15550/2018) a cuyo efecto, recuerda que "tanto la norma legal (artículo 47.1 de la LIIEE), como la norma reglamentaria (artículo 2 del Real Decreto 1165/1995), establecen que en los supuestos de autoconsumo, para que el impuesto especial de fabricación no se devengue, los productos tienen que destinarse a la realización de las operaciones propias del régimen suspensivo, no quedando sujeto al impuesto si se trata de la utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo. Y es la propia Ley la que en su artículo 15 establece que la fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realizará en fábricas, en régimen suspensivo, definiendo en el artículo 4.17 como "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.

De tal manera, y como razona la Administración demandada, la falta de la preceptiva autorización implica la fabricación de un hidrocarburo fuera de un establecimiento autorizado, fuera de fábrica, y por tanto fuera del régimen suspensivo, lo que impide la aplicación del artículo 47.1 a) y b) de la LIIEE."

Tercero.

- Remisión a nuestra sentencia 1020/2022, de 18 de julio de 2022, rca 2876/2020 .

Razones de seguridad jurídica y de unidad de doctrina determinan la necesidad de que reproduzcamos los fundamentos de derecho de nuestra sentencia 1020/2022, de 18 de julio de 2022, rca 2876/2020, en la que estimamos un recurso de casación de temática similar al que ahora nos ocupa y en la que casamos y anulamos una sentencia de la sala de Galicia a la que, precisamente, se remite en su fundamentación la que constituye el objeto del presente recurso.

Si bien en el rca 2876/2020 analizamos la procedencia de aplicar la exención del artículo 51.2 c) de la LIIEE (prevista para la fabricación e importación de productos que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas) y, ahora, la Unión Temporal de Empresas aquí recurrente pretende la obtención de otros beneficios fiscales (la no sujeción y exención, previstos en los artículos 47.1.b) y 51.1 de la LIIEE), el rechazo de la Administración tributaria a la aplicación de tales beneficios se fundamenta, en ambos recursos, en las mismas circunstancias, esto es, en la falta de inscripción de la actividad de fabricación de un hidrocarburo en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y en la carencia del CAE, por lo que, en ambos casos, también nuestra respuesta habrá de ser la misma.

Reproduciremos, a continuación, los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto de la sentencia 1020/2022, de 18 de julio de 2022, rca 2876/2020:

"TERCERO. - El principio de utilización de los productos conforme a la finalidad perseguida por la exención

No es controvertido que los productos (hidrocarburos) fueron destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal, no obstante, se trata de dilucidar si, en esas circunstancias, la falta de inscripción de la actividad de

su fabricación en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y la falta de un CAE -específico para la fabricación de hidrocarburos-, puede acarrear la pérdida automática de la exención prevista en el artículo 51.2 c) de la LIEE.

El discurso de la sentencia de instancia, que hace suyo el abogado del Estado en su escrito de oposición es considerar que, tanto la inscripción en el Registro como el CAE son elementos constitutivos o materiales para el disfrute de la exención.

Sin embargo, cabe constatar que, nuestra jurisprudencia, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha enfocado la cuestión desde la perspectiva del principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva.

En este sentido, cumple recordar que nuestra citada sentencia 314/2018 de 27 de febrero expone una serie de consideraciones -que la Sala de Galicia al analizar dicha sentencia califica de "incumplimiento exigencias formales"- a efectos de la aplicación de tipo reducido del impuesto.

Sin perjuicio de que allí alertásemos sobre el incumplimiento de las exigencias para el disfrute de un beneficio fiscal y la tributación al tipo ordinario en el impuesto especial sobre hidrocarburos, mantuvimos que tales exigencias, legales y reglamentarias, lejos de constituir meros requisitos adjetivos, son esenciales, siendo configuradas como una de las condiciones necesarias para disfrutar de una exención o, en su caso, de un tipo de gravamen bonificado en el citado impuesto.

Ahora bien, analizando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en aquella misma sentencia reconocíamos una posición más matizada, basada en la interpretación de la Directiva 2003/96/CE, normativa de la Unión que, precisamente, enmarca también el debate casacional que ahora nos ocupa y que persigue alcanzar unos niveles mínimos armonizados de imposición de los productos en función de su utilización como carburante o combustible, contribuyendo, así, al adecuado funcionamiento del mercado interior, al tiempo que evita posibles distorsiones de la competencia.

De esta manera, debemos evocar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la mencionada Directiva, en el sentido de que se asienta sobre el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva (apartados 32 y 33 de la sentencia de 2 de junio de 2016, C-418/14, Roz-Swit,; UE:C:2016:400).

La consideración del principio de proporcionalidad descubrió también que los requisitos formales establecidos por la normativa nacional no son, por sí mismos, contrarios al derecho de la Unión Europea, aunque si lo es que el incumplimiento de tales exigencias comporte la desaparición ineluctable del beneficio fiscal que, en definitiva, es lo que pretende la Administración en el presente caso.

En definitiva, en línea con lo que mantiene la entidad recurrente, eliminar un beneficio fiscal -en este caso una exención-, por el mero hecho de incumplimiento de requisitos tales como la inscripción en el registro y la tenencia del CAE, resulta desproporcionado cuando, como aquí ocurre se ha cumplido materialmente el destino al que legislador condiciona la aplicación de estas ventajas fiscales.

Y, como advertimos también en la sentencia de 2018, "[e]l criterio sentado por el TJUE en la sentencia Roz-Swit, dictada en 2016 no es nuevo y responde a un planteamiento de los jueces de Luxemburgo conforme al que no cabe "sustantivar" los requisitos formales", operación que, en definitiva, se descubre tras el análisis de la sentencia impugnada que, por lo demás, no ha tenido en cuenta la perspectiva que proporciona el principio de utilización efectiva, desconociéndolo, al no verificar que los productos sometidos al impuesto fueron destinados a la finalidad perseguida por la propia exención.

Evidentemente, no se pretende diluir o relativizar tales exigencias, sino que, entendemos, deben digerirse, a través de una interpretación de la normativa que las establece, conforme con el derecho de la Unión Europea.

Podrá, en su caso activarse la correspondiente potestad sancionadora en caso de que se constatará incumplimiento de dichos requisitos, pero lo que no procede, en modo alguno, a la vista de nuestra jurisprudencia y de la del Tribunal de justicia es eliminar, directamente, el beneficio fiscal como consecuencia del incumplimiento de dichos requisitos.

Cuarto.

- La consideración de la jurisprudencia

La conclusión expresada anteriormente se refuerza a tenor de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17 y de 27 de junio de 2018, Turbogás, C-90/17 señalando esta última que:

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

Ésta, es por lo demás, la perspectiva que hemos mantenido en nuestras sentencias 1114/2020, 23 de julio, rca. 6057/2017, ECLI:ES:TS:2020:2699; 1115/2020 de 23 de julio, rca 3287/2018, ECLI:ES:TS:2020:2712; y 1070/2021 de 21 de julio rca 4385/2019, ECLI:ES:TS:2021:3134.

En estos casos, la figura tributaria objeto de consideración casacional no era el Impuesto sobre Hidrocarburos sino el Impuesto especial sobre la Electricidad. Sin embargo, la regularización tributaria se basaba en que la inscripción tardía en el Registro Territorial de Impuestos Especiales determinó que la planta de cogeneración no tuviera la consideración de fábrica, considerando la Administración que el régimen suspensivo, previsto en la normativa reguladora del IEE, no resulta aplicable.

Existe, desde luego, cierta similitud entre los hechos que pergeñaron aquellos recursos y los que se encuentra en la base del presente recurso de casación hasta el punto de que, en la sentencia 1115/2020 de 23 de julio, rca 3287/2018, se puso de manifiesto que "...El eje sobre el que, fundamentalmente, gira la cuestión con interés casacional no es otro que el carácter -esencial o formal- de la inscripción en Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, los efectos de la carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE) en los periodos regularizados."

Pues bien, en aquellas sentencias rechazamos el carácter constitutivo tanto de la inscripción en el Registro como de la tenencia del CAE indicando que "[n]o 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."

El abogado del Estado considera que las sentencias de 23 de julio de 2020 se refieren, no al IEH, sino al Impuesto especial sobre la Electricidad y destacan, constantemente, las especialidades de éste por lo que, concluye, no resultar aquí aplicables.

Ciertamente, en aquellas sentencias enfatizamos la "singularidad del impuesto sobre la electricidad respecto de los restantes impuestos especiales" sin que hiciéramos extensivas sus consideraciones a otros impuestos especiales, dado que, evidentemente, lo que allí se enjuiciaba era el Impuesto especial sobre la Electricidad. Sin embargo, tales requisitos no dejan de ser los mismos y, además, la doctrina y consideraciones de aquellas sentencias, basadas, en definitiva, en el carácter desproporcionado de la reacción de privar al contribuyente de un régimen fiscal más favorable -en aquel caso, el régimen suspensivo- resultan plenamente exportables al presente recurso en el que, recordemos, la ausencia de tales requisitos ha determinado la privación de la exención del artículo 51.2c) LIEE.

Por lo demás, parece obviar el abogado del Estado que también en aquellas sentencias dejamos constancia de los preceptos que exigen la inscripción registral (art 40 y 113 RIEE), invocados también en su oposición al presente recurso de casación, advirtiendo en aquellas sentencias que "[n]o 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 [...]"

En conclusión, si en aquellas sentencias, interpretando los artículos 64 bis A.5.a) y 6.1 de la LIEE y el artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, declaramos que los supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia del CAE no debían comportar, en todo caso, que la instalación no pudiera 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 quedaran sujetas necesariamente al Impuesto Especial de Electricidad; de la misma manera hemos de concluir en el presente recurso que, tanto la ausencia de tal inscripción como del CAE no determina la pérdida de la exención del art 51.2c) si, como como es el caso, se cumplen los requisitos y finalidad que condujeron al legislador de la Unión a su establecimiento.

Por lo demás, un argumento adicional justifica un pronunciamiento estimatorio en favor de la aplicación de la exención.

En efecto, en la sentencia 420/2021, de 23 de marzo, rca 6783/2019, ECLI:ES:TS:2021:1132, nos pronunciamos sobre la exención de los productos energéticos que se utilizan para la producción de electricidad, examinando la legalidad de unas liquidaciones de Impuestos Especiales de Hidrocarburos de los ejercicios 2013 a 2017 e imposición de sanciones tributarias, llegando a la conclusión de que al biogás le resultaba aplicable lo dispuesto en el artículo 14.1. a) de la Directiva 2003/96, que regula una exención de carácter obligatorio para los Estados miembros con relación a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, exención cuya aplicación puede eludirse por el legislador nacional sólo cuando existan motivos de política medioambiental debidamente justificados, entre los que no cabe incluir los que afecten a las energías renovables.

Por tanto, si allí consideramos que la no previsión por parte del legislador español de la exención que ahora nos ocupa (la exención del art 51.2c) LIEE) durante los ejercicios 2013 a 2017 resultaba contraria a la Directiva 2003/96, al tratarse de una exención de previsión obligatoria, menos esfuerzos dialécticos habrá que desplegar para llegar también a la conclusión de que en los ejercicios económicos (ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012) en los que se encontraba prevista dicha exención, la misma no debía resultar condicionada a los expresados requisitos de inscripción en el Registro y de tenencia del CAE cuando, como aquí ocurre, se colma el principio de utilización efectiva, es decir, que los productos sometidos al impuesto se destinaron a la finalidad perseguida por la exención."

Cuarto.

- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, debemos proclamar que, en las circunstancias de este caso, la falta de inscripción de la actividad de fabricación de un hidrocarburo en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y la carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE) con relación a una instalación determinada, no debe comportar, en todo caso, la pérdida automática de la exención del artículo 51.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales ni impedir, de igual forma, la apreciación de la no sujeción prevista en el artículo 47.1.b) de dicha Ley, cuando los productos sujetos a gravamen, atendiendo a los usos a los que se destinen, entren en el ámbito de la exención o en el de la no sujeción, conforme se definen, receptivamente, por tales preceptos.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la expresada doctrina y con estimación del recurso contencioso-administrativo núm. 15.359/2019, interpuesto por la representación procesal de FCC Aqualia, S.A. y Civis Global, S.L., Unión Temporal de Empresas, anulamos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 7 de marzo de 2019, así como la liquidación de la que trae causa en concepto de Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, ejercicios 2013-2014-2015, reconociendo el derecho de la recurrente a la aplicación, por un lado, de la exención del artículo 51.1 de la LIEE y, por otro lado, de la no sujeción prevista en el artículo 47.1.b) de dicha Ley.

Quinto.

- Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de 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

1.- Declarar que la doctrina del presente recurso es la expresada al Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación 5601/2020, interpuesto por la representación procesal de FCC Aqualia, S.A. y Civis Global, S.L., Unión Temporal de Empresas contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia núm. 239/2020 de 4 de junio, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 15.359/2019), interpuesto por la representación procesal de FCC Aqualia, S.A. y Civis Global, S.L., Unión Temporal de Empresas, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 7 de marzo de 2019, que anulamos así como la liquidación de la que trae causa en concepto de Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, ejercicios 2013-2014-2015, reconociendo el derecho de la recurrente a la aplicación, por un lado, de la exención del artículo 51.1 de la LIEE y, por otro lado, de la no sujeción prevista en el artículo 47.1.b) de dicha Ley.

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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.