

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ093355

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de mayo de 2024

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 9932/2022

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuesto Especial sobre la Electricidad. Base liquidable. Alcance de la expresión «actividad industrial» a los efectos del art. 98.1 f) Ley 38/1992 (Ley II.EE.).** La cuestión que se plantea consiste en determinar si, a los efectos del art. 98.1.f) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), la actividad ejercida por la contribuyente consistente en la depuración y saneamiento de aguas residuales puede calificarse como actividad industrial.

La Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), con el objeto de fomentar la competitividad de las empresas de elevado consumo energético, autoriza a los Estados miembros a aplicar determinados beneficios fiscales siempre que se cumplan una serie de condiciones objetivas, relacionadas, básicamente, con el peso que representa el consumo energético en el valor de la producción o en el valor añadido generado por las empresas. No establece, en cambio, condiciones de carácter subjetivo reconociendo el derecho a la aplicación de los citados beneficios fiscales a todas aquellas entidades empresariales que desarrollen actividades económicas.

No obstante, esta delimitación subjetiva puede ser modificada por los Estados miembros puesto que la propia Directiva en su art. 17 permite a los mismos aplicar restricciones que pueden afectar a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector. En el uso de estas facultades el legislador español, tal y como resulta de la dicción del art. 98.1.f) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), previó que solamente aquellas entidades que destinasen la energía eléctrica a la realización actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representasen al menos el 5 por ciento del valor de la producción, pudiesen disfrutar de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad. Sin embargo, no definió qué debía entenderse por «actividad industrial» a efectos de la aplicación del citado beneficio fiscal, configurando así un concepto jurídico indeterminado cuyo contenido había de precisarse.

El alcance de dicho concepto jurídico se abordó por el TEAC, entre otras, en las Resoluciones TEAC, de 26 de febrero de 2020, RG 4009/2017 (NFJ077738) y RG 4016/2017 (NFJ077739), en las que, tras establecer que la normativa nacional se adecuaba a lo dispuesto en la Directiva 2003/96/CE, al habilitar la misma a los Estados miembros para el establecimiento de restricciones en relación con la definición del sector afectado, se concluyó que a efectos de lo dispuesto en el precitado art. 98.1.f) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), la determinación de si una empresa realiza actividades industriales puede realizarse acudiendo a lo dispuesto en las Tarifas del IAE, sin que ello resulte contrario al objetivo perseguido por la Directiva Comunitaria.

No obstante, a la vista de lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 17 de abril de 2024, recurso nº 8984/2022 (NFJ093014), este criterio ha de ser modificado.

Concluye el Tribunal Supremo, tras citar el criterio fijado en esta materia por el Tribunal de Justicia de la Unión, que dado que la Directiva 2003/96/CE, permite a los Estados miembros aplicar restricciones en relación con los sectores que pueden beneficiarse de las ventajas fiscales establecidas en materia de consumo energético, la limitación establecida por la norma nacional que solo permite la aplicación del beneficio a aquellas empresas que realicen actividades industriales, ha de considerarse conforme al Derecho de la Unión. Cuestión distinta es, a juicio del alto Tribunal, la interpretación que ha de hacerse de la expresión «actividad industrial».

Señala el Tribunal Supremo que, cuando se utilizan nociones ajenas al ámbito estrictamente fiscal, las normas remiten a su sentido jurídico técnico o usual, lo que obliga a acudir al sector que disciplina la institución o materia de la que se trate; por tanto, sin perjuicio del carácter autónomo del Derecho tributario de suerte que los tributos se rigen por sus normas propias y las nociones autónomas en ellas presentes, en ausencia de estas ha de acudirse a la normativa general o particular que la discipline y que el legislador fiscal utiliza sin caracterizarlas.

La aplicación de lo anterior al caso que nos ocupa determina, que haya que acudir para la delimitación del concepto de «actividad industrial» a lo dispuesto en la Ley de Industria, que es la norma que disciplina el sector, puesto que el IAE si bien delimita lo que son actividades industriales, no contiene una definición de las mismas. Esto es, al no existir una significación autónoma y uniforme en el ámbito tributario de lo que ha de entenderse como actividades industriales, se ha de acudir, en virtud de los principios de legalidad y seguridad jurídica, a lo señalado en el art. 3 de la Ley de Industria que considera industriales las actividades dirigidas a la obtención, reparación, mantenimiento, transformación o reutilización de productos industriales,

el envasado y embalaje, así como el aprovechamiento, recuperación y eliminación de residuos o subproductos, cualquiera que sea la naturaleza de los recursos y procesos técnicos utilizados.

Teniendo en cuenta lo anterior, procede estimar las pretensiones de la interesada por considerar que la actividad de depuración de aguas residuales clasificada en el epígrafe 921,4 de las Tarifas del Impuesto, reviste carácter industrial a efectos de lo dispuesto en el art. 98.1.f) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.). **(Criterio 1 de 1)**

## PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 98.

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), art. 145.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), arts. 2, 11 y 17.

Ley 21/1992 (Industria), art. 3.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de 20 de octubre de 2022, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número 46/16677/2018, formulada contra el acuerdo de denegación de inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales dictado por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valencia de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El día 01/12/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 01/12/2022 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia citada en el encabezamiento.

### Segundo.

Consta en todo lo actuado que en fecha ... de ... de 2015 la interesada presentó solicitud de inscripción en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales con la finalidad de acogerse al beneficio previsto en el artículo. 98.1.f) de la Ley de 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

En la citada solicitud se especificaba que los distintos establecimientos para los que se pretendía la inscripción tenían como actividad el tratamiento y la depuración de aguas residuales, figurando inscritos en el epígrafe 921.4 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

### Tercero.

En fecha 14 de mayo de 2015, la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valencia dictó acuerdo denegando la inscripción solicitada por considerar que, de acuerdo con lo dispuesto por la Dirección General de Tributos, la actividad de depuración de aguas residuales no tiene la consideración de actividad industrial a los efectos de la aplicación del beneficio fiscal contenido en el artículo 98.1.f) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

### Cuarto.

Disconforme con lo anterior la interesada interpuso recurso de reposición que fue objeto de desestimación mediante resolución de fecha 7 de julio de 2015.

### Quinto.

Nuevamente disconforme, la entidad formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia que fue registrada con número 46/15558/2015.

La citada reclamación fue objeto de resolución en fecha 24 de abril de 2018 acordando el Tribunal Regional la retroacción de las actuaciones por considerar que la Administración, al no haber acordado la apertura del trámite

de audiencia había incurrido en un defecto de forma que había ocasionado indefensión a la interesada y debía dar lugar a la anulación de la resolución dictada.

## **Sexto.**

En fecha 24 de octubre de 2018, en ejecución de la citada resolución, la Administración dictó propuesta de resolución en la que se denegaba la solicitud de inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales. Tras la apertura del trámite de audiencia, la Administración dictó, en fecha 19 de noviembre de 2018, resolución en la que se confirmaba lo establecido en la propuesta.

## **Séptimo.**

Frente a dicha resolución, la interesada interpuso nuevamente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia que fue registrada con número 46/16677/2018.

La resolución de la citada reclamación tuvo lugar en fecha 20 de octubre de 2022 desestimando las pretensiones de la entidad por considerar, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la actividad de depuración de aguas residuales contenida en el epígrafe 921.4 de las Tarifas del Impuesto no tenía la condición de actividad industrial al no estar encuadrada en las divisiones 1 a 4 de las citadas Tarifas.

## **Octavo.**

Finalmente, en fecha 1 de diciembre de 2022, la entidad interpuso el presente recurso de alzada que fue registrado con número 00/09932/2022.

En su escrito de interposición formula la interesada sus alegaciones haciendo constar lo siguiente:

La actividad de depuración de aguas residuales tiene el carácter de actividad industrial sin que a ello se pueda oponer lo establecido en las divisiones establecidas a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

El criterio fijado por el NACE debe prevalecer sobre la clasificación de actividades económicas realizada a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

## **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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, citada en el encabezamiento, es ajustada a Derecho.

### **Tercero.**

La cuestión que se plantea en la presente resolución es la fijación del alcance del término actividad industrial al que se refiere el artículo 98.1.f) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante Ley de Impuestos Especiales).

En particular, se trata de determinar si, a los efectos del citado artículo, la actividad ejercida por la recurrente consistente en la depuración y saneamiento de aguas residuales puede calificarse como actividad industrial.

El beneficio solicitado por la interesada se regula en el artículo 98 de la Ley de Impuestos Especiales, precepto desarrollado por el artículo 145 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en adelante Reglamento de Impuestos Especiales).

Señala el citado precepto legal lo siguiente:

"La base liquidable será el resultado de practicar, en su caso, sobre la base imponible una reducción del 85 por ciento que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a alguno de los siguientes usos:

a) Reducción química y procesos electrolíticos.

b) Procesos mineralógicos. Se consideran procesos mineralógicos los clasificados en la división 23 del Reglamento (CE) n.º 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE Revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo y determinados Reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos.

c) Procesos metalúrgicos. Se consideran procesos metalúrgicos los relativos a la producción de metal y su preparación, así como, dentro de la producción de productos metálicos, la producción de piezas de forjado, prensa, troquelado y estiramiento, anillos laminados y productos de mineral en polvo, y tratamiento de superficies y termotratamiento de fundición, calentamiento, conservación, distensión u otros termotratamientos.

d) Actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50 por ciento del coste de un producto.

A estos efectos, el coste de un producto se define como la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo. El coste se calcula por unidad en promedio.

El coste de la electricidad se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de electricidad, si se genera en la propia empresa, incluidos todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

e) Riegos agrícolas.

f) Actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción.

A estos efectos se entiende por:

- "Compras o consumo de electricidad": el coste real de la energía eléctrica adquirida o consumida incluidos todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

- "Valor de la producción": estará constituido por el importe de la cifra de negocios, al que se adicionará la variación de existencias, de productos en curso y de productos terminados.

A estos efectos, el coste de un producto se define como la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo. El coste se calcula por unidad en promedio.

El coste de la electricidad se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de electricidad, si se genera en la propia empresa".

El citado precepto fue introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Señalaba la exposición de motivos de la citada norma lo siguiente:

"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, reguló por primera vez en el ámbito de la Unión Europea la imposición sobre la electricidad, impuesto que, como se ha indicado, ya se venía exigiendo con anterioridad en el Reino de España; a su vez, la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, introduce modificaciones en el mercado del sector eléctrico, todo lo cual aconseja realizar un proceso de revisión del Impuesto sobre la Electricidad al objeto de efectuar una mejor transposición de la Directiva europea, así como para adecuar la misma a la nueva normativa sectorial.

El nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos, debiendo inscribirse en el correspondiente registro territorial exclusivamente aquellos operadores que realicen los suministros a los consumidores de electricidad, así como los beneficiarios de determinadas exenciones y reducciones de la base imponible, persiguiéndose con esta modificación una reducción de los costes administrativos, tanto para los distintos actores del mercado eléctrico como para la Administración, adaptándose la normativa a lo establecido en la Directiva de la Unión Europea.

Asimismo, al amparo de lo establecido en los artículos 2.4, 15 y 17 de dicha Directiva, y con el objetivo de mantener la competitividad de aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50



*por ciento del coste de un producto, de aquellas otras cuyas compras de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción, así como de aquellas actividades agrícolas intensivas en electricidad, se establece una reducción del 85 por ciento en la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, de forma análoga a la ya contemplada en la Ley para la reducción química y procesos electrolíticos, mineralógicos y metalúrgicos."*

Se materializa, por tanto, a través del citado artículo 98 de la Ley de Impuestos Especiales, la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico de lo dispuesto en la Directiva 2003/93/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.

En concreto el citado precepto supone la incorporación a nuestro sistema jurídico de lo dispuesto en los artículos 2, 11 y 17 de la norma comunitaria, cuyo contenido es el siguiente:

## "Artículo 2

(...)

4. La presente Directiva no se aplicará a:

a) la imposición fiscal de la producción de calor y la imposición de los productos de los códigos NC 4401 y 4402,

b) los siguientes usos de los productos energéticos y de la electricidad:

- productos energéticos utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción,
- productos energéticos de doble uso.

Un producto energético se considera de doble uso cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción. El uso de los productos energéticos con fines de reducción química y en los procesos electrolíticos y metalúrgicos deben considerarse como de doble uso,

- la electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos,

- la electricidad cuando represente más del 50 % del coste de un producto. El coste de un producto se define como la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo, a escala de la empresa, tal y como se define en el artículo 11. El coste se calcula por unidad en promedio. El «coste de la electricidad» se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de electricidad si se genera en la empresa,

- procesos mineralógicos.

Los «procesos mineralógicos» son los procesos clasificados en la nomenclatura NACE con el código DI 26, «industrias de otros productos minerales no metálicos» en el Reglamento (CEE) no 3037/90 del Consejo, de 9 de octubre de 1990, relativo a la nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea. No obstante, las disposiciones del artículo 20 se aplicarán a estos productos energéticos.

## Artículo 11

"1. En la presente Directiva, la «utilización con fines profesionales» se referirá a la utilización por una entidad empresarial, determinada de conformidad con el apartado 2, que lleva a cabo de forma independiente, en cualquier lugar, el suministro de mercancías y servicios, cualesquiera que sean la finalidad o los resultados de dichas actividades económicas.

Las actividades económicas son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas y agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

Las autoridades nacionales, regionales y locales y los demás organismos de Derecho público no serán considerados entidades empresariales a efectos de las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones, deberán ser considerados empresas a efectos de dichas actividades u operaciones en la medida en que el hecho de no considerarlos empresas lleve a distorsiones graves de la competencia.

2. A efectos de la presente Directiva, la entidad empresarial no podrá ser considerada como menor que una parte de una empresa o una entidad jurídica que constituya, desde el punto de vista de la organización, una empresa autónoma, es decir, una entidad capaz de funcionar por sus propios medios.

3. Cuando tenga lugar una utilización mixta, la imposición se aplicará proporcionalmente a cada tipo de utilización, aunque, en los casos en que la utilización con fines profesionales u otros fines sea insignificante, dicha imposición podrá ser considerada como nula.

4. Los Estados miembros podrán limitar el ámbito de aplicación del nivel reducido de imposición por lo que respecta a la utilización con fines profesionales.

## Artículo 17

"1. Siempre que los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva sean respetados por término medio por cada empresa, los Estados miembros podrán aplicar reducciones impositivas por el consumo de los productos energéticos utilizados para calefacción o para los fines contemplados en las b) y c) del apartado 2 del artículo 8 y para la electricidad en los siguientes casos:

a) a favor de empresas de elevado consumo energético.

Se entenderá por «empresa de elevado consumo energético» la entidad empresarial, contemplada en el artículo 11, cuyas compras de productos energéticos y de electricidad representen al menos el 3,0 % del valor de la producción o en la que el impuesto energético nacional devengado represente al menos el 0,5 % del valor añadido. En el marco de esta definición, los Estados miembros podrán aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector.

Las «compras de productos energéticos y de electricidad» se definen como el coste real de la energía comprada o generada en una empresa. Únicamente se incluyen la electricidad, el calor y los productos energéticos que se utilizan para calefacción o para los fines contemplados en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 8. Se incluyen todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

El «valor de producción» se define como el volumen de negocios, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio del producto, más o menos la variación de cotizaciones de los productos acabados, el trabajo en curso y los bienes y servicios comprados para su reventa, menos las compras de bienes y servicios para su reventa.

El «valor añadido» se define como el volumen de negocios total objeto de IVA, incluidas las ventas de exportación, menos la compra total objeto de IVA, incluidas las importaciones.

Los Estados miembros que actualmente aplican regímenes nacionales de imposición de la energía en los que las empresas de elevado consumo energético se definen con arreglo a criterios distintos de los costes de energía en comparación con el valor de producción y el impuesto nacional devengado sobre la energía en comparación con el valor añadido dispondrán de un período transitorio, que no deberá extenderse más allá del 1 de enero de 2007, y con el fin de que puedan ajustarse a la definición establecida en el párrafo primero de la letra a).

b) cuando se celebren acuerdos con empresas o asociaciones de empresas, o se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes, siempre que conduzcan a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética;

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, los Estados miembros podrán aplicar un nivel impositivo cero a los productos energéticos y electricidad definidos en el artículo 2 cuando los usen las empresas de elevado consumo energético definidas en el apartado 1 del presente artículo.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, los Estados miembros podrán aplicar un nivel de imposición reducido al 50 % de los niveles mínimos que fija la presente Directiva a los productos energéticos y a la electricidad definidos en el artículo 2, cuando sean utilizados por las entidades empresariales definidas en el artículo 11 que no sean de elevado consumo tal como se precisa en el apartado 1 del presente artículo."

Como se observa, la Directiva 2003/96/CE, con el objeto de fomentar la competitividad de las empresas de elevado consumo energético, autoriza a los Estados miembros a aplicar determinados beneficios fiscales siempre que se cumplan una serie de condiciones objetivas, relacionadas, básicamente, con el peso que representa el consumo energético en el valor de la producción o en el valor añadido generado por las empresas.

No establece, en cambio, condiciones de carácter subjetivo reconociendo el derecho a la aplicación de los citados beneficios fiscales a todas aquellas entidades empresariales que desarrollen actividades económicas.

En este sentido el artículo 11 del citado texto legal señala que:

"Las actividades económicas son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas y agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas".

No obstante, esta amplia delimitación subjetiva puede ser modificada por los Estados miembros puesto que la propia Directiva en su artículo 17 permite a los mismos aplicar restricciones que pueden afectar a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector.

En el uso de estas facultades el legislador español, tal y como resulta de la dicción del artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales, previó que solamente aquellas entidades que destinasen la energía eléctrica a la realización actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representasen al menos el 5 por ciento del valor de la producción, pudiesen disfrutar de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad.

Sin embargo, no definió qué debía entenderse por "actividad industrial" a efectos de la aplicación del citado beneficio fiscal, configurando así un concepto jurídico indeterminado cuyo contenido había de precisarse.

#### Cuarto.

El alcance de dicho concepto jurídico se abordó por este Tribunal, entre otras, en las resoluciones 00/04016/2017 y 00/04009/2017, ambas de 26 de junio de 2020, en las que, tras establecer que la normativa nacional se adecuaba a lo dispuesto en la Directiva 2003/96/CE, al habilitar la misma a los Estados miembros para el establecimiento de restricciones en relación con la definición del sector afectado, se concluyó que a efectos de lo dispuesto en el precitado artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales, la determinación de si una empresa realiza actividades industriales puede realizarse acudiendo a lo dispuesto en las Tarifas del IAE, sin que ello resulte contrario al objetivo perseguido por la Directiva Comunitaria.

No obstante, a la vista de lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 17 de abril de 2014, dictada en resolución del recurso de casación 8984/2022, este criterio ha de ser modificado.

Parte la precitada sentencia del análisis de la adecuación de la normativa nacional a lo dispuesto en la Directiva 2003/96/CE, resultado del cual concluye lo siguiente:

*"CUARTO. Sobre las reducciones en la norma europea y su reflejo en la normativa nacional.*

*Como bien recoge la sentencia de instancia la cuestión básica a dilucidar es si la actividad de la recurrente se considera actividad industrial a los efectos de la posibilidad de inscribirse en el Registro Territorial de Usuarios de energía eléctrica que generan el derecho a la reducción del 85 % del art. 98.1. f) de la Ley 38/1992.*

*Pone de manifiesto la propia sentencia que es contradictorio que al mismo tiempo se defienda por parte de la recurrente que estemos ante una ayuda de estado encubierta, y, a pesar de ello, se solicite su concesión. De los términos del escrito de interposición de la parte recurrente, parece desprenderse que admite que la regulación legal nacional es conforme a la Directiva, no se vislumbra que se haya establecido una ayuda de estado, pero la interpretación que hace la Administración y la Audiencia Nacional del sintagma "actividades industriales" excluyendo a la actividad de la recurrente que consiste en el "servicio de alcantarillado, evacuación y depuración de aguas residuales", en concreto una instalación de depuración de aguas residuales, constituye una ayuda de estado, así se nos dice que "Lo que esta representación ha venido defendiendo a lo largo de todo el proceso es que la interpretación que realizan tanto la Administración como la AN, limitando la aplicación de este beneficio a determinadas actividades de las Divisiones 1 a 4 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE constituye, per se, una ayuda de estado encubierta"; lo cual distorsiona de raíz el debate, en tanto que visto cuál es la cuestión básica a dilucidar en los términos recogidos en la sentencia de instancia, y la cuestión de interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión, dicho planteamiento resulta de todo punto artificial y equívoco, en tanto que es la legislación nacional en los términos que refleja la Directiva la que en todo caso podrá ser contraria a la misma por establecer una ayuda de estado, de suerte que si se llega a la conclusión, que parece compartir la parte recurrente, de que no se establece ayuda de estado alguna en dicha legislación, el debate queda circunscrito a si la interpretación realizada sobre "actividad industrial", legalmente contemplada para la reducción de la base imponible, comprende o no la actividad que realiza la recurrente.*

*Desde luego ha de convenirse con el Sr. Abogado del Estado que la Directiva no establece "reducción impositiva" alguna "a favor de empresas de elevado consumo energético", se limita a autorizar a los Estados miembros a aplicar reducciones impositivas a esas empresas. Cada Estado miembro decide si lo hace o no, y de aplicar reducciones impositivas cuando debe atenerse a ciertos límites que establece la Directiva, como los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva sean respetados por término medio", como exigencia general, y que, en efecto, benefician a "empresas de elevado consumo energético". La noción de "empresas" es amplísima y el elevado consumo energético se determina con referencia a la cuantificación en porcentaje de dos parámetros alternativos (el 3,0 % del valor de la producción o el 0,5 % del valor añadido). Se define así un marco que no se puede rebasar (es decir, los Estados no pueden establecer un régimen "más generoso") pero sí se puede restringir: "(...) los Estados miembros podrán aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector.". La ley española opta (i) por "aplicar reducciones impositivas" pero no agota toda la amplitud del marco de la Directiva sino que (ii) aplica condiciones más restrictivas: Opta por el parámetro "valor de la producción" pero, en lugar de conceder el beneficio en el umbral del 3 %, exige un porcentaje mayor, el 5 %, y no aplica las reducciones a todas las empresas de elevado consumo energético sino solo a las que dediquen la electricidad a los usos que se enumeran, uno de los cuales es la realización de "actividades industriales".*

La legislación nacional se mueve dentro del marco jurídico que permite la Directiva, que persigue evitar el riesgo de que las empresas de elevado consumo energético cambien su ubicación a aquellos países en que no se aplican dichos impuestos o los que se aplican son muy inferiores, con riesgo de deslocalización y quebranto de la competitividad, y al efecto ha establecido las reducciones previstas de la base imponible respetando los mínimos considerados por la Directiva, con el fin de disuadir a los Estados miembros de competir por la ubicación industrial de las empresas ofreciendo la aplicación de bajos tipos impositivos al consumo de combustibles fósiles, y en torno a determinados procesos y actividades, entre las que comprende las industriales, que, ciertamente, podrían ser más amplios, pero que el legislador legítimamente y dentro de lo autorizado ha considerado oportuno limitar, como se recoge en la Exposición de motivos de la Ley 28/2014, que transpone la Directiva, " con el objetivo de mantener la competitividad de aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida" represente los porcentajes que se recogen.

De los términos de la Directiva en modo alguno se colige que el legislador nacional deba extender, al contrario, por autorizarlo así expresamente la Directiva, la reducción impositiva a todo un determinado sector, sino que puede optar por restringir el concepto de este, entre otras cosas como se dice, por lo que la restricción que establece la legislación nacional a "las actividades industriales", resulta de todo punto conforme a la norma europea. Esto es, el ser una empresa de elevado consumo energético, con las características recogida en la Directiva, en absoluto deriva que el legislador nacional venga obligado a conceder ventaja fiscal alguna; ciertamente el ámbito de referencia es amplísimo, art. 11 de la Directiva, y comprende "Las actividades económicas son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas y agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas", potencialmente las ventajas fiscales pueden reconocerse a las entidades que desarrollen tan amplias actividades, pero el art. 17 permite que los Estados miembros puedan establecer restricciones en los términos vistos, afectante, entre otras cosas a los conceptos de valor de venta, proceso y sector. El art. 98.1.f) de la LIE, en lo que nos interesa, al restringir la reducción de la base imponible, entre otros, a las actividades industriales que realizan cierto consumo eléctrico, se mueve, si fisura ni artificiosidad, dentro de los parámetros de la Directiva.

En el uso de estas facultades el legislador español, tal y como resulta de la dicción del artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales, previó que solamente aquellas entidades que destinasen la energía eléctrica a la realización actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representasen al menos el 5 por ciento del valor de la producción, pudiesen disfrutar de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad.

Cosa distinta, sobre la que luego se volverá, es si la actividad de la recurrente encaja en aquella delimitación de actividad industrial. Lo cual no es un problema de que la normativa española sea contraria a la europea, que no lo es, sino de la interpretación que ha de hacerse de dicha expresión "actividad industrial" y si la actividad de la recurrente encaja en la misma.

Que esto es así se deduce, sin duda alguna, de los esclarecedores términos de la Sentencia del TJUE, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, de 18 de enero de 2017, asunto C-189/15, recogida en la sentencia de instancia, que interpreta el art. 17.1 de la Directiva, anteriormente transcrita, en la que se dice -añadimos las negritas para enfatizar la doctrina sentada-:

"45. En su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si **el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece reducciones impositivas sobre el consumo de electricidad a favor de las empresas de elevado consumo energético, en el sentido de esta disposición, del sector manufacturero únicamente.**

46. A este respecto, se desprende de la resolución de remisión que, con arreglo a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, **únicamente disfrutan de ventajas en cuanto a los importes exigidos para cubrirlos costes generales del sistema eléctrico las empresas de elevado consumo energético que pertenezcan al sector manufacturero.**

47. Según el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, los Estados miembros pueden aplicar reducciones impositivas sobre el consumo de electricidad en favor de las empresas de elevado consumo energético, **siempre que los niveles mínimos de imposición establecidos en esa Directiva sean respetados por término medio por cada empresa.**

48. Esta disposición define igualmente el concepto de "empresa de elevado consumo energético" y precisa, en el marco de esta definición, que **los Estados miembros pueden aplicar criterios más restrictivos**, entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector.

49. De ello se deduce que, a efectos de esta disposición, los Estados miembros conservan la **facultad de reservar el beneficio de las reducciones impositivas en favor de las empresas de elevado consumo energético a las empresas de uno o de varios sectores industriales.** Por consiguiente, dicha disposición no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que otorga ventajas en cuanto a los importes que deben abonarse para cubrir los costes generales del sistema eléctrico únicamente a las empresas del sector manufacturero.



50. El examen de los objetivos perseguidos por la Directiva 2003/96 corrobora esta interpretación. En efecto, de sus considerandos 9 y 11 se desprende que esta Directiva pretende dejar a los Estados miembros **un cierto margen para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales** y que los regímenes fiscales establecidos en aplicación de dicha Directiva son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro.

(...)

52. Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que **no se opone a una normativa nacional que establece reducciones impositivas sobre el consumo de electricidad en favor de las empresas de elevado consumo energético, en el sentido de esta disposición, del sector manufacturero únicamente.**"

En definitiva, la Directiva prevé una serie de ventajas fiscales a favor de las empresas de elevado consumo energético, pero siempre que los Estados miembros opten por aplicarlas, respetando unos niveles mínimos de imposición que los Estados miembros deben aplicar a los productos energéticos y la electricidad enumerados en su art. 2. Entre las razones que señalan en los considerandos 28 y 29 de la Directiva, para poder establecer por los Estados miembros determinadas exenciones o reducciones del nivel de imposición, están los riesgos de pérdida de competitividad, tal y como se recogió en la Exposición de motivos antes transcrita, también, de forma acusada, se recoge motivos medio ambientales. Autorizando la Directiva restricciones que pueden imponer los Estados miembros en su normativa nacional, entre las que se encuentra, sin duda, la exclusión total o parcial de determinados sectores en las que se ubican empresas con elevado consumo de electricidad."

Concluye el Tribunal Supremo, tras citar el criterio fijado en esta materia por el Tribunal de Justicia de la Unión, que dado que la Directiva 2003/96/CE, permite a los Estados miembros aplicar restricciones en relación con los sectores que pueden beneficiarse de las ventajas fiscales establecidas en materia de consumo energético, la limitación establecida por la norma nacional que solo permite la aplicación del beneficio a aquellas empresas que realicen actividades industriales, ha de considerarse conforme al Derecho de la Unión.

Cuestión distinta es, a juicio del alto Tribunal, la interpretación que ha de hacerse de la expresión "actividad industrial".

Señala al respecto la citada sentencia lo siguiente (el subrayado es nuestro):

**QUINTO. Sobre el concepto de "actividades industriales"**

La recurrente tiene como actividad la de depuración de aguas residuales, está matriculada en el epígrafe 921.4 de las tarifas del IAE, "servicio de alcantarillado, evacuación y depuración de aguas residuales".

El Real Decreto Legislativo 1175/1990 establece las tarifas e instrucción sobre el IAE. En lo que ahora interesa, como se hace eco la sentencia de instancia, dentro de la Sección Primera, "Actividades Empresariales: ganaderas, mineras, industriales, comerciales y de servicios", se distingue División 1. Energía y agua; División 2. Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados. industria química; División 3. Industrias transformadoras de los metales. mecánica de precisión; División 4. Otras industrias manufactureras; y en la División 9. Otros servicios. La recurrente, ya se ha indicado, está matriculada en el Epígrafe 921.4.

La citada norma establece los epígrafes del IAE, se clasifican las actividades económicas y determina la obligación tributaria del contribuyente de IAE; su función es asociar el IAE a cada empresa o autónomo en relación con el tipo de actividad que realiza. Posee, pues, una naturaleza y carácter estrictamente fiscal.

Su preámbulo prevé que:

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, crea y regula, en sus artículos 79 a 92, el Impuesto sobre Actividades Económicas.

La cuota tributaria de dicho impuesto se determina a partir de las tarifas del mismo, las cuales, junto con la instrucción para su aplicación, aparecen reguladas en las bases contenidas en el artículo 86 de la citada Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

El presente Real Decreto Legislativo tiene por objeto, pues, el desarrollo de las mencionadas bases y la consiguiente aprobación de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, así como de la instrucción para la aplicación de aquéllas".

El Real Decreto Legislativo no define que debe entenderse por "actividad industrial", sino que describe y agrupa las distintas actividades empresariales.

La Ley 21/1992, de industria, establece en su art. 3 que "Se consideran industrias, a los efectos de la presente Ley, las actividades dirigidas a la obtención, reparación, mantenimiento, transformación o reutilización de

productos industriales, el envasado y embalaje, así como el aprovechamiento, recuperación y eliminación de residuos o subproductos, cualquiera que sea la naturaleza de los recursos y procesos técnicos utilizados."

Conforme a su Exposición de Motivos "Esta Ley tiene los siguientes objetivos: a) Establecer las normas básicas de ordenación de las actividades industriales por las Administraciones Públicas. b) Fijar los medios y procedimientos para coordinar las competencias en materia de industria de dichas Administraciones, y c) Regular la actuación de la Administración del Estado en relación con el sector industrial".

No resulta controvertido que la recurrente es una industria conforme a la disposición transcrita, integrada en el sector industrial y desarrolla, por ende, una actividad industrial.

La cuestión, pues, se reduce a determinar el sentido y alcance que el legislador ha dado a la expresión "actividad industrial" en el art. 98.1.f de la LIE. Ciertamente, aunque no pocas veces la realidad lo desmienta, ha de partirse de que el legislador utiliza términos, conceptos y expresiones que son (deben ser, al menos) determinados para hacer el conjunto normativo racional, completo y coherente. El ámbito de referencia que establece la Directiva y que ha de servir de contexto y de pauta al legislador nacional es amplísimo, cualquier empresa de elevado consumo energético, definiendo la propia Directiva su alcance, "Se entenderá por "empresa de elevado consumo energético" la entidad empresarial, contemplada en el artículo 11, cuyas compras de productos energéticos y de electricidad representen al menos el 3,0 % del valor de la producción o en la que el impuesto energético nacional devengado represente al menos el 0,5 % del valor añadido", autorizando a los Estados miembros "en el marco de esta definición", a establecer las restricciones, "entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector".

Cuando el legislador utiliza la expresión "actividades industriales", en principio no parece que introduzca una indeterminación legislativa, en tanto que la expresión o sintagma está presente en las fuentes formales del derecho, puesto que como se ha indicado lo que se entiende por actividades industriales se recoge en el art. 3 de la LI vista. No definiéndose en el Real Decreto Legislativo 1175/1990.

La ambigüedad e imprecisión parece descubrirse, porque al establecer que son actividades industriales en la LI se hace a los efectos de la esta ley, porque en el texto se contiene otras actividades que no poseen los caracteres propios que identifican la actividad industrial, y porque, sobre todo, en la descripción y distinción de las tarifas del IAE se comprende una actividad industrial que, aunque no se defina, excluye, por encontrarse en una división distinta, la que realiza la recurrente.

Todo lo cual hace surgir la duda; al perfilarse las actividades industriales de forma distinta en los textos normativos vistos y con los matices vistos, se crea la incertidumbre de cuál es su significado jurídico a los efectos de la reducción de la base imponible en el impuesto que nos ocupa. Lo cual debe salvarse o aclararse en virtud de los instrumentos que legalmente se disponen el efecto, arts. 12 de la LGT y 3 del CC.

Establece el apartado 2 del art. 12 que " 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".

No se cuestiona, así lo avala una inveterada jurisprudencia, que cuando se utiliza nociones ajenas al ámbito estrictamente fiscal, las normas remiten a su sentido jurídico técnico o usual, lo que obliga a acudir al sector que disciplina la institución o materia de la que se trate; por tanto, sin perjuicio del carácter autónomo del Derecho tributario de suerte que los tributos se rigen por sus normas propias y las nociones autónomas en ellas presentes, en ausencia de estas ha de acudirse a la normativa general o particular que la discipline y que el legislador fiscal utiliza sin caracterizarlas.

En el caso que nos ocupa, el legislador de la LIE no define ni delimita qué ha de entenderse por "actividades industriales". En el marco jurídico en el que nos movemos y en su contexto, representado por la Directiva, el art. 12 conduce a la aplicación de la LI, y por ende considerar que el legislador fiscal no ha introducido indeterminación o ambigüedad alguna, sino que ha utilizado una noción de "actividades industriales" dentro del conjunto normativo de forma coherente y completa, en referencia a la concreta disciplina que regula la materia. Esto es, el legislador conscientemente, partiendo de la delimitación de empresas de elevado consumo eléctrico, restringe la reducción a las empresas que realizan "actividades industriales".

Ahora bien, esto es así siempre y cuando el sintagma "actividades industriales" no constituya una noción autónoma propia del impuesto que nos ocupa. Al efecto, resulta evidente que, aunque no lo defina, el IAE delimita lo que son actividades industriales, y no contempla entre ellas la actividad que realiza la parte recurrente.

A la cuestión de sí es posible trasladar al impuesto especial que nos ocupa la delimitación que se hace a efectos de IAE de actividades industriales, la respuesta debe ser negativa. No existe un significado concreto añadido por el legislador tributario de "actividades industriales", esto es, no existe una significación autónoma y uniforme en el ámbito tributario de lo que ha de entenderse como actividades industriales, por tanto susceptible de interpretarse y aplicarse en un único sentido cualquiera que sea el amplio marco jurídico en el que se desenvuelve la totalidad de la materia tributaria. En el IAE, el término que nos ocupa, tiene un marco muy concreto y delimitado de aplicación, no lo define como tal como concepto autónomo separándose del concepto general administrativo, sino que simplemente describe dentro de las actividades empresariales qué actividades industriales como grupo separado cabe a los efectos de asignarle un epígrafe concreto. Si a lo anterior unimos que estamos ante una materia presidida, con todo rigor, por el principio de legalidad y también por el de seguridad jurídica que en el campo en el que nos

movemos se manifiesta en el derecho a saber con precisión por parte del contribuyente cuál es la carga tributaria que le corresponde, cuando el legislador ha utilizado la expresión vista, razonable y teleológicamente cabe entender que la reducción alcanza a todas las empresas que dentro de los límites marcado por la Directiva, realizan una actividad industrial conforme a lo que la normativa administrativa y, también usualmente, se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la norma que define jurídicamente dicha actividad.

Dicho lo anterior hemos de responder a la cuestión de interés casacional fijando como doctrina que el sintagma "actividad industrial" contenido en el artículo 98.1.f) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, a los efectos de poder disfrutar de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad, debe interpretarse a la luz de la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad en atención al contexto y finalidad buscada, restringiendo la reducción de la base imponible el legislador nacional a la actividad industrial que se define en la norma administrativa a propósito y con carácter general, art. 3 de la 21/1992, de Industria.

*El recurso de casación, por tanto, debe prosperar y con él la pretensión accionada en la instancia".*

Señala el Tribunal Supremo que, cuando se utilizan nociones ajenas al ámbito estrictamente fiscal, las normas remiten a su sentido jurídico técnico o usual, lo que obliga a acudir al sector que disciplina la institución o materia de la que se trate; por tanto, sin perjuicio del carácter autónomo del Derecho tributario de suerte que los tributos se rigen por sus normas propias y las nociones autónomas en ellas presentes, en ausencia de estas ha de acudirse a la normativa general o particular que la discipline y que el legislador fiscal utiliza sin caracterizarlas.

La aplicación de lo anterior al caso que nos ocupa, determina, a juicio del alto Tribunal que haya que acudir para la delimitación del concepto de "actividad industrial" a lo dispuesto en la Ley de Industria, que es la norma que disciplina el sector, puesto que el Impuesto sobre actividades Económicas si bien delimita lo que son actividades industriales, y no contiene una definición de las mismas.

Esto es, al no existir una significación autónoma y uniforme en el ámbito tributario de lo que ha de entenderse como actividades industriales, se ha de acudir, en virtud de los principios de legalidad y seguridad jurídica, a lo señalado en el artículo 3 de la Ley de Industria que considera industriales las actividades dirigidas a la obtención, reparación, mantenimiento, transformación o reutilización de productos industriales, el envasado y embalaje, así como el aprovechamiento, recuperación y eliminación de residuos o subproductos, cualquiera que sea la naturaleza de los recursos y procesos técnicos utilizados.

Teniendo en cuenta lo anterior y siguiendo el criterio jurisprudencial fijado por el Tribunal Supremo, procede estimar las pretensiones de la interesada por considerar que la actividad de depuración de aguas residuales clasificada en el epígrafe 921,4 de las Tarifas del Impuesto, reviste carácter industrial a efectos de lo dispuesto en el artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales.

No obstante, y dado que el disfrute del beneficio fiscal solicitado por la interesada está condicionado al cumplimiento de un conjunto de condiciones relacionadas con el consumo energético que no fueron objeto de comprobación en su día, la Administración deberá verificar, antes de practicar la correspondiente inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales, el cumplimiento de los mismos.

Por lo expuesto  
Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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