

Tribunal Superior de Justicia

**TSJ de Islas Baleares, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª)
Sentencia num. 55/2015 de 2 febrero**

JUR\2015\48239

Impuestos Especiales. Energía.

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 129/2014

Ponente:Ilma. Sra. Alicia Esther Ortuño Rodríguez

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00055/2015

SENTENCIA

Nº 55

En la Ciudad de Palma de Mallorca a dos de febrero de dos mil quince.

ILMOS SRS.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila

MAGISTRADOS

D. Fernando Socías Fuster

Dª Alicia Esther Ortuño Rodríguez

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears los autos Nº 129/2014 dimanantes del recurso contencioso administrativo seguido a instancias de la entidad **DESARROLLOS EMPRESARIALES MANRESA,S.L.** representada por la Procuradora Dª Magdalena

Cuart Janer y asistida del Letrado D. Eduardo Modesto de Bustos Arroyo; y como Administración demandada la General del **ESTADO** representada y asistida de su Abogado,.

Constituye el objeto del recurso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional en Illes Balears, de fecha 15 de noviembre de 2013, dictada en el expediente Nº 1408/13 y por medio de la cual se desestima la reclamación económico- administrativa interpuesta frente al acuerdo sancionador de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT en Illes Balears y en relación al Impuesto Especial sobre Electricidad.

La cuantía se fijó en 2.954,71 €

El procedimiento ha seguido los trámites del ordinario.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D^a Alicia Esther Ortuño Rodríguez, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO . Interpuesto el recurso en fecha 17 de marzo de 2014, se le dio traslado procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo.

SEGUNDO . Recibido el expediente administrativo, se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda, lo que así hizo en el plazo legal, alegando los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, suplicando a la Sala que se dictase sentencia estimatoria del mismo, por ser contrario al ordenamiento jurídico, el acto administrativo impugnado y que por ello se anulase la sanción impuesta.

TERCERO . Dado traslado del escrito de la demanda a la representación de la Administración demandada para que contestara, así lo hizo en tiempo y forma oponiéndose a la misma y suplicando se dictara sentencia confirmatoria de los acuerdos recurridos.

CUARTO. No recibido el pleito a prueba y declarada conclusa la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista, con citación de las partes para sentencia, se señaló para la votación y fallo, el día 30 de enero de 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

. A fin de resolver las cuestiones controvertidas, debemos destacar los siguientes datos de hecho, así como poner de relieve que en aras de los principios de igualdad, seguridad jurídica y unidad de doctrina, seguiremos en cuanto resulten extrapolables, los razonamientos consignados en la Sentencia de esta Sala nº 620/2014, de 10 de diciembre :

1º) Que la entidad recurrente y dentro del período comprendido entre el 1 de enero de 2009 y 30 de septiembre de 2009, llevó a cabo la actividad de producción de electricidad en planta fotovoltaica sin haberla inscrito en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales, tal y como exige el art. 40 y 131 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio , por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. En consecuencia, tampoco se le había asignado Código de Actividad y Establecimiento (CAE) regulado en el art. 41 de la citada norma

2º) Que en fecha 1 de octubre de 2009 procedió a la inscripción y se le asignó Nº CAE.

3º) Iniciado procedimiento sancionador, en fecha 25 de julio de 2013 se le notifica acuerdo de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT en Illes Balears, por medio del cual se le impone sanción por infracción del art. 19.2º de la Ley 38/1992, de 28 diciembre 1992, de Impuestos Especiales , conforme al cual "constituyen infracciones tributarias graves: a) La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta ley y su reglamento". El incumplimiento lo era la falta de inscripción en el mencionado Registro.

Se impone sanción del 100% de la cuota de conformidad con el art. 19,3º de la citada Ley : "3. Las infracciones a las que se refiere el apartado anterior se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción".

No consta que se emitiesen o se reclamasen liquidaciones por las cuotas del impuesto. Sin duda en aplicación del criterio jurisprudencial (SsTS de 27 de febrero de 2012 y 12 de enero de 2012 , entre otras) conforme al cual las cuotas ya las habría satisfecho y repercutido la empresa compradora y distribuidora de la electricidad fabricada por la empresa ahora recurrente, por lo que la AEAT no puede pretender el cobro del mismo impuesto dos veces.

4º) Disconforme con la sanción, la entidad fabricante de electricidad interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por medio de la resolución que es objeto de la presente impugnación judicial.

La empresa demandante, sin negar la falta de inscripción en el Registro Territorial durante el período indicado, fundamenta su impugnación de la sanción en los siguientes argumentos:

1º) Que la falta de inscripción en el Registro Territorial debe entenderse como simple omisión de un requisito formal cuya única función es la de realizar un control administrativo, y sin que la misma provoque impago del impuesto, pues la recurrente siempre entendió que la obligación de pago no le incumbía al fabricante sino a la empresa distribuidora de la electricidad, que fue la que pagó el impuesto.

2º) Que debe atenderse a la buena fe de la empresa recurrente, que tan pronto advirtió la deficiencia formal, procedió a inscribirse en el Registro. La no imposición de la sanción estaría avalada por la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de noviembre de 2005 .

3º) La administración actúa en contra de sus propios actos, pues la resolución del TEAC de 8 de junio de 2010, para caso idéntico, entiende improcedente la apertura de procedimiento sancionador.

4º) Desproporcionalidad de la sanción impuesta desde el momento en que se reconoce que no hay cuota defraudada y que sólo nos encontramos con una irregularidad de carácter formal.

5º) Falta de motivación en la resolución sancionadora y ausencia de culpa o dolo en la entidad sancionada.

SEGUNDO

La recurrente invoca que la falta de inscripción en el Registro Territorial debe entenderse como simple omisión de un requisito formal cuya única función es la de realizar un control administrativo, y sin que de la misma se derive impago del impuesto, pues la recurrente siempre entendió que la obligación de pago no le incumbía al fabricante sino a la empresa distribuidora de la electricidad, que fue la que pagó el impuesto.

En este punto debe precisarse que el hecho de que el impuesto fuese finalmente ingresado por otra empresa (la distribuidora), sin que le correspondiese hacerlo, y que por ello la administración tributaria no puede reclamarlo nuevamente de la fabricante recurrente, no altera la realidad de que esta fabricante debió haber ingresado en su día el impuesto, por incumplimiento de las condiciones reglamentarias para la consideración de la instalación productora de electricidad como fábrica a los efectos del Impuesto sobre la Electricidad y para la aplicación de cualquier exención o del régimen suspensivo. Las operaciones de fabricación de energía eléctrica en los periodos mencionados estaban sujetas al pago del impuesto especial sobre la electricidad por parte de la ahora recurrente, al no poder disponer del beneficio fiscal por actuar en régimen suspensivo, precisamente por la falta de la inscripción en el Registro.

Es decir, la omisión de la Inscripción en el Registro Territorial, la falta de CAE y la no presentación de las correspondientes autoliquidaciones del impuesto, sin duda superan lo que es una simple omisión formal, pues afecta al devengo y exigibilidad del impuesto. Cuestión distinta es que su ingreso posterior por otra empresa impida a la AEAT reclamarlo de nuevo.

Y aunque se entendiese como simple omisión de requisito formal, ello no altera la realidad de que dicha omisión constituya hecho infractor. En definitiva, lo que pretende la recurrente es que se inaplique el art. 19.2º de la Ley 38/1992, de 28 diciembre 1992, de Impuestos Especiales, que con claridad especifica que "constituyen infracciones tributarias graves: a) La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta ley y su reglamento", siendo uno de estos requisitos, la inscripción en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales (art. 40 y 131 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales).

Obviamente, esta pretensión no puede prosperar.

TERCERO

La inscripción en el Registro en fecha 1 de octubre de 2009, sólo indica que a partir de esta fecha se corrigió la actuación infractora, pero no demuestra la conformidad a derecho de la actuación anterior.

Es cierto que para caso similar la SAN de 3 de noviembre de 2005 apreció que la conducta de la contribuyente fue debida a una interpretación de la normativa fiscal que puede calificarse de razonable y exenta por completo de mala fe o negligencia inexcusable en base al convencimiento de que la obligación tributaria no le incumbía a ella sino a su cliente distribuidora. Pero no es menos cierto que la más reciente SAN de 26 de septiembre de 2011 ya descarta esta posibilidad con criterio que no se ha invalidado por la STS de 16 de junio de 2014 que desestima el recurso de casación en unificación de doctrina interpuesto contra la segunda de las mencionadas.

Indica en este punto la SAN de 26.09.2011 :

"Y en el caso en debate, alega la recurrente que su conducta fue debida a una interpretación de la normativa fiscal que puede calificarse de razonable y exenta de mala fe o negligencia inexcusable, pues siempre cumplió con sus obligaciones formales y materiales frente a la Administración tributaria, obedeciendo la ausencia de repercusión a una interpretación razonable y a su convencimiento de que esa era una obligación que incumbía a su cliente, Unión FE NO SA Distribución, S.A., por entender que ésta era el verdadero sujeto pasivo del Impuesto sobre la Electricidad, e invoca y transcribe parcialmente en su escrito de demanda la Sentencia de esta Sala de 17 de octubre de 2.005 , que contempla un caso similar. Sin embargo no puede aplicarse lo resuelto en tal sentencia al tratarse de distinto supuesto, pues en el caso ahora en debate es claro que el obligado tributario no ha cumplido sus obligaciones formales y materiales, ya que no dispuso del CAE exigido hasta julio de 2.003, resultando que ha facturado energía eléctrica desde noviembre del año 2.002 hasta junio de 2.003 sin cumplir los requisitos legales y reglamentarios que son condiciones sustantivas e ineludibles para la consideración de la instalación productora de electricidad como fábrica a los efectos del Impuesto sobre la Electricidad y para la aplicación de cualquier exención o del régimen suspensivo, y por ello, su conducta encaja de lleno en el art.19,2,a) de la LIE, debiendo ser sancionado según el apartado 3 de este mismo precepto, modificado por la Ley 58/2003 , General Tributaria, con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos."

Como se advierte, es supuesto idéntico al caso que nos ocupa, por lo que procede asumir la doctrina expresada.

CUARTO

La recurrente invoca que la administración actúa en contra de sus propios actos, pues la resolución del TEAC de 8 de junio de 2010 (1571/09), para caso idéntico, entiende improcedente la apertura de procedimiento sancionador.

No obstante, la resolución del TEAC no indica que sea improcedente la apertura de procedimiento sancionador, sino simplemente refleja en sus antecedentes fácticos el dato de que en aquel expediente no se inició expediente sancionador. Pero el supuesto es distinto desde el momento en que en aquel, sí que se giró liquidación.

En cualquier caso, la doctrina del TEAC ha sido la de mantener siempre la procedencia de la sanción en supuestos como en el que nos ocupa, esto es, en aquellos en que la liquidación no puede emitirse por haberse ya ingresado el impuesto por un tercero.

QUINTO

Se invoca desproporcionalidad de la sanción impuesta (100% de la cuota) desde el momento en que se reconoce que no hay cuota defraudada y que sólo nos encontramos con una irregularidad de carácter formal.

No obstante, el art. 19,3º de la Ley 38/1992, de 28 diciembre 1992, de Impuestos Especiales no ofrece dudas respecto al importe de la sanción, que a la recurrente le parece desproporcionada. Indica el precepto que "3. Las infracciones a las que se refiere el apartado anterior se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción".

Adviértase que la sanción se ha impuesto sin los incrementos previstos en el mismo precepto (25% más en caso de comisión repetida o de quebrantamiento de las normas de control), por lo que difícilmente se puede tachar de desproporcionada la sanción impuesta en su valor mínimo.

SEXTO

En sentencia de esta Sala N° 135 de 3 de marzo de 2011 ya indicamos al respecto:

"NOVENO. Sobre la falta de motivación como vicio de nulidad radical de la sanción administrativa.

El deber de motivar la resolución sancionadora que impone la Ley - artículo 138.1. de la Ley 30/92 - es la manifestación del deber general de motivar todo acto que suponga sacrificio de derechos.

La motivación de la sanción que se impone no es un mero requisito formal sino que forma parte de la cartera de derechos fundamentales del ciudadano.

La Administración tiene el deber de motivar la sanción que impone, deber que no solo actúa como principio básico del procedimiento sancionador sino como derecho público subjetivo del ciudadano.

El sacrificio del derecho fundamental a la motivación de la sanción que se impone comporta vulneración de garantías en el procedimiento administrativo sancionador, esto es, vicio de nulidad radical - artículo 62.1.a. de la Ley 30/92 -.

La falta de motivación de la sanción administrativa, que, como acabamos de ver, constituye vicio de nulidad radical, en buena lógica, tampoco cabe ya que pueda subsanarse en el proceso contencioso-administrativo. Así lo ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional -por todas, en las sentencias números 35/06 y 175/07 -.

La motivación de la sanción, esto es, la expresión razonable de los hechos y de los fundamentos de derecho que acogen la decisión adoptada, alcanza, sin ningún género de dudas, incluso hasta la proporcionalidad de la sanción, de manera que también ha de motivarse específicamente la razonabilidad de la sanción impuesta.

DECIMO.- Sobre el deber de motivar específicamente la existencia de culpabilidad.

La motivación de la sanción, esto es, la expresión razonable de los hechos y de los fundamentos de derecho que acogen la decisión adoptada, como acabamos de señalar, alcanza incluso hasta la

proporcionalidad de la sanción y, por supuesto, en lo que ahora nos importa, queda comprendido en ese deber la motivación de la existencia de culpabilidad.

No basta que la resolución sancionadora se limite a afirmar, sin más, que no concurre causa de exención de la responsabilidad por la comisión de la infracción tributaria - artículo 179.2. de la Ley 5//03 y, antes, artículo 77.4. de la Ley 230/63 -.

En efecto, el principio de presunción de inocencia no permite que la resolución sancionadora razone la existencia de culpabilidad del obligado tributario mediante la mera afirmación de que no es apreciable la concurrencia de discrepancia interpretativa razonable o de cualquiera de las restantes causas legales excluyentes de la responsabilidad.

La interpretación razonable de la norma constituye supuesto de exclusión de la responsabilidad por la infracción tributaria, pero uno más, esto es, uno de los casos, entre otros, en los que la Administración Tributaria debe entender necesariamente que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributario.

Por consiguiente, aún cuando la norma tributaria incumplida sea clara, como si no se entiende razonable la interpretación que de esa norma sostiene el obligado tributario, en definitiva, la Administración Tributaria no puede imponer la sanción sin más, justamente por cuanto, si bien pudiera ser que no concurriera ese supuesto de exclusión de la responsabilidad, bien pudiera ser igualmente que el contribuyente hubiera actuado diligentemente.

Y, del mismo modo, la mera referencia al desenlace de la regularización como la sola contratación de la falta de ingreso de la deuda tributaria, tampoco es suficiente.

A ese respecto, debe tenerse en cuenta, primero, que el derecho fundamental a la presunción de inocencia se vulnera cuando se impone la sanción por la sola referencia al resultado, por ejemplo, por el mero hecho de no ingresar, esto es, se vulnera el derecho fundamental cuando se impone la sanción sin justificación de que concurre un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio -en ese sentido, sentencia del Tribunal Constitucional número 164/05 -. Y, segundo, ha de tenerse también en cuenta que

el solo hecho de no ingresar no constituye infracción, ni ahora en la Ley 58/03 ni antes en la Ley 230/63 -en ese sentido, sentencias del Tribunal Supremo de 18 de abril de 2007 y 6 de junio de 2008 -.

El Tribunal Supremo también señaló en la sentencia de 16 de marzo de 2002 -recurso de casación número 9139/1996 - que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones tributarias.

Por tanto, la motivación de la culpabilidad en la resolución sancionadora no queda cubierta con la alegación genérica de las incorrecciones llevadas a cabo por el contribuyente, de manera que siempre es necesario especificar, por ejemplo, los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de la posterior valoración de la conducta o las circunstancias en que el contribuyente aplicó la deducción y la causa por la que se califica de indebidamente acreditada esa concreta deducción aplicada por el contribuyente."

Aplicado lo anterior al caso que nos ocupa, entendemos que no concurre falta de motivación en el acuerdo sancionador de fecha 25 de julio de 2013¹⁷, por cuanto además de expresarse todos los antecedentes de hecho y normas jurídicas aplicables al caso y de los que se deriva la imposición de la sanción en el importe mínimo fijado por la Ley, se dedica un apartado denominado "motivación y otras consideraciones" en el que se valora tanto la culpabilidad, como la improcedencia de entender que se está en el caso de una interpretación razonable de la norma, por cuanto la misma no ofrece duda interpretativa posible con respecto a la obligación de registro y la consecuencia punitiva de la falta del mismo.

En lo demás, y con respecto a la culpabilidad, nos remitimos a la SAN de 26 de septiembre de 2011 , que para supuesto idéntico al presente, en este punto indica:

"Por lo que respecta a la pretendida falta de culpabilidad del interesado, resulta evidente, que el incumplimiento de una norma reglamentaria básica como es la inscripción en el Registro Territorial correspondiente, indica claramente que el interesado no ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, por lo que puede apreciarse culpabilidad por lo menos a título de simple negligencia por lo que se estima procedente la multa impuesta."

Procede así, la desestimación del recurso.

SÉPTIMO

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, tras la modificación operada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, procede efectuar expresa imposición de las costas procesales causadas en estos autos a la parte actora, al haber desestimado sus pretensiones.

Vistos los preceptos legales mencionados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

- 1º) Que DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso administrativo
- 2º) Que declaramos conforme al ordenamiento jurídico el acto administrativo impugnado y, en consecuencia, lo CONFIRMAMOS.
- 3º) Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Contra la presente sentencia no cabe recurso ordinario alguno.

Así por esta nuestra sentencia de la que quedará testimonio en autos para su notificación, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por la Magistrada de esta Sala Iлма. Sra. D^a Alicia Esther Ortuño Rodríguez que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Secretario, rubricado.