

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088985

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de febrero de 2023

Sala 2.^a

R.G. 7522/2022

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre la Electricidad. Concepto de productores de energía eléctrica. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión de fondo planteada no es otra que determinar si el concepto «productor de energía eléctrica» al que se refiere el hecho imponible regulado en el art. 92.1 b) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.) debe ser definido de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 24/2013 (Sector Eléctrico). Se trata en definitiva de decidir si solamente aquellos que tengan la condición de «productores de energía eléctrica» de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 24/2013 (Sector Eléctrico) pueden realizar el hecho imponible contemplado en el art. 92.1 b) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.) o si por el contrario la norma también sujeta a tributación el autoconsumo realizado por cualquiera que produzca energía eléctrica.

El Impuesto sobre la Electricidad, se configura en la actualidad como un tributo de carácter indirecto que grava en fase única por un lado, el suministro de energía eléctrica para consumo y por otro, el autoconsumo de electricidad por parte de quienes producen aquella. Se ajusta así la norma nacional a lo dispuesto en la Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), dejando de ser considerado el Impuesto sobre la Electricidad como un impuesto de fabricación.

Hace referencia la norma al concepto «productor de energía eléctrica» sin aportar, sin embargo una definición del mismo. Esta circunstancia nos lleva a acudir a los criterios de interpretación de normas tributarias contenidos en la Ley 58/2003 (LGT). Teniendo en cuenta lo anterior el término «productor de energía eléctrica» al que hace referencia el art. 92.1 b) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.) ha de interpretarse en sentido usual, comprendiendo a cualquier sujeto que produzca energía eléctrica para su autoconsumo sin necesidad de que su actividad principal sea la de producción para suministro a terceros.

En definitiva, en el caso que nos ocupa el hecho imponible contemplado en el art. 92.1 b) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.) será de aplicación a todos aquellos que produzcan energía eléctrica destinada al autoconsumo, en particular a quienes teniendo una actividad principal distinta del suministro de energía eléctrica produzcan energía que será consumida por ellos.

Dicho de otro modo, a expresión «productores de energía eléctrica» contenida en el art. 92.1 b) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), debe interpretarse con arreglo a lo establecido en el art. 12.2 de la Ley 58/2003 (LGT), en un sentido usual y comprensivo de cualquier persona que produzca energía eléctrica, sin que le sea extensible la remisión del art. 92.2 de la misma Ley 38/1992 (Ley II.EE.), puesto que tal remisión únicamente cobra sentido en relación con el hecho imponible «suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere electricidad para su propio consumo». **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), arts. 92, 93 y 96.

Ley 24/2013 (Sector Eléctrico), arts. 1 y 6.

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 242.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 50.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Se ha visto el presente recurso interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en fecha 28 de abril de 2022, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número 28/20330/2019 interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el concepto de Impuesto sobre la Electricidad, ejercicios 2015 a 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Consta en todo lo actuado que en fecha 23 de septiembre de 2019, la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, incoó a la entidad A, S.A., acta de disconformidad A02-...4, por el concepto Impuesto sobre la Electricidad, ejercicios 2015 a 2017.

Según se deriva del expediente, la entidad A, S.A. se dedica al transporte ferroviario y posee diversas locomotoras diésel-eléctricas. Dichas locomotoras funcionan con gasóleo y disponen de un motor complejo en el que la energía mecánica alimenta un generador que a su vez produce energía eléctrica transmitiendo movimiento a las ruedas.

El uso de este tipo de locomotoras diésel-eléctricas, supone, a juicio de la Inspección, la realización de la actividad de fabricación de electricidad, pues, en esencia, se están utilizando uno o varios grupos electrógenos con potencia nominal superior a 100 Kw, para producir aquella.

Además dicha electricidad es consumida por la propia entidad productora por lo que dicho consumo quedaría sujeto a gravamen de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 92.1.b) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, que somete a tributación el consumo de electricidad por quienes la producen (autoconsumo).

Segundo.

Disconforme con la citada propuesta la interesada formuló alegaciones señalando, básicamente, que no procedía la exigencia del Impuesto sobre la Electricidad puesto que la entidad no ostentaba ni la condición de productor de energía eléctrica ni de consumidor final de la misma.

Tercero.

En fecha 23 de octubre de 2019, la Administración dictó acuerdo de liquidación desestimando las alegaciones formuladas frente a la propuesta y confirmando lo señalado en el acta por considerar que el uso de la locomotoras diésel-eléctricas suponía la realización del hecho imponible contemplado en el artículo 92.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales.

Cuarto.

Nuevamente disconforme la entidad interpuso en fecha 25 de octubre de 2019 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que fue registrada con número 28/20330/2019.

Realizada la puesta de manifiesto del expediente, la entidad formuló alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

- La Orden de Carga en Plan debió identificar los meses concretos a los que se refería la comprobación al ser el Impuesto sobre la Electricidad un impuesto de liquidación mensual. Al no haberse identificado los mismos tanto la Orden de Carga como la Comunicación de inicio deben considerarse nulas de pleno derecho.
- La entidad no puede ser considerada productor de energía eléctrica ni tampoco consumidor final puesto que no adquiere electricidad.
- El Impuesto sobre la Electricidad no está configurado para gravar este tipo de locomotoras.
- Las locomotoras no son generadoras de energía eléctrica.
- El concepto de "productor de energía eléctrica" contenido en la Ley del Sector Eléctrico no es de aplicación a la interesada lo que impide la exigencia del Impuesto.
- En su caso, la producción de energía eléctrica estaría exenta del Impuesto sobre la Electricidad.
- El gravamen de la electricidad producida daría lugar a una situación de doble imposición en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Quinto.

En fecha 28 de abril de 2022, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid dictó resolución estimando las pretensiones de la interesada.

Señalaba el Tribunal Regional en su resolución lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Pues bien, la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, en su artículo 6.1.a) define a los productores de energía eléctrica "(...) que son aquellas personas físicas o jurídicas que tienen la función de generar

energía eléctrica, así como las de construir, operar y mantener las instalaciones de producción.", funciones ajenas a las que tiene por objeto la entidad.

La reclamante a efectos de ratificar el hecho de no tener la consideración de productor de energía eléctrica, aporta dos Informes de la Comunidad de Madrid (Consejería de Economía, Empleo y Competitividad -Dirección General de Industria, Energía y Minas) a través de los cuales se comunica que la actividad de la empresa propietaria de las locomotoras diésel-eléctricas no se considera suministro de energía eléctrica con arreglo a la Ley del Sector Eléctrico, por lo que dichas locomotoras no deben inscribirse en el registro administrativo de instalaciones contemplado en el artículo 21.2 de dicha Ley. Asimismo se indica que las locomotoras diésel-eléctricas no producen electricidad a partir de fuentes de energía renovables, por lo que tampoco deben inscribirse en el correspondiente registro administrativo a que se refiere el R.D. 413/2014, de 6 de junio, relativo a las fuentes de energía renovable, cogeneración y residuos y, por último se señala también, que la empresa propietaria tampoco debe inscribirse en el registro administrativo de autoconsumo, tanto por no resultar aplicable la Ley del Sector Eléctrico, como porque las locomotoras diésel-eléctricas son instalaciones aisladas sin capacidad alguna de conectarse con la red eléctrica ni directa ni indirectamente.

Pues bien, vistos los preceptos anteriores, el expediente remitido a este Tribunal y las alegaciones planteadas por la reclamante, podemos concluir que la entidad reclamante no tiene la condición de productor de energía eléctrica, definido como tal en la normativa del sector eléctrico, al no venir definida expresamente dicha figura en la Ley de Impuestos Especiales, en vigor desde el 01/01/2015, remitiéndose a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico, conforme a lo dispuesto en el artículo 92.2 de la Ley de Impuestos Especiales, no habiéndose realizado en consecuencia, el hecho imponible descrito en el artículo 92.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales.

Como consecuencia de lo anterior, debe considerarse que el acuerdo de liquidación no es conforme a Derecho, procediendo su anulación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado."

Sexto.

Disconforme con esta resolución la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 11 de julio de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio que fue registrado con número 00/07522/2022.

Considera la Directora del Departamento que la resolución dictada por el Tribunal Regional es errónea sobre la base de los siguientes argumentos:

- La actividad de autoproducción de electricidad para consumo propio no es objeto de regulación por la Ley del Sector Eléctrico, por lo que la remisión que la Ley de Impuestos Especiales realiza a la citada norma no puede entenderse aplicable a estos supuestos de autoconsumo.
- La Ley del Sector Eléctrico no puede aplicarse a actividades no comprendidas en la misma. La definición de "productores" contenida en aquella solamente puede utilizarse en relación con quienes generan electricidad con la finalidad de suministrarla al mercado eléctrico.
- La noción de "productores de energía eléctrica" que se contiene en el artículo 92.1.b) de la Ley 38/1992, debe interpretarse con arreglo a lo establecido en el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria, en un sentido usual, comprendiendo a cualquier persona que produzca energía eléctrica.

Teniendo en cuenta lo anterior, solicita la Directora que se unifique criterio en los siguientes términos:

"La expresión "productores de energía eléctrica" contenida en el artículo 92.1.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, debe interpretarse con arreglo a lo establecido en el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria, en un sentido usual y comprensivo de cualquier persona que produzca energía eléctrica, sin que le sea extensible la remisión del artículo 92.2 de la misma Ley, puesto que tal remisión únicamente cobra sentido en relación con el hecho imponible "suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere electricidad para su propio consumo", y no en relación con el hecho imponible "consumo" de la electricidad auto producida, al que se refiere el mencionado artículo 92.1.b) de la Ley 38/1992."

Séptimo.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesada en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la

unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, la misma presentó escrito formulando las siguientes alegaciones:

- El recurso debe inadmitirse puesto que la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT no ha justificado el pretendido carácter gravemente dañoso y erróneo del criterio sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.
- El recurso debe inadmitirse por extemporáneo.
- No es posible una nueva revisión de las pruebas tenidas en cuenta por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, vía recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.
- El concepto de "productor de energía eléctrica" contenido en la Ley 24/2013, del Sector Eléctrico, es de aplicación al hecho imponible contemplado en el artículo 92.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales.
- La entidad no realiza actividad de autoconsumo de energía eléctrica.
- Subsidiariamente, y para el caso de que se considere que existe producción de energía eléctrica, la misma estaría exenta del impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 94.7 de la Ley de Impuestos Especiales.
- Las operaciones realizadas por la interesada no tienen la consideración de fabricación por aplicación de lo dispuesto en el artículo 15.3 de la Ley de Impuestos Especiales.
- La exigencia del Impuesto sobre la Electricidad generaría un supuesto de doble imposición en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

Con carácter previo a la resolución de las cuestiones planteadas por la recurrente es necesario analizar si el presente recurso de alzada para la unificación de criterio ha sido interpuesto dentro del plazo establecido para ello en la normativa aplicable.

Señala a estos efectos el artículo 242.2 de la Ley General Tributaria, lo siguiente:

"El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso."

Por su parte, el artículo 50 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante RGRVA), dispone en relación con la notificación de las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativo lo que sigue:

"1. Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados.

Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina según lo previsto en los artículos 241, 242, 243 y en los apartados 5 y 6 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Asimismo, es relevante a estos efectos lo señalado por el Tribunal Supremo en sus recientes sentencias de 17 de junio de 2021 (rec. cas 6123/2019) y 21 de junio de 2021 (rec. cas. 6194/2019), en las que al interpretar el contenido del artículo 50 del RGRVA señala lo siguiente:

"SÉPTIMO. *Doctrina jurisprudencial que se establece al efecto*

A la vista de cuanto se ha dicho, cabe establecer como doctrina jurisprudencial, en este recurso de casación, la siguiente:

1) A los efectos de establecer el dies a quo para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.

2) El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, es conforme con la Constitución y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que en el precepto se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella".

De los datos que obran en el expediente resulta que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional aquí impugnada, de fecha 28 de abril de 2022 y dictada en la reclamación económico-administrativa 28/20330/2019, fue notificada a la Oficina de Relación con los Tribunales de la AEAT, en fecha 05 de mayo de 2022.

Por su parte, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio fue interpuesto por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT el día 1 de julio de 2022.

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo expresado anteriormente, el plazo para la interposición del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es de tres meses, resulta que el mismo ha sido interpuesto en plazo, por lo que procede desestimar la pretensión de inadmisión de quien en su día fue interesada en la resolución dictada por el Tribunal Regional al no poder apreciarse la extemporaneidad alegada.

Tercero.

Asimismo, quien ostentó en su día la condición de reclamante ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, manifiesta en sus alegaciones que el recurso debe ser inadmitido dado que, a su juicio, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT no justifica los motivos por los que la resolución impugnada se reputa gravemente dañosa y errónea.

Al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se refiere el artículo 242 de la Ley General Tributaria señalando lo siguiente:

"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico- Administrativos del Estado o de los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.

Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía".

De lo expresado se deriva que el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es excepcional y sólo puede fundarse en alguno de los motivos siguientes:

- que se estimen gravemente dañosas y erróneas las resoluciones impugnadas.
- que no se adecúen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.
- que apliquen criterios distintos a los empleados por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales.

Al respecto, es doctrina establecida por este Tribunal, entre otras en sus resoluciones 00/06694/2001, de 5 de junio de 2003, y 00/00345/2002, de 28 de julio de 2004, que: "este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estima que es errónea, es decir, que infringe la Ley, y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley (...)".

Asimismo, este Tribunal en resolución 00/06131/2008, de 24 de septiembre de 2008, abunda en este criterio, manifestando:

"De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, "pero no en cualquier circunstancia", conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aun pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS".

En el presente supuesto el Tribunal Regional ha considerado que el concepto de "productor de energía eléctrica" contemplado en la Ley del Sector Eléctrico es de aplicación al hecho imponible contemplado en el artículo 92.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales lo que impide la exigencia del Impuesto sobre la Electricidad en los supuestos de autoconsumo de energía eléctrica por quienes no generan energía eléctrica para ser vendida a terceros.

Por su parte, la Directora recurrente, sostiene que el Tribunal Regional yerra en sus conclusiones ya que, a su juicio, lo dispuesto en la Ley del Sector Eléctrico en relación con tal concepto no resulta de aplicación a los denominados "autoprodutores de energía eléctrica" puesto que aquella regula exclusivamente el suministro de energía eléctrica sin hacer referencia alguna a los supuestos de producción de electricidad por quienes no suministran aquella sino que solamente la autoconsumen.

De acuerdo con lo antedicho, este Tribunal Económico-Administrativo considera, contrariamente a lo que pretende quien ostentó la condición de interesado ante el Tribunal Regional, que el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio debe ser admitido a trámite. Y es que, ciertamente, en el presente caso lo que está en juego es que pueda consolidarse un criterio equivocado de evidente trascendencia que impida la exigencia del Impuesto Especial sobre la Electricidad en el caso de realización del hecho imponible contemplado en la letra b) del apartado 1 del artículo 92 de la Ley de Impuestos Especiales, esto es, cuando se produzca el consumo por los productores de energía eléctrica de la electricidad generada por ellos mismos.

Cuarto.

Sentado lo anterior, procede entrar a valorar la cuestión de fondo planteada que no es otra que determinar si el concepto "productor de energía eléctrica" al que se refiere el hecho imponible regulado en el artículo 92.1.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante Ley de Impuestos Especiales) debe ser definido de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (en adelante Ley del Sector Eléctrico).

Se trata en definitiva de decidir si solamente aquellos que tengan la condición de "productores de energía eléctrica" de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Sector Eléctrico pueden realizar el hecho imponible contemplado en el artículo 92.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales o si por el contrario la norma también sujeta a tributación el autoconsumo realizado por cualquiera que produzca energía eléctrica.

Como ya se ha indicado, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en la resolución impugnada sostiene que la remisión realizada por el artículo 92.2 de la Ley de Impuestos Especiales a la Ley del Sector Eléctrico implica que solamente puedan realizar el hecho imponible "autoconsumo" quienes tengan la condición de "productores de energía" de acuerdo con lo previsto en la citada norma, es decir aquellos que produzcan energía eléctrica para su suministro a terceros. Esto implica que cuando una entidad produzca energía eléctrica para su autoconsumo y su actividad principal no sea la de fabricación de energía eléctrica (en el presente supuesto se trataba de una entidad dedicada al transporte por ferrocarril que genera electricidad que es empleada para dar movimiento a sus locomotoras diésel-eléctricas), no puede entenderse realizado el hecho imponible contemplado en el artículo 92.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales.

Frente a ello la Directora recurrente manifiesta que la definición de "productores de energía eléctrica" contenida en la Ley 24/2013, del Sector Eléctrico, se debe aplicar exclusivamente a quienes generan electricidad para suministrarla al mercado eléctrico, no siendo de aplicación a quienes producen electricidad exclusivamente para su propio consumo.

Entiende así el Centro Directivo que la Ley del Sector Eléctrico solamente es aplicable a aquellos sujetos que produzcan energía eléctrica para suministrarla a terceros puesto que aquella no contiene mención alguna a los sujetos que producen electricidad exclusivamente para su consumo.

Solicita en este sentido que la expresión "productores de energía eléctrica" contenida en el artículo 92.1.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, se interprete con arreglo a lo establecido en el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria, en un sentido usual y comprensivo de cualquier persona que produzca energía eléctrica, sin que le sea extensible la remisión que el artículo 92.2 de la misma Ley hace a la normativa del sector eléctrico estatal.

Quinto.

El Impuesto sobre la Electricidad, se configura en la actualidad, tras la reforma operada en la Ley de Impuestos Especiales por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, como un tributo de carácter indirecto que grava en fase única por un lado, el suministro de energía eléctrica para consumo y por otro, el autoconsumo de electricidad por parte de quienes producen aquella.

Se ajusta así la norma nacional a lo dispuesto en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, dejando de ser considerado el Impuesto sobre la Electricidad como un impuesto de fabricación.

Se añade a estos efectos al Título III de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, un nuevo Capítulo II dedicado al Impuesto sobre la Electricidad, cuyo artículo 92 define su hecho imponible en los siguientes términos: (el subrayado es de este Tribunal):

"1. Está sujeto al impuesto:

a) El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad.

A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos.

b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.

2. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal."

Por su parte, el artículo 93 de la misma norma recoge los supuestos de no sujeción señalando lo siguiente:

"No estará sujeto al impuesto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW) de la energía eléctrica producida por ellos mismos."

Asimismo, el artículo 96, hace referencia a los contribuyentes del impuesto indicando lo que sigue:

"1. Son contribuyentes del impuesto:

a) En el supuesto previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 92, aquellos que, debidamente habilitados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, realicen suministros de energía eléctrica al consumidor, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 de este artículo.

b) En el supuesto previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, aquellos que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos."

Como se observa, sujeta la norma a tributación el autoconsumo de energía eléctrica, esto es el consumo de electricidad por quienes producen la misma, siendo contribuyentes del impuesto aquellos que realicen tal consumo. Dicha tributación no se producirá, sin embargo, cuando la producción de energía eléctrica para el consumo propio se realice mediante generadores cuya potencia total no supere los 100 kW.

Sentado lo anterior procede centrar la atención en la redacción empleada por la norma para la configuración del hecho imponible "autoconsumo" puesto la misma señala que estará sujeto al impuesto "el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos".

Hace referencia la norma al concepto "productor de energía eléctrica" sin aportar, sin embargo una definición del mismo. Esta circunstancia nos lleva a acudir a los criterios de interpretación de normas tributarias contenidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyo artículo 12 establece:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

(...)"

Contiene la Ley General Tributaria el criterio el criterio general de interpretación en el ámbito tributario que será de aplicación cuando no defina la norma los conceptos a los que hace referencia, dicho criterio impone que los términos empleados en las normas tributarias se interpreten conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda.

No obstante, en el caso que nos ocupa se ha de tener presente que el propio artículo 92 de la Ley de Impuestos Especiales realiza en su apartado segundo una remisión a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico en los siguientes términos:

"Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal."

La normativa del sector eléctrico estatal se contiene principalmente en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, cuyo artículo 6, bajo el epígrafe "sujetos", establece lo siguiente:

"1. Las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica a que se refiere el artículo 1.2 serán desarrolladas por los siguientes sujetos:

a) Los productores de energía eléctrica, que son aquellas personas físicas o jurídicas que tienen la función de generar energía eléctrica, así como las de construir, operar y mantener las instalaciones de producción.

(...)"

Por su parte el artículo 1 de la citada norma regula el objeto de la misma en los siguientes términos (el subrayado es de este Tribunal):

"La presente ley tiene por objeto establecer la regulación del sector eléctrico con la finalidad de garantizar el suministro de energía eléctrica, y de adecuarlo a las necesidades de los consumidores en términos de seguridad, calidad, eficiencia, objetividad, transparencia y al mínimo coste

Son actividades destinadas al suministro de energía eléctrica: generación, transporte, distribución, servicios de recarga energética, comercialización e intercambios intracomunitarios e internacionales, así como la gestión económica y técnica del sistema eléctrico."

Define la norma a los productores (al igual que al resto de sujetos contemplados en la misma) por referencia a las funciones que realizan dentro de la actividad de suministro de energía eléctrica, actividad que constituye el objeto la Ley del Sector Eléctrico.

Siendo este el contenido de la norma cabría plantearse si la remisión realizada por la Ley de Impuestos Especiales abarca a todas las actividades gravadas por la norma impositiva o si por el contrario, como sostiene la interesada, solo ha de entenderse referida a aquellos hechos imponibles relacionados con el suministro de energía eléctrica.

Resulta interesante para la resolución de esta cuestión analizar el contenido de la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, cuyo contenido incorpora la Ley de Impuestos Especiales tras la reforma operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Señala a este respecto el artículo 21 de la citada Directiva, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"5.(...) la electricidad y el gas natural serán objeto de imposición y se convertirán en impondibles en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor. Cuando el suministro para el consumo tenga lugar en un Estado miembro en el que no esté establecido el distribuidor o redistribuidor, el impuesto del Estado miembro de suministro se impondrá a una empresa que esté registrada en el Estado miembro de suministro. En cualquier caso, los impuestos se percibirán y recaudarán con arreglo a los procedimientos establecidos en cada Estado miembro.

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

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

(...)

6. Los Estados miembros no estarán obligados a tratar como «obtención de productos energéticos»:

a) las actividades durante las cuales se obtengan de modo accidental pequeñas cantidades de productos energéticos;

b) las actividades en las que el usuario de un producto energético haga posible su reutilización en su propia empresa, siempre que el impuesto ya pagado por dicho producto no sea inferior al impuesto que se devengaría si el producto energético reutilizado fuese de nuevo objeto de imposición;

c) una actividad consistente en mezclar, fuera de un establecimiento de producción o de un depósito fiscal, determinados productos energéticos con otros productos energéticos u otros materiales, siempre que:

i) el impuesto de los componentes se haya pagado previamente, y

i) el importe pagado no sea inferior al importe del impuesto con que podría gravarse la mezcla de que se trate.

La condición mencionada en el inciso i) no se aplicará cuando la mezcla esté exenta de impuestos para un uso específico."

Como se observa, la Directiva 2003/96/CE somete a tributación el suministro de electricidad y gas natural realizado por quienes tienen la condición de distribuidor o redistribuidor, señalando que una entidad que produzca electricidad para su propio uso será considerada como distribuidor.

Otorga en consecuencia la Directiva el carácter de distribuidores a quienes produzcan electricidad para su autoconsumo, lo que determina que la voluntad del legislador de la Unión es someter a tributación la energía generada para consumo propio.

Es relevante a estos efectos lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) en su sentencia Turbogás de 27 de junio de 2018, asunto C-90/17, en la que se plantea, en esencia, si el precitado artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96, debe interpretarse en el sentido de que debe considerarse que toda entidad que produce electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de la actividad económica que ejerza con carácter principal, ostenta el carácter de distribuidor y debe quedar sujeto al Impuesto sobre la Electricidad.

Resuelve el TJUE la cuestión planteada del siguiente modo (el subrayado es de este Tribunal):

"31. Por lo que respecta al sistema de la Directiva 2003/96, su artículo 21, apartado 5, párrafo primero, prevé que el suministro de electricidad por el distribuidor constituye el hecho imponible del impuesto de que se trata.

32. Pues bien, en la situación en la que una entidad produce electricidad para su propio uso, esa electricidad no es objeto de distribución. Por ello, a falta de disposiciones específicas que sujeten a dicho impuesto esa electricidad, esta está exenta del régimen tributario armonizado establecido por la Directiva 2003/96.

33. Al enunciar que procede considerar que una entidad que produce electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de cuál sea la actividad económica que ejerce con carácter principal, es un

distribuidor, el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la citada Directiva tiene precisamente por objeto colmar esa laguna.

34. Esa interpretación se ve confirmada por las finalidades perseguidas por la Directiva 2003/96. A este respecto, procede recordar que la citada Directiva, al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, pretende, tal como se desprende de sus considerandos 2 a 5 y 24, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencias de 7 de septiembre de 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, apartado 26, y de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, apartado 29 y jurisprudencia citada).

35. A este efecto, por lo que atañe a la producción de electricidad, tal como se desprende, en particular, de la página 5 de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), el legislador de la Unión optó por obligar a los Estados miembros, de conformidad con el artículo 1 de la Directiva 2003/96, a que gravasen la electricidad producida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad (sentencia de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, apartado 30).

36. Como excepción a ese principio de la tributación en aval de la electricidad, el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, segunda frase, de esa Directiva otorga a los Estados miembros la facultad de eximir la electricidad producida por los pequeños productores y consumida para su propio uso, siempre que graven los productos energéticos utilizados para producir dicha electricidad.

37. No obstante, habida cuenta de los objetivos perseguidos por la Directiva 2003/96, esa disposición relativa a los pequeños productores se refiere únicamente a las modalidades según las cuales la electricidad está sujeta al régimen de tributación armonizada, con el fin de evitar, en particular, como señaló el Abogado General en el punto 21 de sus conclusiones, los gastos administrativos correspondientes a la tributación en esa circunstancia particular, sin que no obstante tenga incidencia en el estatuto de distribuidor concedido en virtud del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, primera frase, de esa Directiva.

38. De ello se desprende que debe considerarse que toda entidad, en particular la del litigio principal, que produce electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de cuál sea la actividad económica que ejerce con carácter principal, es un «distribuidor», en el sentido del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de esa Directiva.

(...)."

Sostiene el TJUE que una entidad que produce energía eléctrica para su propio uso, con independencia de cuál sea la actividad económica que ejerce con carácter principal, debe ser considerado "distribuidor" quedando gravada la electricidad producida por aquel.

Siendo esto así, se ha de considerar que el hecho imponible contemplado en el artículo 92.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales tiene como finalidad gravar, tal y como señala la Directiva cuya trasposición determina el texto de la norma estatal, la producción de energía eléctrica destinada al autoconsumo y ello a pesar de que dicha producción no se realice por quienes son sujetos partícipes de la actividad de suministro de energía eléctrica.

Lo anterior nos lleva a concluir que las disposiciones de la Ley del Sector Eléctrico solamente resultan de aplicación a los sujetos que realizan alguna de las actividades enunciadas en la citada norma como "destinadas al suministro de energía eléctrica", sin que sea posible en consecuencia entender que la remisión realizada por el artículo 92.2 de la Ley de Impuestos Especiales englobe a los sujetos cuya actividad principal sea distinta a la del suministro de energía eléctrica.

Por tanto, se ha de coincidir con el criterio expresado por la Directora recurrente y entender que la remisión realizada por la Ley de Impuestos Especiales a la Ley del Sector Eléctrico solamente es aplicable a los sujetos cuya actividad está contemplada en la misma. Al regular la Ley del Sector Eléctrico exclusivamente las actividades de suministro no resulta apropiado entender que las definiciones contenidas en la misma se apliquen a actividades que nada tienen que ver con el ámbito objetivo de la misma, más aún, cuando como se ha indicado, dicha interpretación resultaría contraria a lo dispuesto en la normativa europea.

Teniendo en cuenta lo anterior el término "productor de energía eléctrica" al que hace referencia la letra b) del apartado 1 del artículo 92 de la Ley de Impuestos Especiales ha de interpretarse en sentido usual, comprendiendo a cualquier sujeto que produzca energía eléctrica para su autoconsumo ni necesidad de que su actividad principal sea la de producción para suministro a terceros.

En definitiva, en el caso que nos ocupa el hecho imponible contemplado en el artículo 92.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales será de aplicación a todos aquellos que produzcan energía eléctrica destinada al autoconsumo, en particular a quienes teniendo una actividad principal distinta del suministro de energía eléctrica produzcan energía que será consumida por ellos.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AEAT,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

"La expresión "productores de energía eléctrica" contenida en el artículo 92.1.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, debe interpretarse con arreglo a lo establecido en el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria, en un sentido usual y comprensivo de cualquier persona que produzca energía eléctrica, sin que le sea extensible la remisión del artículo 92.2 de la misma Ley, puesto que tal remisión únicamente cobra sentido en relación con el hecho imponible "suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere electricidad para su propio consumo".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.