

Tribunal Económico-Administrativo Central**Sección Vocalía 12ª, Resolución de 23 Oct. 2017, Rec. 9273/2015****Nº de Recurso: 9273/2015****Referencia 144970/2017**

IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD. Devengo. Suministro de energía eléctrica desde un depósito fiscal a una fábrica de electricidad mediante un contrato a título oneroso. Aplicabilidad del régimen suspensivo. El devengo del impuesto, en estos supuestos, tiene lugar una vez que se produce el autoconsumo o una vez que se vierte a la red eléctrica nacional el excedente de electricidad no consumido en la fábrica.

El TEAC estima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio promovido por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT y fija criterio en relación al devengo del impuesto en el supuesto regulado en el art. 64.bis. A) 5 de la LIIEE.

TEXTO

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en Avda. Llano Castellano, 17, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 27 de febrero de 2015, recaída en la reclamación nº 41/09887/2012 y acumuladas, relativa a liquidación y sanción por el Impuesto sobre la Electricidad, ejercicios 2007 a 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- La Dependencia Regional de Aduanas e **Impuestos Especiales** de Andalucía dictó el 2 de agosto de 2012 acuerdo de liquidación resultante de un procedimiento de inspección seguido con la sociedad mercantil X, SA en relación con el Impuesto sobre la Electricidad por los ejercicios 2007 a 2010. El importe de la liquidación practicada asciende a la cantidad de 89.010,74 euros, correspondiendo 75.820,40 a la cuota y 13.190,34 a los intereses de demora. Los hechos que motivan la regularización inspectora se relatan seguidamente.

La sociedad X posee unas instalaciones cuya actividad principal es la fabricación de material para la construcción consistente en diversos tipos de ladrillos, bovedillas, bloques, etc. Dentro de las instalaciones señaladas, se ubica una planta de cogeneración, productora de energía eléctrica y térmica. Esta última energía se utiliza para el secado de las piezas de cerámica que se fabrican y, respecto a la electricidad, parte es consumida por la propia maquinaria del establecimiento, al menos potencialmente, y el excedente es vertido a la red eléctrica nacional, en aplicación de contratos suscritos con **Y S.A.** y

posteriormente **Z SA**. La fábrica sociedad X figura de alta en el Registro Territorial de **Impuestos Especiales** con la clave L0 (Fabrica de electricidad), teniendo asignado el Código de Actividad y Establecimiento (CAE) correspondiente desde el año 2002.

Como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Electricidad, presentó las correspondientes autoliquidaciones periódicas por las ventas de electricidad a Operador del Mercado Ibérico de Energía-Polo Español SA y que es entregada a consumidores finales.

Recibe energía eléctrica en sus instalaciones en cumplimiento de un contrato de suministro firmado con **Z SA**. En el contrato figura como actividad del adquirente la de fabricación de ladrillos. En su cláusula 2ª, relativa al precio de la energía suministrada, se establece la repercusión del Impuesto sobre la Electricidad de forma desglosada del precio. Este contrato ha sido renovado anualmente.

Sin embargo, tanto de las facturas de compra de electricidad aportadas por el obligado tributario, como de la información aportada a requerimiento de la inspección por **Z SA**, se desprende que esta última no ha repercutido el **Impuesto Especial** sobre la Electricidad en los suministros realizados en las instalaciones del obligado tributario donde se encuentra la planta de cogeneración y la fábrica de ladrillos. **Z SA** no ha contestado el requerimiento de la inspección para que comunicara el motivo de la no repercusión del impuesto y para que aportara la correspondiente justificación documental.

El motivo de la regularización inspectora es la falta de autoliquidación e ingreso de las cuotas correspondientes a los suministros realizados por **Z** y consumidos por la entidad en usos distintos a los que gozan de exención.

La Inspección considera que, en todo caso, el impuesto debió pagarlo la entidad reclamante, sea como sujeto pasivo por haber recibido el producto en régimen suspensivo o sea como destinatario del suministro mediante la correspondiente repercusión.

El obligado tributario, por el contrario, tanto en el procedimiento de inspección como posteriormente ante el TEAR, considera que él no puede ser el sujeto pasivo del impuesto, pues los suministros de electricidad realizados por **Z SA** no lo fueron en régimen suspensivo, habiendo sido dicha entidad la obligada al pago del impuesto y a la repercusión de la cuota en las facturas.

2.- Contra dicho acuerdo de liquidación -así como contra el acuerdo de imposición de sanción correspondiente- interpuso el obligado tributario las reclamaciones económico-administrativas con número de referencia 41/09887/2012 y acumuladas.

3.- El 27 de febrero de 2015 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) dictó resolución en la que ESTIMA las reclamaciones y anula los acuerdos impugnados.

Argumenta el TEAR su resolución, en lo que al presente recurso extraordinario de alzada se refiere, del modo siguiente ⁽¹⁾ :

TERCERO.- Debemos tener en cuenta que el régimen suspensivo se aplica en las entregas de productos que se efectúan entre establecimientos que tienen la consideración de "fábricas" a efectos de los **Impuestos Especiales**. Y que esta aplicación tiene carácter imperativo porque así lo establece el artículo 7 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992): "... se efectuará en régimen suspensivo ..." no

dando lugar a que una entrega entre fábricas (como ocurre en el caso que nos ocupa) se puede verificar fuera del régimen suspensivo del impuesto.

Ahora bien, también es cierto que, respecto al Impuesto sobre la Electricidad se establece una norma especial en materia de devengo, señalando el artículo 64 bis 5. letra a) que **"No obstante lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada periodo de facturación"**.

La entidad reclamante es titular de una fábrica de electricidad pero sostiene que el suministro de energía que recibía de la entidad **Z** se efectuaba en el marco de un contrato a título oneroso -el cual contenía una referencia expresa a la repercusión del Impuesto sobre la Electricidad en cada factura que se emitiera- por lo que el sujeto pasivo era **Z**; y es a esa entidad debe exigirse el impuesto correspondiente. En este sentido, puntualiza que después de que la Inspección remitiera el requerimiento a **Z** para que explicara por qué no repercutía el impuesto sobre la Electricidad, aquella comenzó a facturarle de esa forma, lo que viene a ser un reconocimiento de que antes lo hizo mal y debía repercutirlo en la factura, por ser entonces cuando se producía el devengo.

Por otro lado, señala que la ley impide que el impuesto no repercutido en su momento pueda serlo posteriormente ya que el artículo 14.3 establece que "no procederá la repercusión de las cuotas resultantes en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de actas de inspección y en los de estimación indirecta de bases".

-

CUARTO.- Teniendo en cuenta la normativa anteriormente mencionada y las pruebas que figuran en el expediente, llegamos a las siguientes conclusiones:

La entidad reclamante es titular de una fábrica de electricidad lo que la constituye en sujeto pasivo del Impuesto sobre la Electricidad.

Esto supone que, en principio, la energía eléctrica recibida fuera en régimen suspensivo, ya que así lo establece de forma imperativa el artículo 7 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992).

No obstante, la misma norma prevé en su artículo 64 bis.5 letra a) que "No obstante lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley", el devengo del impuesto se produce en el momento de "facturar" cuando el suministro se produce en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica a título oneroso. En este caso, esta norma de devengo prevalece sobre la aplicación del régimen suspensivo.

Puesto que esta circunstancia es la que se ha acreditado en el caso que nos ocupa, debemos considerar que el impuesto se devengó con la facturación de la energía eléctrica que **Z** le suministró a la entidad aquí reclamante.

En este mismo sentido cabe tener en cuenta que el artículo 64 bis.4 configura como sujetos pasivos en calidad de sustitutos a los que realicen los suministros de energía eléctrica a título oneroso a los que se refieren la letra a) del apartado 5 del artículo 64bis.

En conclusión, el Impuesto sobre la Electricidad en este caso era exigible a la entidad suministradora, **Z**, como sujeto pasivo en calidad de sustituto que desplaza al contribuyente en relación con la obligación de pago de la deuda tributaria. Lógicamente, el impuesto sobre la Electricidad pretende gravar el consumo de energía eléctrica y que el contribuyente sea quien la utiliza, pero para ello se prevé la figura de la repercusión de la cuota correspondiente que es el medio por el que en este caso el sustituto podría resarcirse patrimonialmente del pago de este impuesto.

Por estas razones, debemos estimar la reclamación y anular el acuerdo de liquidación impugnado.

QUINTO.- En cuanto al acuerdo sancionador, la anulación de la liquidación de la que trae causa determina necesariamente que el acuerdo sancionador sea también anulado, por lo que debemos estimar la reclamación interpuesta contra el mismo.

SEGUNDO: Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Aduanas e **Impuestos Especiales** de la AEAT, que formula, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1.- Del artículo 64.bis.A).5 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992) se desprende que el requisito previo para que el devengo se produzca con ocasión de la exigibilidad de la contraprestación cuando el suministro se produce en el marco de un contrato a título oneroso es que tenga lugar "la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales". Por tanto, para que el devengo se produzca se requiere siempre la salida del circuito del régimen suspensivo, cosa que no ocurrió en el supuesto examinado al salir la electricidad de las instalaciones de **Z** con destino a una fábrica de la que era titular la sociedad **X** y en la que el régimen suspensivo continuaba. En ningún caso es posible que, por aplicación del artículo 64.bis.A).5 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992) el devengo del impuesto se produzca antes de que la electricidad salga del circuito del régimen suspensivo o, lo que es lo mismo en términos prácticos, antes de que sea consumida. De otro modo, todas las transacciones de electricidad que se llevan a cabo en el mercado eléctrico (operaciones intra día, operaciones a plazo, futuros...) quedarían sometidas al impuesto y no la operación de suministro final al consumidor, que es la que realmente se pretende gravar, de ahí que entendamos que la resolución del TEAR recurrida puede resultar gravemente dañosa y errónea en el sentido del artículo 242 de la LGT.

La aplicación de las dos reglas de devengo (en caso de salidas consecuencia de un suministro a título oneroso) de forma acumulativa y no alternativa ha sido repetidamente sustentada por la Dirección General de Tributos (consulta 0131-99 (Referencia 132/1999)) y el propio TEAC, cuya más reciente resolución al respecto (de 20.11.2014, Vocalía 12ª, 2925/2014) es bastante clarificadora.

2.- Por tanto, situada la electricidad en régimen suspensivo en la fábrica de la sociedad **X**, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se produjo por "autoconsumo" de la electricidad (artículos 4.3 (Referencia 3626/1992) y 7.1 Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992)) en un fin que no daba lugar a la aplicación de ninguna de las exenciones del artículo 64.5 de la ley.

En este sentido puede citarse la consulta de la DGT V-0454-06, la cual, en referencia a los suministros de energía eléctrica desde una instalación acogida al régimen especial, determina que la exención establecida en el apartado 1 del artículo 64.5 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992) se limita a la energía eléctrica producida en la instalación acogida al régimen especial y por tanto no es extensible a la recibida de terceros.

Y el sujeto pasivo de ese autoconsumo era la sociedad X, como titular de la instalación en la que el autoconsumo tuvo lugar.

En conclusión, como no se produjo desde Z ninguna "salida de electricidad en el marco de un suministro a título oneroso" debe concluirse que la regla del artículo 64.bis.A).5 no era aplicable a este caso y por eso el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se rigió, exclusivamente, por el artículo 7.1 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992).

La Directora recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio a fin de declarar que el artículo 64.bis.A).5 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992) sólo resulta aplicable si se da previamente una salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas como fábricas, recibándose en otro caso la energía en régimen suspensivo, aunque sea en el marco de un contrato de suministro a título oneroso; en tal caso, el devengo se producirá por autoconsumo de electricidad en la instalación receptora en un uso no previsto en el artículo 64.5.

TERCERO: El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) formuló las pretensiones siguientes:

1) Inadmisibilidad del recurso extraordinario de alzada: En modo alguno la resolución del TEAC de 20.11.2014, Vocalía 12ª, 02925/2014 entra en conflicto con la resolución impugnada. Por el contrario, es ciertamente clarificadora en el sentido y conforme al pronunciamiento de la resolución recurrida. Criterio asimismo mantenido por la propia DGT en la consulta 0131-99 (Referencia 132/1999) de 02.02.1999. Tanto la resolución citada del TEAC como la consulta de la DGT sitúan el devengo del Impuesto sobre la Electricidad, cuando dicha energía ha sido suministrada a un consumidor final, en el momento en que resulta exigible el precio correspondiente al suministro, presupuesto de hecho concurrente en el supuesto que se analiza. Luego la pretendida contradicción entre la resolución impugnada y la resolución del TEAC es inexistente. Por el contrario, el criterio de la resolución impugnada se identifica con la interpretación mantenida tanto por el TEAR como por la propia DGT. La Directora recurrente estima que la energía eléctrica suministrada por Z a la sociedad X lo fue en régimen suspensivo y consecuentemente el devengo se produjo por "autoconsumo" de la electricidad, cuando, no obstante, es criterio unificado que en el Impuesto sobre la Electricidad el devengo acaece con carácter general cuando resulte exigible el precio correspondiente al suministro.

2) Subsidiariamente, la desestimación del recurso: El suministro de energía queda reconocido por el TEAR que lo fue en el marco de un contrato de suministro a título oneroso, reconociéndose en tal caso, conforme a criterio del TEAC y de la DGT, prioritaria la aplicación del artículo 64.bis.A).5 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003) (en adelante, LGT).

SEGUNDO: En primer lugar este Tribunal Central debe pronunciarse sobre las causas de inadmisión del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio planteadas por quien ostentó la condición de interesado en la resolución que se recurre.

El presente recurso extraordinario fue interpuesto por la Directora con fecha 23 de junio de 2015. A dicha fecha la redacción vigente del artículo 242.1 de la LGT (Referencia 1914/2003), establecía que **"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales o por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía"**.

La redacción del precepto que se ha acaba de reproducir es la que resulta aplicable en el presente supuesto, de conformidad con lo prevenido en la disposición transitoria única.7 letra a) de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (Referencia 14468/2015).

Sentado lo anterior, quien fue interesado en la resolución recurrida pretende la inadmisión del presente recurso sobre la base de que, contrariamente a lo que postula la Directora recurrente, en modo alguno la resolución del TEAC de 20.11.2014 vocalía 12ª, 02925/2014 entra en conflicto con la resolución impugnada. Con independencia de que tal conflicto exista o no, extremo sobre el que nos pronunciaremos más adelante, lo cierto es que las situaciones de contradicción entre la resolución impugnada y la doctrina de este Tribunal Central no son las únicas que permitan con la redacción aplicable del artículo 242 de la LGT (Referencia 1914/2003) presentar un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, pues también cabe interponerlo cuando el órgano recurrente estime gravemente dañosa o errónea la resolución que recurre. Y esta circunstancia concurre, en efecto, en el presente caso, toda vez que la Directora del Departamento justifica precisamente la interposición del recurso en el carácter gravemente dañoso y erróneo de la resolución del TEAR en la medida en que ésta aplica indebidamente, a su juicio, el artículo 64.bis.A).5 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), al permitir que el devengo del impuesto se produzca antes de que la electricidad salga del circuito de régimen suspensivo, lo cual determinaría que todas las transacciones de electricidad que se llevan a cabo en el mercado eléctrico (operaciones intra día, operaciones a plazo, futuros...) quedarían sometidas al impuesto y no la operación de suministro final al consumidor, que es la que realmente se pretende gravar.

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en relación con este recurso extraordinario, que:

"...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que "este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su

propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente". De esta forma, "implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente "fallo", con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto" (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).

De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, "pero no en cualquier circunstancia", conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada -siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996 (Referencia 4245/2002)), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS.

En el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada en cuanto se refiere a la liquidación por el Impuesto sobre la Electricidad. Considera, en concreto, que del artículo 64.bis.5.1.a) de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992) se desprende que el requisito previo para que el devengo se produzca con ocasión de la exigibilidad de la contraprestación cuando el suministro se produce en el marco de un contrato a título oneroso es que tenga lugar "la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales", lo cual exige siempre la salida del circuito del régimen suspensivo.

Así las cosas, considera este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT (Referencia 1914/2003) para admitir a trámite el recurso. Nos encontramos ante un criterio de interpretación de la normativa tributaria contenido en la resolución del TEAR, que podría ser susceptible de reiteración, ocasionando un perjuicio al interés general, caso de ser erróneo, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente. Debe, por tanto, rechazarse la causa de inadmisión alegada por quien fue interesado en la resolución recurrida.

TERCERO: La cuestión controvertida en el presente recurso consiste en determinar el momento del devengo del Impuesto sobre la Electricidad cuando se suministra electricidad desde la red de distribución de Z (depósito fiscal) a una fábrica de energía eléctrica en el marco de un contrato de suministro a título oneroso.

CUARTO: El **Impuesto Especial** sobre la Electricidad fue incorporado a los **impuestos especiales** de fabricación por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre (Referencia 4490/1997), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que introduce en el texto de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), de **Impuestos Especiales**, un nuevo Capítulo IX, en su Título I, dedicado a este impuesto. A su vez, el Real Decreto 112/1998, de 30 de enero (Referencia 420/1998), al modificar el Reglamento de los **Impuestos Especiales**, introduce un nuevo Capítulo IX destinado a incorporar las normas reglamentarias necesarias en relación con este impuesto.

De acuerdo con lo establecido en la Exposición de Motivos de la Ley 66/1997 (Referencia 4490/1997), la creación del Impuesto sobre la Electricidad tiene como objetivo básico la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo sobre la facturación de la energía eléctrica, en concepto de ayudas a la minería del carbón, que hasta el 31 de diciembre de 1997 estuvo en vigor y que representaba el 4,864 por 100 de la misma. Se trata, por tanto, de un impuesto que nace vinculado a la asunción por el Estado de un nuevo gasto en relación con el apoyo a dicho sector y a la subsiguiente necesidad de modificar el sistema de financiación de la minería del carbón que, por imperativo comunitario, pasa a realizarse a través de los recursos presupuestarios.

QUINTO: Antes de entrar a analizar la cuestión controvertida se considera necesario reseñar los elementos que definen y caracterizan el impuesto sobre la electricidad, concretamente, el hecho imponible, supuestos de no sujeción, devengo, sujeto pasivo, repercusión y autoconsumo.

De conformidad con el artículo 5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos Especiales** (Referencia 3626/1992) (en adelante, LIE), están sujetas a los **impuestos especiales** de fabricación, entre los que se encontraba el impuesto sobre la electricidad en la redacción de la LIE (Referencia 3626/1992) vigente en los periodos regularizados en el supuesto concreto que da lugar al criterio aquí debatido, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del ámbito territorial comunitario. El ámbito objetivo del Impuesto sobre la Electricidad está constituido, a tenor de lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley, por la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716.

El artículo 6 regula los supuestos de no sujeción de los **impuestos especiales** de fabricación, señalando que:

"No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

1. Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.

(...)"

Por lo que respecta al **devengo**, establece el artículo 7 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992) que:

"Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37, 40 y 64, el impuesto se devengará:

1. En los supuestos de fabricación y, en su caso, de importación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales o a la exportación.

(...)"

Por su parte el artículo 15.1 establece que "la **fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realizará en fábricas, en régimen suspensivo**".

Se entiende por régimen suspensivo, según el artículo 1.33 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Referencia 2813/1995), por el que se aprueba el Reglamento de los **Impuestos Especiales**, el "**régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto**".

El artículo 64 bis de la Ley de **Impuestos Especiales** (aplicable *ratione temporis* y que hoy ha sido derogado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (Referencia 18096/2014)) recogía las definiciones y adaptaciones de las disposiciones comunes a los **impuestos especiales** de fabricación al impuesto sobre la electricidad y en su apartado A) regulaba el devengo de este impuesto señalando:

"5. «Devengo»:

a) No obstante lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

b) Para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 del artículo 7 de esta Ley, en relación con suministros de energía eléctrica distintos de aquellos a los que se refiere la letra a) anterior del presente apartado, los sujetos pasivos podrán considerar que el conjunto de la energía eléctrica

suministrada durante periodos de hasta sesenta días consecutivos, ha salido de fábrica o depósito fiscal el primer día del primer mes natural siguiente a la conclusión del referido período".

En cuanto a los **sujetos pasivos** en el impuesto sobre la electricidad, del artículo 8.1 se deduce que lo serán, por lo que aquí interesa, en calidad de contribuyentes:

"a) Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

(...)"

Entendiéndose por depositario autorizado según el artículo 4.5 la persona titular de una fábrica o de un depósito fiscal.

Y conforme a lo dispuesto en el artículo 64 bis.4 **"tendrán la consideración de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, quienes, en el supuesto previsto en la letra a) del apartado 5 de este artículo, realicen los suministros de energía eléctrica a título oneroso".**

Los sujetos pasivos del impuesto deberán repercutir la cuota en los términos señalados en el artículo 14.1 de la Ley, a cuyo tenor:

Artículo 14. Repercusión

"1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas".

El artículo 4 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992) contiene definiciones y conceptos comunes para todos los **impuestos especiales** de fabricación, señalando lo que debe entenderse por depósito fiscal, fábrica y fabricación en los términos siguientes:

"(.....)

7. «Depósito fiscal». El establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

9. «Fábrica». 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.

10. «Fabricación». La extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación, tal como se define en el apartado 28 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley.

(...)"

El artículo 64 bis. A) regula lo que debe entenderse por fábrica, depósito fiscal y producción de energía eléctrica a efectos del Impuesto sobre la Electricidad. Dice, en efecto, el precepto citado:

"A) A los efectos del Impuesto sobre la Electricidad se entenderá por:

1. «Depósito fiscal». A los efectos del apartado 7 del artículo 4 de esta Ley se considerarán «depósito fiscal»:

a) La red de transporte de energía eléctrica constituida por líneas, parques, transformadores y otros elementos eléctricos con tensiones iguales o superiores a 220 kilovoltios (kV) y aquellas otras instalaciones que, cualquiera que sea su tensión, cumplan funciones de transporte o de interconexión internacional.

b) Las instalaciones de distribución de energía eléctrica, entendiéndose por tales todas aquellas redes e instalaciones para el tránsito de energía eléctrica no incluidas en la letra a) anterior cuando no estén afectadas al uso exclusivo de sus titulares.

2. «Fábrica». A los efectos del apartado 9 del artículo cuatro de esta Ley se considerarán «fábricas»:

a) Las instalaciones de producción de energía eléctrica que, de acuerdo con la normativa reguladora del sector eléctrico, estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial.

b) Cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo «producción de energía eléctrica».

3. «Producción de energía eléctrica». La fabricación tal como se define en el apartado 10 del artículo 4 de esta Ley. No obstante, no se considerará producción de energía eléctrica la obtención de energía eléctrica fuera de las instalaciones a que se refiere la letra a) del apartado 2 de este artículo, por medio de generadores o conjuntos de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW)

(...)".

El artículo 4.3 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), define el **autoconsumo** en los términos siguientes:

"3. "Autoconsumo": El consumo o utilización de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo".

Vista la normativa aplicable al caso debatido, debe recordarse que este Tribunal Central, en su resolución de 20 de noviembre de 2014 (RG 2925/2014), se manifestó ya en relación con la cuestión aquí controvertida. En dicha resolución se analizaban las consecuencias de la inaplicación del régimen suspensivo -por ausencia de inscripción de la fábrica en el Registro Territorial correspondiente- en la entrega de electricidad de la fábrica no inscrita a un depósito fiscal (red eléctrica) mediante un contrato de suministro a título oneroso. La Administración tributaria había considerado que el Impuesto sobre la Electricidad se había devengado a la salida de la fábrica, al no resultar de aplicación el régimen suspensivo por la no inscripción, y le había exigido el impuesto a la fábrica aunque únicamente por las "mermas" acaecidas en el proceso de fabricación (sólo las mermas en régimen suspensivo no están

sujetas al impuesto) toda vez que por el resto de la energía ya se había repercutido el impuesto en factura al consumidor final, evitándose de este modo un enriquecimiento injusto a favor de la Administración como consecuencia de la doble imposición. El TEAR, sin embargo, fundamentó su criterio contrario a la liquidación por "mermas" en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012 (Rec. nº 5945/2008 (Referencia 16229/2012)), de la que colige que el devengo del Impuesto sobre la Electricidad presenta una particularidad respecto al resto de accisas, particularidad consistente en que en tanto que en éstas se produce con la salida del producto de fábrica, en aquél tiene lugar con el pago del precio del suministro, afectando esta circunstancia a la configuración del régimen suspensivo, de forma que éste no opera igual en uno u otro caso. Así, concluyó el TEAR que en el caso del Impuesto sobre la Electricidad no se puede considerar que la electricidad suministrada por la fábrica estuviera fuera del régimen suspensivo por el mero hecho de que la entidad no estuviera inscrita en el Registro Territorial, razón por la cual tampoco puede considerarse que las "mermas" se hayan producido fuera del régimen suspensivo, por lo que no puede ser gravadas por el impuesto.

Pues bien, la citada resolución de este Tribunal Central, de 20 de noviembre de 2014, interpretando la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012 (Rec. nº 5945/2008 (Referencia 16229/2012)) llegó a las conclusiones que se exponen seguidamente en lo que interesa a la resolución del recurso extraordinario de alzada que ahora examinamos. Dice la resolución:

A juicio de este Tribunal Central se pueden extraer las conclusiones siguientes de la lectura detenida de esta sentencia del Alto Tribunal:

- El Tribunal Supremo reitera su doctrina anterior (sentencias de 6 de julio y 23 de noviembre de 2011) acerca que la no inscripción de la fábrica en el Registro Territorial determina la inaplicación del régimen suspensivo en los Impuestos Especiales. Sin embargo, esta doctrina no puede trasladarse sin matices al régimen del impuesto sobre la electricidad, puesto que no tiene una configuración jurídica idéntica al resto de las accisas.
- Es correcta la anulación de la liquidación por el Impuesto sobre la Electricidad efectuada por la sentencia de instancia aunque se atisbe en ella una cierta contradicción en su fundamentación jurídica, contradicción que se aprecia porque pese a considerar que la inscripción es requisito imprescindible y no sólo formal para operar en régimen suspensivo, termina por anular la liquidación por la existencia de doble imposición, considerando por tanto la falta de inscripción como una mera infracción formal.
- En los impuestos sobre la fabricación el devengo tiene lugar en el momento de la salida de los productos de la fábrica o del depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo (artículo 7.1), salvo que sea aplicable el régimen suspensivo, mientras que en el que aquí nos ocupa el nacimiento de la obligación tributaria acaece, con carácter general, cuando resulte exigible el precio correspondiente al suministro o, lo que es lo mismo, cuando el consumidor final pague la factura del fluido eléctrico a su suministrador.
- Al ser el devengo distinto en el caso de los impuestos especiales de fabricación y en el caso del impuesto sobre la electricidad (supuesto de salida en virtud de contrato oneroso), el régimen suspensivo no opera ni tiene el mismo alcance en este impuesto como en el resto. La especialidad tiene todo su sentido y razón de ser, puesto que el hecho imponible en el impuesto sobre la

electricidad recae sobre un flujo continuo que hace imposible determinar el concreto momento de la salida de la "fábrica" o "depósito fiscal".

El Tribunal Supremo no concluye en su sentencia que el régimen suspensivo no resulte aplicable en aquellos supuestos en que la energía eléctrica sale de fábrica en el marco de un contrato de suministro a título oneroso. Se limita a señalar que el régimen suspensivo no opera ni tiene el mismo alcance en el Impuesto sobre la Electricidad que en el resto de accisas y que esta especialidad tiene todo su sentido pues el Impuesto sobre la Electricidad recae sobre un flujo continuo que hace imposible determinar el momento concreto de salida de la fábrica. Y con fundamento en todo ello, considera ajustada a derecho la sentencia de instancia y la anulación de la liquidación por el Impuesto sobre la Electricidad, que la anuló no porque estimase que la inscripción en el Registro fuera un mero requisito formal cuyo incumplimiento no tenga consecuencias, sino que la anuló al apreciarse el enriquecimiento injusto de la Administración al dictar la liquidación, de la que no se excluyó el importe que sí había sido facturado por el distribuidor a los consumidores finales.

Así las cosas, y a la vista de todas las consideraciones y razonamientos expuestos, este Tribunal Central considera que sí cabe exigir el Impuesto sobre la Electricidad por las mermas acaecidas en el proceso de fabricación. En efecto, por aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo contenida en las sentencias mencionadas, de 6 de julio y 23 de noviembre de 2011 y 27 de febrero de 2012, no sería posible liquidar el Impuesto sobre la Electricidad al fabricante por la energía producida en una fábrica no registrada que ha sido suministrada en virtud de un contrato de suministro de energía eléctrica de carácter oneroso, y que ha sido facturada al consumidor final porque el devengo tiene lugar cuando el precio de la energía es exigible a éste y porque, en caso contrario, tendría lugar una doble imposición.

Ahora bien, al liquidarse exclusivamente las "mermas" producidas en el proceso de fabricación, pérdidas que están sujetas al impuesto, tanto las inferiores como las que excedan de las cuantías fijadas reglamentariamente por no operar el régimen suspensivo (artículos 6.1 de la LIE (Referencia 3626/1992) y 15 y 134 del RIE), resulta claro que la energía por la que la Administración hace tributar al productor no ha satisfecho cuota alguna por el Impuesto, pues nunca llegó al consumidor final.

En virtud del artículo 7.1 de la LIE (Referencia 3626/1992), el devengo del Impuesto, respecto de las mermas, se produce a la salida de fábrica por no operar el régimen suspensivo ante la falta de inscripción del fabricante en el Registro Territorial. Y de acuerdo con lo prevenido en el actual artículo 8.8 de la LIE (Referencia 3626/1992) (8.7 en la redacción original del precepto) "estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España".

Así pues, según la doctrina expuesta, el Tribunal Supremo no concluye en su sentencia que el régimen suspensivo no resulte aplicable en aquellos supuestos en que la energía eléctrica sale de fábrica en el marco de un contrato de suministro a título oneroso, por lo que resultaría de aplicación el régimen suspensivo en la medida en que se produzca una entrega de energía eléctrica desde un depósito fiscal

(Z) a una fábrica, razón por la cual el impuesto no se devenga con ocasión de la salida de energía desde el depósito fiscal y, por lo tanto, Z no estaría obligada a satisfacer el impuesto como contribuyente.

La aplicación de dicho régimen suspensivo significa que no se produce el devengo del impuesto por la energía suministrada por el depósito fiscal (Z) a la fábrica X. El régimen suspensivo se ultimaré cuando tenga lugar el devengo del impuesto, lo cual podrá ocurrir (i) en el momento en que dicha energía sea facturada por la fábrica al consumidor final cuando salga de la fábrica en el marco de un contrato de suministro a título oneroso (artículo 64.bis.A).5.a) de la LIE (Referencia 3626/1992)); (ii) en el momento señalado en el artículo 64.bis.A).5.b) de la LIE (Referencia 3626/1992) cuando la energía salga de la fábrica en el marco de suministros distintos a los señalados en el artículo 64.bis.A).5.a) de la LIE (Referencia 3626/1992) o (iii) en el momento del autoconsumo de la electricidad en la fábrica en un uso que no goce de exención (artículos 4.3 (Referencia 3626/1992) y 7.1 LIE (Referencia 3626/1992)). Y es que no puede olvidarse lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), concerniente a la ultimación del régimen suspensivo, que establece que **"Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28 y 37, el régimen suspensivo se ultima, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente: a. Por la realización de cualquiera de los supuestos que originan el devengo del impuesto..."**.

Este Tribunal Central comparte, por tanto, con la Directora recurrente la conclusión de que la aplicación del criterio del devengo del artículo 64.bis.A).5 de la LIE (Referencia 3626/1992) exige que la energía haya salido del circuito de régimen suspensivo; una interpretación en sentido diferente estaría permitiendo que el devengo del impuesto se produzca antes de que la electricidad salga del circuito de régimen suspensivo.

No es óbice a las conclusiones anteriores el hecho de que Z, o el depósito fiscal que fuere, suministre la electricidad a la entidad que tiene la condición de fábrica de electricidad debidamente inscrita, en el marco de un contrato a título oneroso, pues obviamente Z suministra la electricidad a cambio de un precio o contraprestación y no de forma gratuita, no siendo ésta la salida en el marco de un contrato de suministro a título oneroso al que se refiere el artículo 64 de la LIE (Referencia 3626/1992), pues este precepto como ya hemos razonado anteriormente se refiere a la salida de la energía eléctrica fuera del régimen suspensivo.

Las conclusiones anteriores son también a las que llega la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Función Pública; baste citar por todas la contestación de fecha 26-01-2007^a la consulta vinculante V0196/2007 en la que se plantea precisamente el supuesto de una sociedad dedicada a la fabricación y comercialización de ladrillos, tejas y materiales de construcción, y también titular de una planta de generación de energía eléctrica, con la diferencia de que esta sociedad escindió la rama de generación de electricidad, cediendo su titularidad a una sociedad participada, estando entonces solo la planta de cogeneración, y no la fábrica en su totalidad, acogida al régimen especial de producción de electricidad, quedando la sociedad matriz como única consumidora de la energía producida por la planta de cogeneración y también de la recibida, a través de la sociedad productora de electricidad, de la red eléctrica general. En esta contestación se señala:

Descripción sucinta de los hechos:

Una sociedad dedicada a la fabricación y comercialización de ladrillos, tejas y materiales de construcción, y también titular de una planta de generación de energía eléctrica, ha escindido la rama de generación de

electricidad, cediendo la titularidad de la planta de cogeneración en favor de una sociedad participada. La planta de cogeneración está acogida al Régimen Especial de Producción de Electricidad. La sociedad matriz queda como única consumidora de la energía producida por la planta de cogeneración y también de la recibida, a través de la sociedad productora de electricidad, de la Red Eléctrica general.

Cuestión planteada:

Sujeto pasivo del Impuesto sobre Electricidad, devengo del impuesto y otras implicaciones fiscales derivadas de las referidas circunstancias de producción y consumo de electricidad.

Contestación:

Del planteamiento de los hechos realizado por la consultante se desprende que la sociedad dedicada a la fabricación de materiales de construcción era, anteriormente, titular también de la planta de cogeneración, por lo que debe entenderse que dicha sociedad se encontraba inscrita como titular de la planta de cogeneración en el registro territorial correspondiente.

Por tanto, en primer lugar, debe recordarse que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.1 del Reglamento de los **Impuestos Especiales**, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Referencia 2813/1995) (BOE de 28 de julio), «con carácter general y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003), los cambios en la titularidad de los establecimientos inscritos solo surtirán efecto una vez que el nuevo titular se inscriba como tal en el registro territorial de la oficina gestora de acuerdo con lo establecido en el artículo 40 de este reglamento. Mientras ello no ocurra se considerará como titular del establecimiento a efectos de este reglamento a la persona que figure inscrita como tal en el registro territorial».

En segundo lugar, debe advertirse que esta contestación no prejuzga el cumplimiento de las condiciones que determinan que la instalación en cuestión quede acogida al régimen especial contemplado en la normativa reguladora del sector eléctrico.

1. Suministros de una empresa eléctrica a una instalación acogida al régimen especial y de ésta a una industria cerámica. Devengo del impuesto y sujeto pasivo.

El artículo 7.º de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre (Referencia 3626/1992), de **Impuestos Especiales** (BOE de 29 de diciembre), establece que el impuesto se devengará:

«1. En los supuestos de fabricación y, en su caso, de importación, en el momento de la salida de los productos objeto de los **impuestos especiales** de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

a) directamente a otras fábricas, depósitos fiscales o a la exportación.

(...)»

Por otra parte, en el artículo 64 bis, apartados A) 4 y A) 5, letra a), de la misma Ley se establece:

«4. "Sujetos pasivos". Además de quienes tengan esta consideración conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley, tendrán la consideración de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del

contribuyente, quienes, en el supuesto previsto en la letra a) del apartado 5 de este artículo, realicen los suministros de energía eléctrica a título oneroso.

5. "Devengo":

a) No obstante lo dispuesto en el artículo 7.º de esta Ley, cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

(...)»

De acuerdo con lo establecido en los artículos 7.º (Referencia 3626/1992) y 64 bis, apartado A) 5, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos Especiales** (Referencia 3626/1992), los envíos de energía eléctrica entre establecimientos que tienen la consideración de «fábricas» o «depósitos fiscales» se producen en régimen suspensivo sin que tenga lugar el devengo del impuesto a su salida del establecimiento de expedición.

Por tanto, si la instalación acogida al régimen especial tiene la consideración de fábrica o depósito fiscal, circunstancia que se acredita por medio de la exhibición de la tarjeta de inscripción en el registro territorial donde conste el correspondiente Código de Actividad y Establecimiento, CAE, el suministro desde la red de distribución eléctrica a dicha instalación se efectuará en régimen suspensivo. Evidentemente, si la electricidad se recibe en régimen suspensivo, el suministrador no puede repercutir ninguna cuota por el Impuesto sobre la Electricidad, puesto que éste no se ha devengado.

Por su parte, las salidas de energía eléctrica de la planta de cogeneración con destino a la industria cerámica, en el marco del contrato de compra de electricidad firmado entre las dos sociedades, implican el devengo del impuesto en el momento en que resulte exigible la contraprestación correspondiente a la energía suministrada.

La sociedad titular de la planta de cogeneración es sujeto pasivo del impuesto en los suministros de electricidad a la sociedad titular de la industria cerámica y ello, como se dirá, con independencia de que se trate de electricidad que se hubiera producido en la instalación de cogeneración o recibido de la red eléctrica general.

2. Consumo de energía eléctrica en instalaciones de producción de energía eléctrica.

El artículo 64 (Referencia 3626/1992) quinto, apartado 2, de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), establece que estará exenta «la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica a que se refieren los apartados 1 y 2 de la letra A) del artículo 64 bis».

En consecuencia, con independencia del origen de la electricidad autoconsumida (producción propia o recibida de un tercero) la exención será aplicable cuando el autoconsumo tenga lugar dentro de una instalación de producción eléctrica. Obviamente, como autoconsumo es «el consumo o utilización de los productos objeto de **impuestos especiales** de fabricación, efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo» (art. 4.º 2 de la Ley) y la

electricidad solo puede encontrarse en régimen suspensivo en una fábrica o depósito fiscal, la aplicación de la exención está condicionada a que el consumo de electricidad se produzca dentro del recinto que estrictamente tiene la consideración de «instalación de producción de energía eléctrica» y que se halla inscrito como «fábrica» en el Registro Territorial de **Impuestos Especiales**.

3. Suministros de energía eléctrica desde una instalación acogida al régimen especial, a una sociedad participada por la sociedad titular de dicha instalación.

El artículo 64 (Referencia 3626/1992) quinto, apartado 1, de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), establece que estará exenta «la fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones».

En relación con ello debe señalarse que, por una parte, la exención establecida en el apartado transcrito se limita a la energía eléctrica producida en la instalación acogida al régimen especial y por tanto no es extensible a la recibida de terceros. Por otra parte, la exención se limita a la energía eléctrica producida en la instalación acogida al régimen especial y que es destinada al consumo del titular de la misma. Por tanto, la exención no será aplicable respecto de la energía eléctrica que se suministra a personas distintas del titular de la instalación acogida al régimen especial, incluso si dichas personas son socios de la sociedad titular de dicha instalación.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003).

La salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales a la que se refiere el artículo 64 de la LIE (Referencia 3626/1992), salida que se produce en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, situando la Ley el devengo del Impuesto en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada periodo de facturación, es la salida de energía eléctrica que se produzca fuera del régimen suspensivo.

Partiendo de las consideraciones anteriores, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad en el supuesto en el que la electricidad se recibe por una entidad que tiene la condición de fábrica de electricidad debidamente inscrita, se producirá bien en el momento en que tenga lugar el autoconsumo de la electricidad (de conformidad con los artículos 4.3 (Referencia 3626/1992) y 7.1 LIE (Referencia 3626/1992)) en un fin que no daba lugar a la aplicación de ninguna de las exenciones del artículo 64.5 de la LIE (Referencia 3626/1992); bien por la energía no consumida en la fábrica y que sea vertida a la red eléctrica nacional, produciéndose entonces la ultimación del régimen suspensivo, en el momento en el que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AEAT**, acuerda:

ESTIMARLO, fijando los criterios siguientes:

El suministro de energía eléctrica desde un depósito fiscal a una fábrica de electricidad mediante un contrato a título oneroso no impide la aplicación del régimen suspensivo.

La aplicación de dicho régimen suspensivo significa que no se produce el devengo del impuesto por la energía suministrada por el depósito fiscal a la fábrica. El régimen suspensivo se ultimarà cuando tenga lugar el devengo del impuesto, lo cual podrá ocurrir (i) en el momento en que dicha energía sea facturada por la fábrica al consumidor final cuando salga de la fábrica en el marco de un contrato de suministro a título oneroso; (ii) en el momento señalado en el artículo 64.bis.A).5 de la LIE (Referencia 3626/1992) cuando la energía salga de la fábrica en el marco de contratos de suministros que no se producen a título oneroso o (iii) en el momento del autoconsumo de la electricidad en la fábrica en un uso que no goce de exención (arts. 4.3 (Referencia 3626/1992) y 7.1 LIE (Referencia 3626/1992)) .

FIDE