



Roj: **STS 2008/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2008**

Id Cendoj: **28079130022024100105**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/04/2024**

Nº de Recurso: **8984/2022**

Nº de Resolución: **659/2024**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4673/2022,**  
**ATS 10867/2023,**  
**STS 2008/2024**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 659/2024**

Fecha de sentencia: 17/04/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8984/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/04/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8984/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 659/2024**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8984/2022, interpuesto por la entidad mercantil SOCIEDAD DE FOMENTO AGRÍCOLA CASTELLONENSE, S.A., representada por el procurador de los tribunales don Manuel Sánchez- Puelles y González Carvajal, bajo la dirección letrada de doña Belén Palao Bastardés, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, de fecha 26 de septiembre de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 915/2020, en el que se impugna, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 3 de junio de 2020, que desestima el recurso de alzada formulado contra las resoluciones dictadas por el TEAR de Aragón, de fecha 28 de febrero de 2019, por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las resoluciones desestimatorias de la solicitud de inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales de las instalaciones de su titularidad.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 915/2020 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, con fecha 26 de septiembre de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLO

**La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha decidido:**

1º **DESESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo PO núm 915/2020, interpuesto por D. Manuel Sánchez-Puelles y González Carvajal, Procurador de los Tribunales y de la entidad SOCIEDAD DE FOMENTO AGRÍCOLA CASTELLONENSE SA, contra la resolución identificada en el encabezamiento de esta Sentencia, que CONFIRMAMOS por ser ajustada a derecho.

2º Las costas se imponen a la entidad demandante en los términos expuestos en el último fundamento de derecho".

**SEGUNDO.** *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la entidad mercantil SOCIEDAD DE FOMENTO AGRÍCOLA CASTELLONENSE, S.A., recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante Auto de 9 de diciembre de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

**TERCERO.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 20 de julio de 2023, dictó Auto precisando que:

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

Determinar cómo ha de interpretarse 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, bien 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 o, por el contrario, atendiendo a la clasificación de actividades contenida en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:



**3. 1.** El artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 3.1 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil y 3.1 de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria.

**3. 2.** El artículo 26 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 y el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

**3. 3.** El artículo 120.3 de la Constitución Española, en relación con lo previsto en el artículo 267 TFUE.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...].

**CUARTO.** *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la entidad mercantil SOCIEDAD DE FOMENTO AGRÍCOLA CASTELLONENSE, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...dicte Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados, condenándose a la parte recurrida a la inscripción de mi representada en el Registro Territorial correspondiente con efectos retroactivos a la fecha en la que cursó la solicitud de inscripción, y ello con la finalidad de poder instar la aplicación del beneficio previsto en el artículo 98.1.f) de la LIE".

**QUINTO.** *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que:

"Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.

Nuestra posición acerca de la cuestión de interés casacional objetivo es la siguiente:

Es conforme a Derecho interpretar el sintagma "actividad industrial" contenido en el artículo 98.1.f) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, atendiendo a la clasificación de actividades contenida en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Tal interpretación no colisiona con 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, ni en rigor podría colisionar pues no hay en esta norma de Derecho de la Unión Europea noción alguna de "actividad industrial" ni parámetro que determine o condicione la interpretación de aquel sintagma.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

**SEXTO.** *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 16 de abril de 2024, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** *Sobre el debate.*

Los hechos y circunstancias más relevantes para el enjuiciamiento propuesto se recogen en el auto de admisión, por lo que resulta oportuno reproducirlos:

1. En 30 de enero de 2015, la entidad obligada tributariamente solicitó la inscripción de las instalaciones de su titularidad en el registro territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Huesca y Teruel, respectivamente. Dichas solicitudes tenían como finalidad acogerse al beneficio de la reducción del 85% de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad prevista en el artículo 98.f) de la Ley de 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) ["LIIEE"].

2. La actividad desarrollada en los distintos establecimientos para los que se pretendía la inscripción era servicio de alcantarillado, evacuación y depuración de aguas residuales, clasificada en el epígrafe 921.4 de las tarifas del Impuesto sobre actividades económicas.

3. El 13 de febrero de 2015, las Oficinas Gestoras de Impuestos Especiales de Huesca y Teruel, dictaron sendos acuerdos denegando las inscripciones solicitadas, por entender que las actividades desarrolladas por



la interesada, no tenían la consideración de actividades industriales a los efectos de la aplicación del beneficio fiscal contenido en el artículo 98.1. f) LIIEE.

4. Disconforme con dichas resoluciones, la entidad recurrente interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEARA, que desestimó las pretensiones de la interesada. Frente a la anterior desestimación dedujo recurso de alzada ante el TEAC, que vino a confirmar la resolución impugnada, al considerar que no existiendo ninguna norma tributaria que proporcione una definición del sintagma "actividad industrial", debe tomarse como única aproximación a este término la clasificación de actividades que se contiene en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuya aplicación constituye una solución coherente al problema planteado, puesto que esta norma diferencia las distintas actividades en función de su naturaleza, y que para la interpretación de lo dispuesto en las normas tributarias y en aras del principio de seguridad jurídica, se ha de acudir preferentemente a lo dispuesto en otras normas del mismo carácter que contribuyan a aclarar el contenido de aquellas.

5. Mostrando su disconformidad con esta última resolución, la interesada la impugnó en sede contencioso-administrativa, siendo desestimada su demanda por la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2022, cuya *ratio decidendi* lleva a la Sala de instancia a ratificar la aplicación de las Tarifas del IAE, sosteniendo que:

"(L)as normas que establecen el beneficio fiscal en la LIE, no constituyen trasposición de la Directiva al derecho interno, sino insistimos, la Directiva permite a los Estados miembros, establecer limitaciones en relación con la definición del sector afectado.

Carece pues de sentido acudir, para saber si estamos o no ante una actividad industrial, a los arts 11 y 17 de la Directiva, que ni siquiera la mencionan, ni en modo alguno puede desprenderse de lo que ambos preceptos establecen.

Resulta irrelevante si las tarifas del IAE están o no desfasadas así como que la demandante califique de "absurdo" que la actividad de captación, tratamiento y distribución de aguas en núcleos urbanos sea una actividad industrial y no lo sea la actividad de servicios de alcantarillado, evacuación y depuración y ello, porque una y otra son actividades diferentes, que pueden o no ser realizadas por la misma empresa.

Finalmente la referencia a la Ley 21/1992 de 16 de julio de Industria, no aclara nada sobre esta cuestión, pues, su propio artículo 3, sobre su ámbito de aplicación, limita su definición " a los efectos de la presente ley".

A la interpretación de las normas tributarias se refiere el artículo 12 de la Ley General Tributaria señalando lo siguiente:

*"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."*

Por su parte, el artículo 3 del Código Civil, establece lo siguiente:

*"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".*

Hay que tener en cuenta que para la interpretación de lo dispuesto en las normas tributarias y en aras del principio de seguridad jurídica se ha de acudir preferentemente a lo dispuesto en otras normas del mismo carácter que contribuyan a aclarar el contenido de aquellas.

En este sentido, aplicar lo dispuesto en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas constituye una solución coherente al problema planteado puesto que esta norma diferencia las distintas actividades en función de su naturaleza.

Finalmente compartimos el criterio expuesto en la Resolución impugnada ( fundamentos de derecho cuarto a sexto), que acude a las Tarifas del IAE a efectos." (sic).

#### **SEGUNDO. Posición de las partes.**

La parte recurrente considera que se han cometido las siguientes infracciones por la sentencia impugnada.

En primer lugar, la infracción del art. 12 de la LGT, en relación con los arts. 3.1 del CC y 3.1 de la Ley 12/1992. La denegación de la solicitud de la inscripción de las instalaciones de su titularidad en el registro territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Huesca y Teruel por la Ofician Gestora por no realizar la



recurrente una "actividad industrial", no se atiende a una interpretación correcta, al centrar la misma en referencia a determinadas Divisiones de la Tarifa 1.ª del Impuesto sobre Actividades Económicas en base a lo dispuesto en el art. 12 de la LGT, cuando ha de entenderse que este precepto a su vez se remite al art. 3.1 del CC, como así se recoge en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2022 ( STS 4650/2022- rec. N.º 1523/2021). Debíó acudirse a la LI que contiene una definición del sintagma en cuestión, e interpretarse conforme a la misma. En todo caso, de tener que interpretarse a la luz de una normativa fiscal, dado que la normativa sobre el IAE no contiene una norma tributaria que recoja la definición que interesa, y dado que se trata de un concepto recogido en la LIE que es la norma que, en materia de fiscalidad energética, traspone los artículos de la Directiva, debíó acudirse a los arts. 11 y 17 de la Directiva 2003/96/CE, sin tener que acudir a una norma fiscal de carácter nacional que, además, no contiene delimitación alguna de este concepto; por lo que aún aceptando que existen límites, están única y exclusivamente previstos en relación con los conceptos recogidos expresamente mencionados en este artículo, esto es, "valor de venta", "proceso" y "sector", sin referencia a alguna a "actividad industrial", de suerte que la Audiencia Nacional se refiere, literalmente, al establecimiento de límites en el "sector afectado" y no al establecimiento de límites en atención al concepto "actividad industrial". Por otra parte, el art. 11 de la Directiva contiene una definición del sintagma "actividad profesional" que, en cualquier caso, podría asimilarse a la "actividad industrial" lo que permitiría delimitar el sintagma "actividad industrial" en base a lo previsto en una norma con carácter tributario. En definitiva, a falta de cualquier mención expresa en el art. 98.1.f) de la LIE, queda claro que no existe ningún límite legal en la aplicación de este beneficio, no siendo posible trasladar *de facto* la competencia legislativa al poder ejecutivo, sin que exista una habilitación al efecto.

Añade que también se infringe lo previsto en los arts. 26 de la Directiva y 107 del Tratado Fundacional de la UE. Pues el Estado español no informó a la Comisión de las medidas que se adopten, entre otros, en base a lo dispuesto en el art. 17 de la Directiva. El art. 107 prohíbe el establecimiento de cualquier tipo de ventaja por parte de los Estados Miembros que puede tener la consideración de ayuda de estado. En este caso, se ha beneficiado a las empresas cuya actividad se clasifica bajo las Divisiones 1.ª a 4.ª de la Sección 1.ª de las Tarifas del IAE, tratándose de una ventaja que no se recoge expresamente en la actual redacción del art. 98.1.f) de la LIE. La ventaja emana de una doctrina administrativa y no de un texto legal, por lo que la misma no habría sido comunicada a la Comisión, vulnerándose ellos citados artículos. Recuerda que lo que hace la Directiva es permitir a los Estados Miembros fijar límites, si bien con sujeción a lo previsto tanto en el art. 17 como en el art. 26 de la propia Directiva. Entiende que la interpretación realizada por la sentencia de instancia supone una vulneración de los objetivos previstos en la Directiva, por lo que en base al principio de eficacia directa de la Directiva, el beneficio previsto en el art. 17 de la Directiva y traspuesto en nuestro ordenamiento en el artículo 98 de la LIE, sería directamente aplicable en los términos que se recoge en la norma nacional, sin limitación alguna, toda vez que el legislador no habría establecido límite alguno y los que emanan de la interpretación administrativa, claramente vulneran los objetivos que persigue la Directiva y lo dispuesto en el art. 26 de la Directiva.

En último lugar, considera que se ha infringido el art. 120.3 de la CE, en relación con el art. 267 del TFUE, toda vez que las partes no discuten que estamos ante un concepto jurídico indeterminado en el ámbito de los impuestos especiales, y por lo tanto, tratándose de impuestos comunitarios, lo cierto es que la interpretación en cuanto al alcance y contenido del concepto "actividad industrial" recae, única y exclusivamente en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Por lo que solicita se plantee cuestión prejudicial en los siguientes términos:

- a) En primer lugar, se solicita de questione cuál es la interpretación del concepto "sector" previsto en el artículo 17.1.a) de la Directiva y si dicho concepto es asimilable al concepto "actividad económica" previsto en el art. 11 de la Directiva o bien se trata de conceptos totalmente independientes.
- b) En segundo lugar y solo para el caso en que ambos conceptos tengan el mismo contenido y alcance, se plantea si cuando un Estado introduce una limitación a los beneficios previstos en el artículo 17.1 de la Directiva 2003/96/CE en base al concepto "actividad industrial", realmente a lo que se está refiriendo es al concepto "sector industrial". En ese caso, sería conveniente delimitar el concepto "sector industrial".
- c) Se plantea asimismo si, acotado el concepto "sector industrial", los Estados Miembros pueden restringir aún más la interpretación de este concepto, en base a criterios administrativos, que no son objeto de fiscalización en virtud de lo previsto en el artículo 26 de la Directiva 2003/96/CE.
- d) Por último, y para el caso en que el concepto de "actividad industrial" no tuviese el mismo contenido y alcance que el concepto "sector", se plantea si la interpretación realizada por los órganos administrativos españoles y por extensión, por la Audiencia Nacional, podría tener la consideración de ayuda de estado encubierta.

Para la parte recurrida lo esencial es que el contencioso versó sobre el alcance del concepto "actividad industrial" a los efectos de la aplicación a la recurrente del beneficio fiscal establecido por el art. 98.1, f) de la



Ley 38/1992, consistente en una reducción del 85 por 100 en la base imponible. Resultando incontrovertido que la actividad de la recurrente consiste en el "servicio de alcantarillado, evacuación y depuración de aguas residuales", en concreto una instalación de depuración de aguas residuales, que está clasificada en el epígrafe 921.4 de las tarifas del Impuesto sobre actividades económicas.

La Abogacía del Estado considera que el art. 12 de la LGT, no hace más que incorporar los criterios generales del CC, si bien añade un criterio específico, que no rige la interpretación en su conjunto sino que afecta a uno de los criterios hermenéuticos del CC, pues ha de darse preferencia a la hora de interpretar "los términos empleados en sus normas" (tributarias) a cómo en la normativa tributaria se definan. Y solo si no se definen habrá que acudir "a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda", y dentro, por tanto, de un contexto tributario. De modo que si el mismo término o expresión tienen sentidos diferentes en el ordenamiento tributario y en áreas distintas del ordenamiento jurídico, es indudable que el art. 12 exige dar preferencia al sentido que tenga en el primero. A esto se ha atendido la Sentencia, confirmando los actos administrativos recurridos, al acudir al sentido que, con máxima precisión, atribuye a "actividades industriales" una norma tributaria, el RDLTIAE. Y cuando otra ley tributaria, la LIE, usa la expresión "actividades industriales" nada menos que para atribuir un beneficio tributario (concediéndoselo precisamente a éstas y, por ende, no reconociéndoselo a otras actividades, por más que también incurran en elevados consumos de energía eléctrica), es no ya razonable sino obligado entender que su designio normativo queda referido a la norma con rango de ley que en nuestro ordenamiento tributario permite dilucidar si tal o cual actividad es industrial o no lo es. No hay duda de que esta regulación del IAE tiene vocación de alcanzar a la totalidad de las actividades empresariales (así como a las profesionales y artísticas) y establece una taxonomía exhaustiva de las mismas, que delimita con exactitud cuáles son las "industriales". Frente a ello no puede prevalecer lo que establece la LI, ley especial, ajena a lo tributario, que incluye entre "las industrias" las actividades de "aprovechamiento, recuperación y eliminación de residuos o subproductos", la propia LI, art. 3, afirma expresamente que su definición es "a los efectos de la presente Ley".

Tampoco considera correcto el Sr. Abogado del Estado que la interpretación del art. 98.1, f) de la LIE debe hacerse a la luz de los arts. 11 y 17 de la Directiva, pues no establece "reducción impositiva" alguna "a favor de empresas de elevado consumo energético". Es decir, la Directiva no establece el beneficio fiscal, sino autorizar a los Estados miembros a aplicar reducciones impositivas a esas empresas, si decide aplicar reducciones impositivas es cuando debe atenerse a ciertos límites que establece la Directiva:

- a. Que "los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva sean respetados por término medio", como exigencia general.
- b. Que, en efecto, beneficien 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).

Este es el marco que no puede rebasarse, 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:

- a) 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 %.
- b) 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 limitación del beneficio a determinados usos constituye una restricción respecto de los sectores que disfrutaran del beneficio. Pero es bizantino discutir si esto es realmente así -es decir, si las actividades industriales constituyen un "sector"- o no. Pues si el criterio más restrictivo no fuera el sectorial, igualmente estaría dentro de los términos de la Directiva, dado que ésta se refiere a "las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector" como posibilidades o ejemplos: literalmente, "entre otras cosas".

La Directiva permite a un Estado miembro que establezca el beneficio a favor de cualesquiera empresas, sin distinción de sectores, que tengan un elevado consumo energético. Pero también le permite establecerlo solo para las de ciertos sectores, "entre otras cosas" -es decir, entre otras posibles restricciones objetivas o subjetivas-.



Todo lo cual le inclina a la parte recurrida a reconocer determinados errores en la recurrente. Así la Directiva permite conceder beneficios a las empresas de elevado consumo energético, hasta un máximo, definiendo tales empresas, sin considerar en absoluto su sector ni su actividad, aclarando que los Estados miembros - obviamente, si han decidido conceder los beneficios a tales empresas- podrán, en el marco de esa definición, " *aplicar conceptos más restrictivos*", pero la Directiva no establece el beneficio y permite a los Estados limitarlo. Tampoco es cierto que las limitaciones se prevean única y exclusivamente en relación con los tres conceptos expresamente mencionados, sino que " *podrán aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector* ", es evidente que lo que la Directiva quiere dejar claro es que, dentro del límite máximo definido por ella para lo que permite hacer, los Estados son libres de conceder los beneficios de forma más limitada, en cualquier aspecto. No son asimilables "actividad profesional" del art. 11 de la Directiva con la noción de "actividad industrial" del art. 98.1, f) de la LIE, la expresión " *la utilización con fines profesionales*" (no "actividad profesional") como equivalente a utilización con fines empresariales o económicos, es decir la propia de todas las "actividades económicas", que define como " *todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas y agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas*", carece de sentido y fundamento equiparar tal cosa (que es el todo) con las actividades industriales (que son solo una parte). Por último, el art. 98.1.f) establece un límite, pues solo se concede a las "actividades industriales", que es lo que hay que interpretar. La sentencia del TJUE de 18 de enero de 2017, asunto C-189/15, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, es esclarecedora.

Sobre que estemos ante una ayuda de Estado, contesta el Sr. Abogado del Estado, que un beneficio fiscal puede constituir una ayuda de Estado, lo cual justifica que la Directiva disponga en su art. 26.2 que:

"2. Las medidas tales como exenciones fiscales, reducciones impositivas, diferenciación de tipos y devoluciones de impuestos en el sentido de la presente Directiva podrán constituir ayuda estatal, y en tal caso deberán notificarse a la Comisión en virtud del apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

La información facilitada a la Comisión sobre la base de la presente Directiva no eximirá a los Estados miembros de la obligación de notificación en virtud del apartado 3 del artículo 88 del Tratado."

Pero la reducción de la base imponible del art. 98.1 está contemplada en la Directiva y ésta permite a los Estados establecerla, dentro de cierto marco, sin que se constate motivo por el que España haya incumplido dichas exigencias, lo que no justifica la parte recurrente. La interpretación confirmada por la Sentencia no introduce beneficios desiguales entre competidores, por la naturaleza de la actividad, ésta solo puede desarrollarse *in situ*; la actividad de depuración de aguas residuales se desarrolla generalmente en régimen de contratos administrativos de gestión de servicios públicos, y es obvio que la interpretación de "actividades industriales" conforme a las tarifas del IAE proporciona igual trato a todos los competidores o licitadores, tanto si son residentes en España como si no lo son.

Sobre la cuestión prejudicial que considera la parte recurrente debió plantearse, se opone la Abogacía del Estado, considerando que la Sala de instancia no albergó duda alguna sobre la cuestión planteada y además la decisión del caso no está condicionada por la interpretación de la norma o acto de la Unión Europea. La controversia giró en torno a la interpretación de "actividades industriales" del art. 98.1, f) de la LIE, interpretación que no está condicionada por norma europea alguna. Además, las preguntas que propone la parte recurrente no son pertinentes, pues resulta irrelevante que se pregunte por el significado de "sector" porque es indiferente que la expresión "actividades industriales" integre o no un sector, por lo que la limitación del beneficio fiscal a las "actividades industriales" es factible tanto si éstas se consideran "sector" como si se consideran un concepto distinto. Se trata de interpretar una norma interna para dilucidar si la actividad de depuración de aguas residuales encaja en ella, y al respecto nada define, dice o predetermina la norma europea, es obvio que la cuestión prejudicial carece de objeto. Carece de sentido interpelar sobre si el beneficio fiscal es ayuda de Estado encubierta dependiendo de si se concede o no a unos o a otros "sectores" (o "tipos" de actividades, si no se quiere usar el término "sector"), pues la propia Directiva establece el mecanismo de control y permite indudablemente que los Estados miembros apliquen conceptos más restrictivos " *entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector* ".

**TERCERO.** Marco normativo y jurisprudencia del TJUE.

La sentencia de instancia, el auto de admisión y los escritos rectores de las partes recogen el siguiente ámbito normativo de interés.

Artículo 12 de la Ley General Tributaria:

"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."

Artículo 3 del Código Civil:

"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

Exposición de motivos de la Ley 28/2014 de 27 de noviembre, en cuanto justifica la introducción de su artículo 98:

"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."

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:

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.

(...)

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.

Artículo 26:

"1. Los Estados miembros informarán a la Comisión de las medidas adoptadas en virtud del artículo 5, el apartado 2 del artículo 14, el artículo 15 y el artículo 17.

2. Las medidas tales como exenciones fiscales, reducciones impositivas, diferenciación de tipos y devoluciones de impuestos en el sentido de la presente Directiva podrán constituir ayuda estatal, y en tal caso deberán notificarse a la Comisión en virtud del apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

La información facilitada a la Comisión sobre la base de la presente Directiva no eximirá a los Estados miembros de la obligación de notificación en virtud del apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

(...)"

Artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales:

"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:

(...)

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."

Artículo 3.1 de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria:

" 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.

Artículo 2. Fines:

"El objeto expresado en el artículo anterior se concretará en la consecución de los siguientes fines:

- 1. Garantía y protección del ejercicio de la libertad de empresa industrial.
- 2. Modernización, promoción industrial y tecnológica, innovación y mejora de la competitividad.
- 3. Seguridad y calidad industrial.
- 4. Responsabilidad industrial.

Asimismo, es finalidad de la presente Ley contribuir a compatibilizar la actividad industrial con la protección del medio ambiente".

Artículo 86.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre -actual 85.1 Real Decreto Legislativo 2/2004-:

"Las tarifas del impuesto, en las que se fijarán las cuotas mínimas, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán por Real Decreto Legislativo del Gobierno, que será dictado en virtud de la presente delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución . La fijación de las cuotas mínimas se ajustará a las bases siguientes:

Primera.- Delimitación del contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo del impuesto.

(...)"

Artículo 79:

1. El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto.



Se consideran, a los efectos de este impuesto, actividades empresariales las agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios y mineras.

Artículo 80

(...)

2. *El contenido de las actividades gravadas se definirá en las Tarifas del impuesto."*

Recogiendo lo dicho por la sentencia de instancia, señalar que:

"Las Tarifas del IAE, en su Anexo I, dedican la Sección Primera a las actividades empresariales, con la rúbrica siguiente: "Actividades Empresariales: ganaderas, mineras, industriales, comerciales y de servicios". La sección Segunda se ocupa de las "Actividades profesionales" y la Tercera contempla las "Actividades artísticas".

La Sección Primera, contiene a su vez, otras tantas divisiones distinguiendo entre actividades mineras e industriales (Divisiones 1 a 4) y actividades de la construcción (División 5), comerciales y de otros servicios (Divisiones 6, 7, 8 y 9). En la división 9 denominada "Otros servicios" se incluyen entre otros los servicios de saneamiento, limpieza y similares. En concreto, en el epígrafe 921.4 se clasifican los servicios de alcantarillado, evacuación y depuración de aguas residuales".

Sentencia del TJUE, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, de 18 de enero de 2017, asunto C-189/15, recogida en la sentencia de instancia:

*"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 cubrir los 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."*

**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 debeatenerse 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, beneficien 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 cubrir los 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.

**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 "e n 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.

#### **SEXTO.** *Sobre las costas.*

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

A tenor del artículo 139 LJCA, no ha lugar a la imposición de costas en el recurso contencioso-administrativo, ante las dudas que quedan reflejadas en pronunciamientos judiciales distintos.



## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Fijar los criterios interpretativos recogidos en el fundamento cuarto de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación núm. 8984/2022, interpuesto por la entidad mercantil SOCIEDAD DE FOMENTO AGRÍCOLA CASTELLONENSE, S.A., representada por el procurador de los tribunales don Manuel Sánchez- Puelles y González Carvajal, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima)) de la Audiencia Nacional, de fecha 26 de septiembre de 2022, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar la demanda cursada en el recurso contencioso-administrativo núm. 915/2020, en el que se impugna, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 3 de junio de 2020, que desestima el recurso de alzada formulado contra las resoluciones dictadas por el TEAR de Aragón, de fecha 28 de febrero de 2019, por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las resoluciones desestimatorias de la solicitud de inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales de las instalaciones de su titularidad, las que se anulan declarando el derecho de la recurrente a la inscripción de las instalaciones de su titularidad, en el registro territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Huesca y Teruel, respectivamente, con la finalidad, de poder acogerse al beneficio de la reducción del 85% de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad prevista en el artículo. 98.f) de la Ley de 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales.

4.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.