



Roj: **ATS 3708/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3708A**

Id Cendoj: **28079130012021200638**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **18/03/2021**

Nº de Recurso: **2876/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Auto**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN: PRIMERA**

#### **A U T O**

Fecha del auto: 18/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2876/2020

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 2876/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN: PRIMERA**

#### **A U T O**

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

Dª. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dmitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 18 de marzo de 2021.

## HECHOS

**PRIMERO. - 1.** La procuradora doña Berta Sobrino Nieto, en representación de la entidad mercantil SOCIEDADE GALEGA DO MEDIO AMBIENTE, S.A., que actúa asistida de la letrada doña Silvia Caamaño Sánchez, presentó escrito el 23 de marzo de 2020 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 6 de febrero de 2020, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo nº 15550/2019, interpuesto frente a la resolución económico administrativa confirmatoria de acuerdos de liquidación en concepto de **Impuesto Especial** sobre Hidrocarburos.

**2.** La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos los artículos 47.1.b) y 51.2 c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos Especiales**, (BOE de 29 diciembre 1992), ["LIIEE"], en su redacción vigente desde el 1 diciembre 2006 y hasta el 31 diciembre 2012, aplicable *ratione temporis*, y el artículo 103 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la citada Ley, (BOE de 28 de julio de 1995), ["RIIEE"], también en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

Asimismo, el recurso de casación se funda en la infracción de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, citándose expresamente las sentencias de fecha 2 de junio de 2016, Roz-Swit (C-418/14), de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivu statykla (C-151/16) y de 7 de marzo de 2018, Asunto Cristal Union Spese (C-31/17), jurisprudencia que, según su consideración, ha sido acogida por el Tribunal Supremo en la sentencia 314/2018, de 27 de febrero de 2018.

La normativa y jurisprudencia aludidas se consideran infringidas por la sentencia recurrida, en síntesis, por cuanto en la misma se concluye que la carencia de la autorización para desarrollar la actividad de **fabricación** de energía eléctrica y, en el caso particular, de un hidrocarburo, determina el incumplimiento de un requisito material que impide la aplicación de la exención pretendida por la obligada, contemplada en el citado artículo 51.2.c) LIIEE.

**3.** Del escrito de preparación se infiere que las infracciones que imputa a la sentencia recurrida resultan determinantes del fallo, pues de haberse acogido la tesis propugnada por la parte recurrente, habría entendido aplicable la exención y estimado totalmente su pretensión.

Asimismo, la recurrente entiende que en su recurso de casación concurren tanto la circunstancia prevista en el artículo 88.2.a LJCA, en cuanto que la interpretación de la normativa sobre **impuestos especiales** en la que fundamenta el fallo contradice la establecida por otros órganos jurisdiccionales, y en particular por el propio Tribunal Supremo y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como la contenida en el artículo 88.2.c LJCA, pues la sentencia impugnada puede afectar a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto del proceso.

Culmina su escrito aludiendo a la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la cuestión que quiere someter a enjuiciamiento en tanto en cuanto la normativa vigente mantiene la regulación de todas las cuestiones aquí discutidas en términos semejantes a los que utilizaba la redacción cuya interpretación se pretende, lo que hace probable que este problema se siga presentando en el futuro y hace necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que clarifique el interrogante planteado.

**SEGUNDO.-** La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 2 de junio de 2020. Emplazadas las partes para su comparecencia, ambas se han personado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, la recurrente y la administración estatal recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.- 1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la entidad SOCIEDADE

GALEGA DO MEDIO AMBIENTE, S.A., se encuentra legitimada para interponerlo por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas, y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito la parte recurrente entiende presente el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en su recurso de casación, al concurrir las circunstancias contenidas en el artículo 88.2, letras a) y c), LJCA.

**SEGUNDO.-** A tenor de las alegaciones introducidas en el escrito de preparación del recurso y de la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida, la cuestión jurídica que se ha de someter a enjuiciamiento se circunscribe a la determinación de si la carencia por parte de la empresa productora de energía de un código de actividad y establecimiento (CAE), por no haberse solicitado la autorización para desarrollar la concreta actividad, ha de conllevar la imposibilidad de acogerse a la exención prevista para la **fabricación** e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del **impuesto** que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

**TERCERO.-** A fin de centrar la cuestión planteada y necesitada de esclarecimiento conviene partir de la secuencia de hechos que interesan al caso y que se deduce de lo recogido en la resolución económico-administrativa y en la sentencia recurrida:

La recurrente fue sometida a un procedimiento de inspección que culminó con el dictado de unos acuerdos de liquidación, de fechas 29 de agosto de 2014 y 15 de septiembre del mismo año, en concepto de **Impuesto especial** sobre Hidrocarburos. Esta regularización estuvo motivada porque no existía constancia sobre que la producción controlada de biogás y su utilización para la obtención de energía eléctrica, producto que encuentra incluido en el ámbito objetivo del **impuesto**, se hubiera estado realizando con la autorización reglamentaria para fabricar hidrocarburos y con el pertinente código de actividad y establecimiento (CAE). Debido a esto la administración consideró que no podía ser de aplicación recogida en el artículo 51.2.c) LIIIE, al no darse los requisitos antedichos y estar vedado por tanto cualquier beneficio fiscal.

Interpuestas por la obligada dos reclamaciones económico-administrativas, las mismas fueron acumuladas y desestimadas mediante el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de fecha 22 de febrero de 2018.

Formulado recurso contencioso-administrativo, el mismo fue estimado en parte por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso.

**CUARTO.-** En la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 6 de febrero de 2020, hoy recurrida, se desestima el motivo relativo a la procedencia de la aplicación de la exención establecida en el artículo 51.2.c) LIIIE con fundamento en que las sentencias en que apoya su pretensión la recurrente, en particular la de este Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018, y otras dictadas por el TJUE, no resolvían supuestos análogos al de autos, pues se referían a la consecuencias del incumplimiento de meros requisitos formales.

Entiende la Sala a quo, empero, que la carencia de la preceptiva autorización para desarrollar la actividad gravada y la falta de inscripción en el Registro Territorial de **Impuestos Especiales** de La Coruña equivale a la ausencia de un requisito material o esencial que impide de plano la aplicación de todo beneficio fiscal y, en concreto, de la exención controvertida, que además se encuentra condicionada a la presentación de una solicitud en los términos del artículo 103 del RIIEE.

**QUINTO.-** Con carácter previo a determinar las cuestiones en que concurre el necesario interés casacional objetivo para que se admita el presente recurso de casación ha de exponerse el marco legal y jurisprudencial que hubo de ser tomado en consideración en el supuesto que se sitúa en el origen de esta litis.

El artículo 51.2.c) LIIESS, en la redacción aplicable *ratione temporis*, declaraba exenta del **impuesto** la siguiente operación:

"2. La **fabricación** e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del **impuesto** que se destinen a:  
(...)

c) La producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

A los efectos de la aplicación de esta exención se consideran:

"Central eléctrica": La instalación cuya actividad de producción de energía eléctrica queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento hayan sido autorizados con arreglo a lo establecido en el capítulo I del Título IV de dicha Ley.

"Central combinada": La instalación cuya actividad de producción de electricidad o de cogeneración de energía eléctrica y calor útil para su posterior aprovechamiento energético queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento han sido autorizados con arreglo a lo establecido en el capítulo II del Título IV de dicha Ley".

Esta exención está prevista en la redacción vigente del precepto, dada por el Real Decreto Ley 15/2018, en el mismo apartado, habiéndose añadido la condición siguiente: "La aplicación de esta exención deberá ser solicitada previamente a la oficina gestora por el titular de las centrales de producción eléctrica o de las centrales combinadas de cogeneración de electricidad y autorizada por dicha oficina."

Por otro lado, el artículo 103.1 del RIIIEE, en la versión anterior a la modificación introducida por el Real Decreto 1715/2012, disponía cuanto sigue:

"La aplicación de las exenciones establecidas en los párrafos c), d), e) y g) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley, deberá ser solicitada previamente, del centro gestor por el titular de las centrales de producción eléctrica o de las centrales combinadas de cogeneración de electricidad y calor, de las empresas ferroviarias, de los centros de construcción y mantenimiento de buques y aeronaves o de los altos hornos."

Resulta conveniente también recordar la jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo en asuntos en los que se discernía asimismo sobre el carácter de la citada inscripción registral. Así, en sentencia de fecha 23 de julio de 2020, dictada en el RCA 6057/2017, (ECLI:ES:TS:2020:2699), se ha sostenido que, aunque la inscripción de las instalaciones fotovoltaicas sea obligatoria, teniendo consecuencias su no obtención, en relación con el **Impuesto especial** sobre Electricidad, inscribirse en el Registro Territorial y disponer del CAE no tiene carácter constitutivo para que una instalación productora de electricidad tenga la consideración de fábrica, con lo que podrá beneficiarse del régimen suspensivo del **impuesto**. En idéntico sentido se ha dictado la sentencia de la misma fecha en el RCA 3287/18, (ECLI:ES:TS:2020:2712).

Por su parte, en la Sentencia de este mismo Tribunal de 27 de febrero de 2018, RCA 914/2017, (ECLI:ES:TS:2018:694), invocada por la propia recurrente, se concluye que no puede denegarse la aplicación de un tipo reducido con fundamento en un incumplimiento de los requisitos formales siempre que se justifique el destino dado a los productos a los que se pretende la aplicación de tal tipo bonificado: "El mero incumplimiento formal de las condiciones reglamentarias establecidas para justificar la finalidad a la que la ley anuda la exención o el sometimiento de las entregas de gasóleo a un tipo reducido en el **impuesto** sobre hidrocarburos no puede acarrear la automática pérdida de la ventaja fiscal cuando, no obstante tal incumplimiento, se acredita suficientemente que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que la justifican. Consecuentemente, no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo el sometimiento a un tipo reducido (en su caso la exención) y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto haya sido destinado a los fines que justifican la aplicación del beneficio fiscal, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de dichas obligaciones formales."

**SEXTO.-** Sobre la naturaleza de la inscripción registral de la actividad, con la consiguiente obtención del CAE, es necesario reconocer que existe doctrina de esta Sala como se ha expuesto en el fundamento anterior. Ahora bien, el supuesto objeto de esta litis, referido a la aplicación de la exención prevista en el artículo 51.2.c) LIIIEE no es análogo al estudiado en las sentencias antes citadas, con lo que resulta conveniente un pronunciamiento de este Tribunal que esclarezca la concreta cuestión que suscita el presente recurso.

Coadyuva a defender la admisión del recurso el hecho de que en el escrito de preparación del recurso se interroga sobre los efectos del incumplimiento de un requisito en relación con una exención que a día de hoy se mantiene vigente y regulada en similares términos a los contenidos en la redacción aplicable *ratione temporis*.

**SÉPTIMO.-** A la vista de cuanto antecede, la Sección de Admisión considera que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por cuanto la sentencia recurrida ha resuelto una cuestión en sentido contrario al desenlace alcanzado por otros órganos de esta jurisdicción, estando presente la situación que, definida en el artículo 88.2.a) LJCA, permite a este Tribunal Supremo apreciar la presencia de interés casacional objetivo, así como porque nos encontramos ante una cuestión que muestra una relevancia y proyección notables, con lo que se hace necesario un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que dilucide sobre si, interpretando los artículos 51.2.c), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos Especiales** y 103 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de esta Ley, la

falta de inscripción de la actividad de **fabricación** de un hidrocarburo en el Registro Territorial de los **Impuestos Especiales** y, consecuentemente, la carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica ni beneficiarse de beneficios fiscales como es la exención prevista para la **fabricación** e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del **impuesto** que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

**OCTAVO.-** 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto vendrá constituido, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, por la cuestión precisada en el anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 51.2 c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos Especiales**, (BOE de 29 diciembre 1992), ["LIIEE"], en su redacción vigente desde el 1 diciembre 2006 y hasta el 31 diciembre 2012, aplicable *ratione temporis*, y 103 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la citada Ley, (BOE de 28 de julio de 1995), ["RIIEE"], también en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

**NOVENO.-** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**DÉCIMO.-** Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación tramitado con el número RCA/2876/2020, preparado por la procuradora doña Berta Sobrino Nieto, en representación de la entidad mercantil SOCIEDADE GALEGA DO MEDIO AMBIENTE, S.A., contra la sentencia de 6 de febrero de 2020 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso contencioso-administrativo nº 15550/2019.

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

*Determinar si, a la luz de lo dispuesto en los artículos 51.2.c), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos Especiales** y 103 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de esta Ley, en las redacciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2012, la falta de inscripción de la actividad de **fabricación** de un hidrocarburo en el Registro Territorial de los **Impuestos Especiales** y, consecuentemente, la carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), comporta, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica ni beneficiarse de beneficios fiscales como es la exención prevista para la **fabricación** e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del **impuesto** que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 51.2 c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos Especiales**, (BOE de 29 diciembre 1992), ["LIIEE"], en su redacción vigente desde el 1 diciembre 2006 y hasta el 31 diciembre 2012, y 103 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la citada Ley, (BOE de 28 de julio de 1995), ["RIIEE"], también en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman.