

**Tribunal Superior de Justicia**

**TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo,  
Sección 1ª) Sentencia num. 61/2015 de 12 enero**

**JUR\2015\45908**

**Impuestos Especiales. Energía**

**Jurisdicción:** Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 1073/2013

**Ponente:** Illma. Sra. Mª Antonia Lallana Duplá

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

**VALLADOLID**

SENTENCIA: 00061/2015

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEON**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SEDE EN VALLADOLID**

N11600

N.I.G: 47186 33 3 2013 0101659

**PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001073 /2013**

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De NUINTESA S.L.

LETRADO D.ª VEGA MARTIN JUANES

PROCURADOR D. JOSE MARIA BALLESTEROS GONZALEZ

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

**SENTENCIA NÚM. 61**

**ILMOS. SRES.**

**PRESIDENTE:**

DON AGUSTÍN PICÓN PALACIO.

**MAGISTRADOS:**

DOÑA MARÍA ANTONIA LALLANA DUPLÁ

DON FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

DON FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a doce de enero de dos mil quince.

Visto por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, el presente recurso en el que se impugna:

La Resolución de 31 de mayo de 2013, del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León que desestima las reclamaciones económico-administrativas con números 47/1898/12 y 47/2726/12, interpuestas contra los acuerdos dictados sobre imposición de sanción tributaria en relación al Impuesto sobre Electricidad, ejercicios 2008 a 2010.

Son partes en dicho recurso:

Como recurrente: La entidad " NUINTESA, S.L.", representada por el Procurador de los Tribunales D. José María Ballesteros González, y bajo la dirección de la Letrada doña Vega Martín Juanes.

Como demandada: La Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León), representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. MARÍA ANTONIA LALLANA DUPLÁ.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- Interpuesto y admitido a trámite el presente recurso, y recibido el expediente administrativo, la parte recurrente dedujo demanda en la que con base en los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en la que, estime la demanda, declarando no ser conforme a derecho la resolución administrativa impugnada en relación a la calificación y cuantificación de la sanción procediendo a anular el procedimiento sancionador como consecuencia de los fundamentos de hecho y derecho contenidos en la demanda y subsidiariamente se proceda a la minoración de la sanción impuesta en base al principio de proporcionalidad manifestado, procediendo a la imposición de costas a la administración demandada.

**SEGUNDO** .- En el escrito de contestación de la parte demandada con base en los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime e impongan las costas a la parte actora.

Mediante Decreto de 7 de mayo de 2014 se fijó la cuantía de este recurso en 65.912,60 €.

**TERCERO** .- El procedimiento se recibió a prueba con el resultado que figura en los autos.

Presentados por las partes escritos de conclusiones y declarados conclusos los autos, se señaló para votación y fallo el pasado día 18 de diciembre.

**CUARTO** .- En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones legales, salvo los plazos en ella fijados por causa del volumen de pendencia y trabajo que soporta la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO

.- Se impugna en este recurso contencioso administrativo la Resolución de 31 de mayo de 2013, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León que desestima las reclamaciones económico administrativas núms. 47/1898/12 y 47/2726/12, interpuestas contra la resolución

desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo dictado por la Jefa de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la Agencia Estatal Administración Tributaria de Castilla y León, en concepto de imposición de sanción por 94.160,86 €, en relación al Impuesto sobre la Electricidad. La segunda contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo dictado por la misma Jefa de Dependencia frente a la exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción del 25% al haberse interpuesto reclamación económico administrativa contra la citada sanción, siendo la pérdida de la reducción del importe de 16.478,15 €.

Mantiene la parte actora en la demanda la nulidad de la resolución impugnada alegando la ausencia de obligatoriedad de la inscripción en el registro territorial; falta de proporcionalidad en la imposición de la sanción; carencia de motivación de la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad; falta de motivación en relación con la exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de la sanción.

La Administración demandada se opone al recurso y mantiene la plena conformidad a derecho de la resolución del TEAR impugnada.

Dicha resolución tiene como antecedentes de interés para la resolución del pleito, los siguientes:

1.- Con fecha 25 de octubre de 2011, la Inspección de Hacienda del Estado de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Tributaria levantó, a la interesada, Acta de Conformidad A01 nº 77705132 por el concepto Impuesto sobre la Electricidad, referido a los ejercicios 2008 a 2010, en la que se determina una deuda tributaria de 8.912,28 €, integrada por una cuota de 8.037,96 € y unos intereses de demora de 874,32 €.

La razón del Acta es que la empresa es productora de electricidad en régimen especial y durante el periodo inspeccionado la empresa ha producido energía eléctrica en sus instalaciones sin estar inscrita en el Registro territorial de Impuestos Especiales como fábrica de electricidad en régimen especial. Dicha energía es vendida al subsistema de Iberdrola Distribución Eléctrica. S.A.U. sin que conste en las facturas la repercusión del Impuesto Especial sobre la electricidad, ni el interesado haya presentado autoliquidaciones relativas al citado impuesto. La empresa distribuidora de energía comercializó la energía recibida, con repercusión del Impuesto, excepto en los porcentajes de pérdidas que se

desprenden de sus balances energéticos (9,04% en el ejercicio 2008. 6,98% para el ejercicio 2009 y 9.6% para el ejercicio 2010). De acuerdo con la jurisprudencia emanada de la Audiencia Nacional acreditada que la electricidad fabricada fue vertida a una red desde la que se suministró a consumidores finales con aparente devengo y repercusión del Impuesto, no procede la exigencia del impuesto correspondiente a la electricidad fabricada al titular de la instalación no inscrita pues de otra forma se produciría una doble imposición. En consecuencia se proponía regularizar el impuesto correspondiente a aquellas cantidades de energía cuyo impuesto no sido repercutido a los consumidores finales, como sucede en el caso de las pérdidas de distribución en la red de Iberdrola Distribución; se proponía liquidación definitiva por el importe de cuota 8.037,96 € y 874,32 de intereses de demora.

2.- Iniciado expediente sancionador y realizada la propuesta de sanción, donde se propuso una sanción de 94.160,86 euros (49.434,45 euros tras la reducción por conformidad y la reducción del art. 188.3 de la LGT ( RCL 2003, 2945 )) por la comisión de una infracción tributaria grave del artículo 19.2.a) de la Ley 38/1992 ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) de Impuestos Especiales consistente en la fabricación e importación de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación, con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales y su Reglamento, la interesada presentó alegaciones oponiéndose a la propuesta de sanción.

El 18 de abril de 2012 se dictó acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria; considerándose, que se ha cometido una infracción tributaria grave, imponiéndose una sanción conforme a lo previsto en el artículo 19.2.a) de la Ley 38/1992 de impuestos Especiales por importe de 94.160,86 €. Se indica que dicha sanción se calcula sobre las cuotas correspondientes a la totalidad de los productos que se han fabricado con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en la Ley y en el Reglamento en relación al conjunto de ejercicios comprobados. La cuantía de la sanción por infracción tributaria grave asciende a 49.434,45, entendiéndose contenida tanto la reducción del 30% de conformidad con la liquidación, como la reducción del 25% recogida en el artículo 188.3 de la LGT . Interpuesto recurso de reposición frente al acuerdo anterior fue desestimado mediante acuerdo de 14 de junio de 2012.

Frente al acuerdo anterior la actora interpuso la reclamación 47/1898/12.

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo dictado por la Jefa de Dependencia que acuerda la exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de

imposición de sanción al haberse interpuesto reclamación económica administrativa, se interpuso la reclamación 47/2726/12.

El TEAR en la resolución impugnada de 31 de mayo de 2013 acuerda desestimar las anteriores reclamaciones y en consecuencia confirma el acto impugnado. Mantiene que del examen del expediente resulta debidamente acreditado que la obligada tributaria produce energía eléctrica, sin estar inscrita en el Registro territorial de Impuestos Especiales como fábrica de electricidad en régimen especial, por lo que se ha producido el tipo objetivo de infracción tributaria grave, prevista, en el artículo 19.2.a) de la Ley de Impuestos Especiales. También queda acreditado que concurre el elemento subjetivo. En el presente caso queda acreditado que el obligado tributario no cumplió con las condiciones y requisitos exigidos por la normativa específica de los Impuestos Especiales; y, por otro lado, en la normativa reguladora no existe el más mínimo elemento que pueda llegar a interpretar razonablemente que no estaba sujeto a tales condiciones y requisitos. En cuanto a la cuantificación de la sanción el artículo 19.3 de la LIEE establece que " *Las infracciones a las que se refiere el apartado anterior se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción...*". Aplicando la normativa anterior, la Oficina Gestora ha fijado como sanción 94.160,86 euros, que supone el 100% de las cuotas del impuesto Especial sobre la Electricidad correspondientes a los ejercicios 2008 a 2010, por lo que la cuantificación de la sanción está correctamente determinada.

## SEGUNDO

.-La parte actora plantea en la demanda la falta de obligatoriedad de la inscripción en el que Registro territorial de Impuestos Especiales como fabricante de electricidad en régimen especial tema que carece completamente de justificación pues es taxativo el artículo 40 del Reglamento de los impuestos especiales que así lo dispone.

El apartado 1 del artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por RD 1165/1995 de 7 de julio ( RCL 1995, 2212 y 2594), dispone que:

"1- Los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los operadores registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, aquellos detallistas, usuarios y consumidores finales que se determinan en este Reglamento y las empresas que realicen ventas a distancia, estarán obligados, en relación con los productos objetos de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse

*en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento". "8- Una vez efectuada la inscripción la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro sujeta a modelo aprobado por el centro gestor, en la que constará el código de actividad y del establecimiento (CAE) que el titular deberá hacer constar en todos los documentos exigidos en este reglamento en relación con los impuestos especiales de fabricación". En los apartados siguientes se establecen diversas normas procedimentales de cara a la obtención de la inscripción; y en el artículo 131 del Reglamento se establecen normas específicas en relación con el Impuesto sobre la Electricidad, manifestando " la inscripción en el registro territorial al que se refiere el artículo 40 de este Reglamento se llevará a cabo con arreglo a las siguientes normas específicas..."*

La relación de estos preceptos evidencia el carácter obligatorio que tiene la inscripción en el registro territorial de cada oficina gestora, así como la preocupación de legislador por regular esta materia de forma minuciosa.

Respecto de la relevancia del hecho de estar censado en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de los Impuestos Especiales hay que manifestar que el artículo 2 de la Ley 38/1992 ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), de los Impuestos Especiales dispone que el Impuesto sobre la Electricidad tiene la consideración de impuesto especial de fabricación. A su vez, el artículo 64 del mismo texto establece que el ámbito objetivo del Impuesto sobre la Electricidad está constituido por la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716, y el artículo 64 bis. A) 2 define <<fabrica>>, a los efectos del apartado 9 del artículo cuatro de esta Ley como *"las instalaciones de producción de energía eléctrica que, dentro de la normativa del sector eléctrico, estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial"*. A su vez, el apartado 9 del artículo cuatro citado dice: *que fábrica " es el establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación "*.

Así, la obligación de censo que establece el artículo 40 del texto antes citado es independiente de otras obligaciones, de censo, de permisos y autorizaciones, etc., que establezcan otras Administraciones, léase la Administración Autonómica o la Administración Local.

### TERCERO

.- Alega la actora en la demanda la falta de proporcionalidad o graduación en la imposición de la sanción, motivo que no puede prosperar.

El artículo 19.3 de la Ley 38/1992 ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) señala:

*" 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. Las sanciones se graduarán incrementando la sanción en un 25 por ciento cuando se produzca comisión repetida de infracciones tributarias. Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por infringir cualquiera de las prohibiciones establecidas en el apartado anterior. Igualmente, las sanciones se graduarán incrementando la sanción en un 25 por ciento cuando la infracción se cometa mediante el quebrantamiento de las normas de control. "*

Conforme al principio de especialidad la Administración tributaria ha aplicado estos criterios concretos de graduación, no siendo aplicables por consiguiente los criterios generales establecidos en el artículo 187 de la Ley 58/2003 ( RCL 2003, 2945 ) General Tributaria. En concreto, se ha impuesto una sanción de 94.160,83 €, que es la proporcional al 100 por 100 de las cuotas que corresponden a las cantidades de los productos. No se ha tenido por tanto en consideración ningún criterio concreto de graduación de la sanción al margen de la aplicación del tipo general citado que ha incorporado el criterio de proporcionalidad específico obligatoriamente impuesto por la ley.

### CUARTO

.- Mantiene la parte actora la falta de motivación por parte del órgano administrativo, de la sanción impuesta. Alega que la culpabilidad debe probarla la Administración, la mera cita de preceptos legales que tipifican la infracción apreciada y establecer la sanción impuesta no es suficiente para garantizar las exigencias que derivan de los derechos de presunción de inocencia y a la defensa del sancionado. Invoca el criterio de esta Sala (sentencia de 5 de septiembre de 2013 , dictada el procedimiento ordinario 1830/2009), y mantiene que conforme a este criterio al imponer la sanción a la entidad mercantil actora como consecuencia de una infracción consistente según el artículo 19.2.a) de la Ley de Impuestos Especiales en la generalidad " *La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos*

*especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones exigidas y de las condiciones exigidas y requisitos exigidos en esta Ley y su Reglamento "*, y en relación con los elementos objetivos y subjetivos que conforman la infracción, no colman las exigencias propias de la culpabilidad, al no especificar detalladamente los elementos objetivos tenidos en cuenta para calificar la infracción como grave e imponer la sanción máxima establecida, tratándose literalmente de una fórmula estereotipada.

En relación con la aplicación al ámbito sancionador de los principios y garantías del derecho penal, el Tribunal Constitucional ( STC 76/1990 , 120/1994 , 154/1994 , 23/1995 , 97/1995 , 147/1995 y 45/1997 ) ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo sancionador que los principios y garantías básicas presentes en el ámbito del derecho penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública.

Y respecto al exigible elemento subjetivo de la culpabilidad objeto de controversia, con carácter general ha de señalarse que en la STS de 23 octubre 2009 se establece que la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio por haberse deducido indebidamente determinados gastos, no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no « *pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes* », no pudiendo fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando " *impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse* ", y que " *no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere* " .

A este respecto, la STS de 15 de septiembre de 2011 ( RJ 2011, 5680 ) dictada en el recurso 3334/2007 resume su doctrina señalando que " *la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 de la LGT ( RCL 2003, 2945 ) «no es suficiente para fundamentar la sanción» porque « el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE ( RCL 1978, 2836 ) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más*

precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 ), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [... Sentencia 25 de febrero de 2010 ( RJ 2010, 4105 ) (rec. cas. núm. 2166/2006 ); y de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008 )] .

Es evidente, por tanto, que la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada viene a confirmar la sanción impuesta por la Administración tributaria sin especificar, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, de qué concretos comportamientos se infiere que la sociedad recurrente actuó culpablemente.

En fin, como acabamos de señalar, ninguno de los argumentos empleados por la Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación resultan útiles para fundar la existencia de culpabilidad. Pero, aunque hubiera ofrecido otros idóneos para fundar la concurrencia de simple negligencia, tampoco ello podría conducir a la confirmación de la sanción, dado que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa no pueden subsanar los defectos de motivación cometidos por el órgano competente para imponer las sanciones administrativas. En particular, como venimos recordando desde la Sentencia de 6 de junio de 2008 , «en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso- Administrativos, sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que «una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo» [STC 7/1998, de 13 de enero ( RTC 1998, 7 ) ... y SSTS de 10 de

diciembre de 2009 ( RJ 2010, 1316 ) (rec. cas. núm. 3850/2004 ); y de 14 de abril de 2011 ( RJ 2011, 3528 ) (rec. cas. núm. 2507/2009 )]. Y es que, efectivamente, el máximo intérprete de nuestra Constitución viene advirtiendo sobre «la inadecuación constitucional de considerar que el proceso judicial de impugnación de una sanción administrativa subsane las lesiones del art. 24.2CE causadas en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador supliendo sus deficiencias en el seno del propio proceso judicial, sustituyendo así en sus funciones propias a la Administración autora del acto, fiscalizado en el proceso». La razón estriba en que «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales contencioso- administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, "condenen" al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24CE » ( STC 243/2007, de 10 de diciembre ( RTC 2007, 243 ) ; en el mismo sentido, entre otras, SSTC 89/1995, de 6 de junio ( RTC 1995, 89 ) ; 7/1998, de 13 de enero ; y 35/2006, de 13 de febrero ( RTC 2006, 35 ) )".

Las anteriores consideraciones nos llevan a la desestimación de este motivo del recurso pues, en cuanto a la concurrencia de culpabilidad el acuerdo sancionador sí especifica, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, de qué concretos comportamientos se infiere que la sociedad recurrente actuó culpablemente; y la concreta motivación que contiene - " La existencia del Impuesto sobre la Electricidad es un de conocimiento general, el conocimiento de su normativos reguladora y, específicamente, de sus requisitos y obligaciones formales y materiales resulta exigible para cualquier operador que, como el obligado tributario que nos ocupa, tenga por objeto de su actividad económica, justamente, la producción del bien que constituye el objeto exclusivo de dicho impuesto. En definitiva, la conducta del obligado tributario, consistente en realizar la fabricación de electricidad en instalaciones no autorizadas ni inscritas a efectos del Impuesto Especial sobre la Electricidad, no puede entenderse justificados por la existencia de una laguna normativa ni amparado por una interpretación razonable de la norma, que aun discrepante de la de la Administración Tributaria, por la normativa reguladora de los Impuestos Especiales de Fabricación, en general y del Impuesto sobre la Electricidad, en particular, son absolutamente claras en cuanto a la exigencia de que la fabricación de los productos sujetos se lleve a cabo en fábricas debidamente autorizadas e inscritas. De lo anterior se desprende claramente la existencia de negligencia por parte del obligado tributario. El elemento subjetivo, de

*imprescindible concurrencia a efectos de sancionar una conducta tipificada como infracción, puede darse a título de dolo o de negligencia en cualquiera de sus grados, tal como resulta del artículo 183 de la LGT " y " El sujeto pasivo por negligencia y con desprecio de la normativa que regula el Impuesto sobre la producción de la electricidad, fuera del control directo de la Oficina Gestora de los Impuestos Especiales, que debe su existencia a la tutela directa sobre los mismos, no actuó como debiera, y no procedió ni a la inscripción ni al pago del impuesto sobre la electricidad. Este descuido en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales no puede basarse en la ignorancia de la norma, ya que se trata de un profesional/empresario que, para ejercer su actividad, necesita ineludiblemente de un "staf ad hoc", tanto en el plano técnico para la propia producción de energía, como en el plano de una correcta información fiscal que se le exige y que consiste en la obligación de darse de alta en las oficinas que la Hacienda Pública tiene habilitadas, para así poder figurar en el registro de la Oficina gestora de II.EE, como titular de una fábrica de electricidad. "- es motivación suficiente, para fundar un acuerdo sancionador.*

Este criterio se mantiene en la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de mayo de 2012 ( PROV 2012, 220783 ), rec. 103/2011 , en la que se indica: " *Por lo que respecta a la pretendida falta de culpabilidad del interesado, resulta evidente, el incumplimiento de la norma reglamentaria básica como es la inscripción en el Registro Territorial correspondiente, indica claramente que el interesado no puso 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*".

Por último, no se estima justificada la pretensión de nulidad de la resolución del TEAR impugnada con base en el alegato de que no se ha motivado en la misma la exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción, pues examinadas las alegaciones de hecho y de derecho formuladas por la interesada en el escrito de reclamación económico administrativo número 47/2726/12, formulada contra el acuerdo de exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, las mismas reiteran las alegaciones presentadas en la reclamación número 47/1898/12 formulada contra el acuerdo sancionador, tal y como se desprende del hecho segundo de la reclamación del TEAR impugnada, habiendo razonado y resuelto el TEAR en sus fundamentos de derecho todas las cuestiones suscitadas por la reclamante.

Por las razones expuestas, procede la desestimación de la demanda.

**QUINTO**

.- De conformidad con el artículo 139 de la LJCA ( RCL 1998, 1741 ) se imponen las costas del recurso a la parte recurrente.

**VISTOS** los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

**FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales don José María Ballesteros González, actuando en nombre y representación de "NUINTESA, S.L.". Se imponen las costas del recurso a la parte demandante.

Así, por esta nuestra sentencia, contra la que, por razón de la cuantía, no cabe recurso ordinario de casación pero sí, junto con los demás requisitos establecidos en los artículos 96 y 97 LJCA ( RCL 1998, 1741 ), el de casación para unificación de doctrina, que deberá interponerse ante esta Sala en el plazo de treinta días, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN**

.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente que en ella se expresa, en el mismo día de su fecha, estando celebrando sesión pública la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de lo que doy fe.