

Audiencia Nacional

**Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 5 Mar. 2018,
Rec. 216/2017**

Ponente: López Candela, Javier Eugenio.

Nº de Recurso: 216/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Referencia 9567/2018

ECLI: ES:AN:2018:767

IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD. Inexistencia de doble imposición. La liquidación es consecuencia de la falta de inscripción en el correspondiente Registro Territorial de los Impuestos Especiales de la planta de cogeneración de electricidad de la entidad reclamante. La instalación, por tanto, ha carecido del Código de Actividad y Establecimiento durante los períodos objeto de comprobación. Por ello, dicha planta no pudo tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto ni beneficiarse del régimen suspensivo durante tales períodos, por lo que en el acta de referencia se procede a regularizar la electricidad producida en la instalación en los ejercicios comprobados en la medida en que no se haya satisfecho el Impuesto Especial por ningún usuario final para evitar, de esta forma, situaciones de doble imposición, regularización que alcanza a merma, pérdidas y energía consumida en planta de cogeneración, y las pérdidas de energía aplicadas por el comprador de dicha energía. La actora no ha desvirtuado la improcedencia de dicha regularización impugnada, lo que conlleva la desestimación de su pretensión.

La Audiencia Nacional desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que confirma sobre liquidación por el Impuesto sobre la electricidad.

AUDIENCIA NACIONAL**Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SÉPTIMA****Núm. de Recurso:** 0000216 / 2017**Tipo de Recurso:**PROCEDIMIENTO ORDINARIO**Núm. Registro General:**01596/2017**Demandante:**FEIRACO SOCIEDAD COOPERATIVA GALEGA**Procurador:**DON ANTONIO MIGUEL ARAQUE ALMENDROS**Letrado:**DON CELSO CAÑIZARES PACHECO**Demandado:**TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.:** D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA**SENTENCIA Nº:****Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a cinco de marzo de dos mil dieciocho.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional [Sección Séptima] ha pronunciado la siguiente Sentencia en el **recurso contencioso-administrativo núm. 216/2017**, interpuesto por FEIRACO SOCIEDAD COOPERATIVA GALEGA, representada por el Procurador de los Tribunales D. Antonio Miguel Araque Almendros, y asistido por el letrado Sr.Celso Cañizares Pacheco, contra la Resolución adoptada con fecha de 13 de enero de 2015 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Segunda - Vocalía Octava -- R. G. 4753/2012, 5541/2012 y 5542/2012, en materia de **Impuestos Especiales** ; habiendo sido parte demandada la

ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por la Abogacía del Estado.
Cuantía: 162.337,87 Euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Ante la Secretaria de esta Sala en fecha 17 de marzo de 2.017 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central, que desestima mediante resolución de 13 de enero de 2017, R. G. 4753/2012, la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación definitiva por Impuesto Especial sobre la Electricidad - Ejercicios 2008 a 2011, y estima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos sancionadores, del Jefe de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Galicia.

SEGUNDO.- El recurso contencioso-administrativo así planteado fue admitido a trámite por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Una vez recibido el expediente administrativo, se dio traslado del mismo a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó mediante escrito presentado en el que, tras la exposición de los hechos y de los correspondientes fundamentos de derecho, terminó suplicando que se dicte sentencia por la que estimando el presente recurso contencioso-administrativo acuerde anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de impugnada en autos y la liquidación de la que deriva.

TERCERO.- A continuación se dio traslado a la Abogacía del Estado para la contestación a la demanda, lo que realizó tras la ampliación del expediente mediante escrito presentado en el cual expuso los hechos y sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando que se dicte sentencia desestimando el recurso contencioso- administrativo, confirmando los actos recurridos e imponiendo las costas a la actora.

CUARTO.- La cuantía del proceso se fijó en 187.185,11 euros. Una vez formalizado por las partes el trámite de conclusiones, con posterioridad se dieron por conclusas las actuaciones conclusas, quedando pendientes de señalamiento para votación y fallo. Y mediante providencia se señaló para votación y fallo el día 22 de febrero de 2018, fecha en la que tuvo lugar, en que el proceso quedó visto para sentencia, siendo Ponente el Magistrado D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO : Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestima mediante resolución de 13 de enero de 2017, R. G. 4753/2012, la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación definitiva por Impuesto Especial sobre la Electricidad - Ejercicios 2008 a 2011, y estima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos sancionadores, del Jefe de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Galicia.

SEGUNDO.- Son hechos acreditados en autos que constan documentalmente en el expediente administrativo que en fecha 6 de mayo de 2013, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT efectuó una propuesta de liquidación respecto de la entidad recurrente mediante acta de disconformidad A02-72246755 relativa al concepto Impuesto Especial sobre la electricidad , ejercicios 2008-2011 en la que se proponía la siguiente regularización: Cuota: 162.337,80 euros, Intereses de demora: 37.859, 62 euros, Deuda a ingresar: 200.197, 42 euros.

Del acta citada y su informe complementario se desprende que la propuesta de liquidación es, en síntesis, consecuencia de la falta de inscripción en el correspondiente Registro Territorial de los Impuestos Especiales de la planta de cogeneración de electricidad de la empresa reclamante ubicada en Ames (A Coruña). La instalación, por tanto, ha carecido del Código de Actividad y Establecimiento (CAE) durante los períodos objeto de comprobación.

Por ello, según la Agencia Tributaria dicha planta no pudo tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto durante tales períodos, por lo que en el acta de referencia se procede a regularizar la electricidad producida en la instalación en los ejercicios comprobados en la medida en que no se haya satisfecho el Impuesto Especial por ningún usuario final (para evitar, de esta forma, situaciones de doble imposición), regularización que alcanza a merma, pérdidas y energía consumida en planta de cogeneración, 131.085,93 euros, y las pérdidas de energía aplicadas por el comprador de dicha energía, 31.251,87 euros.

De acuerdo con el apartado 3 del acta citada, conforme a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, la Inspección estimó que en los hechos descritos existían indicios de la comisión de infracciones tributarias establecidas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003) (en adelante, LGT), por lo que se comunicó a la entidad interesada el acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de

audiencia del expediente sancionador en fecha 6 de mayo de 2.013 en el que se proponía sendas sanciones de 162.337,87 euros y 421.402,36 euros.

La entidad interesada presentó escrito de alegaciones al acta referida, así como frente al acuerdo de inicio de expediente sancionador, y con fecha 16 de julio de 2013, el Jefe de la Dependencia Regional Adjunto de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT dictó el acuerdo de liquidación por el concepto " Impuesto Especial electricidad ", ejercicios 2008-2011, en el que confirmaba en todos sus puntos la propuesta inspectora por lo que, tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se dicta este acuerdo, los importes resultantes de la liquidación.

Asimismo, en fecha 22 de agosto de 2013 se dictan los acuerdos de imposición de sanción por infracción tributaria.

Contra dichos acuerdos interpuso la interesada reclamación económico administrativa ante el TEAC en fecha 12 de agosto y 20 de septiembre de 2.013, alegando en esencia la improcedencia de la deuda tributaria al no haberse devengado el impuesto exigido, puesto que a diferencia de los demás impuestos especiales de fabricación donde el impuesto se devenga en el momento de la salida de fábrica o depósito fiscal, en el caso del Impuesto Especial sobre la Electricidad éste se devenga con la exigencia del precio al consumidor final, por lo que no cabe exigir cuantía alguna por la energía eléctrica producida pero no consumida como consecuencia de las pérdidas acaecidas durante el proceso de distribución. No es esencial a la consideración de fábrica la inscripción en el registro territorial, existiendo régimen suspensivo. El impuesto correspondiente al suministro de electricidad ha sido pagado por el distribuidor y repercutido al consumidor final, por lo que no hay cuantía alguna dejada de ingresar. Cita la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012 (recurso nº 5945/2008 (Referencia 16229/2012)). Y de forma subsidiaria, alegaba que si se mantiene la tesis de la Administración del devengo en el momento de la salida de fábrica, en cualquier caso se produce un supuesto de doble imposición al encontrarse incluidas las mermas sobre las que se calcula la deuda tributaria en el impuesto satisfecho por el consumidor final. En cuanto a la sanción, invocaba la inexistencia de tipo y ausencia de culpabilidad, así como de falta de proporcionalidad. asimismo la nulidad, entre otros motivos, por la destipificación sobrevenida de la conducta imputada mediante la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (Referencia 18096/2014), por aplicación del principio de retroactividad de la norma sancionadora más favorable.

El TEAC dictó Resolución de fecha 15 de diciembre de 2.016, por la que estima en parte la reclamación, anulando al sanción impuesta, y la desestima respecto de la liquidación, que se confirma; lo que da lugar en definitiva al presente recurso contencioso administrativo.

TERCERO : A través de su escrito de recurso, reitera la parte actora las alegaciones ya efectuadas en la vía administrativa previa, antes expuestas, alegando en síntesis que el devengo del Impuesto se produce con la puesta a disposición de la energía al consumidor final (STS de 27 de febrero de 2012, Rec. Núm. 5945/2008 (Referencia 16229/2012)), así como la concurrencia de un supuesto de doble imposición al encontrarse incluidas las mermas sobre las que se calcula la deuda tributaria en el Impuesto satisfecho por el consumidor final.

La parte actora firmó acuerdo de alta de instalaciones a la red de transporte con la entidad UNIÓN FENOSA DISTRIBUCIÓN S.A.

La Unidad Regional de Aduanas e II.EE., dicta acuerdo de liquidación que deriva de la tardía inscripción por parte de la actora de la planta de cogeneración en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales, en la medida en que dicha circunstancia determina que no pueda tener la condición de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad ni beneficiarse del régimen suspensivo del Impuesto durante tales períodos.

En base a ello, considera la Unidad de Inspección, que el Impuesto deviene exigible en el mismo momento en que ha tenido lugar la fabricación y procede exigir al titular de la instalación las cuotas correspondientes por pérdidas, mermas y autoconsumo, respetando la doctrina de esta Sala recogida desde la sentencia de fecha 10 de noviembre de 2.005 .

El TEAC confirma este acuerdo de liquidación, en la medida en que confirma la regularización del Impuesto Especial sobre la Electricidad efectuada por la Inspección respecto de la electricidad producida en la planta propiedad de la reclamante dada la falta de inscripción de ésta en el Registro Territorial de Impuestos Especiales, y, para evitar la doble imposición, se ha de regularizar la energía eléctrica salida de la instalación respecto de la que no se ha pagado el impuesto por un consumidor final, en concreto las pérdidas y autoconsumo que se han producido, debiendo considerarse sujetas y no exentas puesto que se encuentra fuera del régimen suspensivo .

CUARTO : As í pues, ha de manifestarse que muy similar cuestión a la que ahora se plantea ha sido ya analizada y resuelta por esta misma Sala y Sección en la reciente Sentencia de fecha 6 de junio de 2.016, dictada en el recurso nº 444/2015 (Referencia 62132/2016), *e igualmente en la de 31 de enero de 2.017*, en asunto análogo al actual, en cuyos Fundamentos Jurídicos decíamos literalmente lo siguiente:

" SEGUNDO: La parte actora en su escrito de demanda, sostiene que el devengo del Impuesto sobre la electricidad , según establece la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 27 de febrero de 2012 , se produce, no a la salida de la electricidad producida de la fábrica o depósito fiscal, sino en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica

suministrada en cada período de facturación, en aquellos supuestos, en que la salida de la energía eléctrica de las instalaciones se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, en base a lo dispuesto en el artículo 64.bis A).5.a). Trae a colación la nueva regulación hecha por la Ley 28/2014 (Referencia 18096/2014), que pretende adaptar la regulación del Impuesto a lo establecido en la Directiva 2003/96/CE (Referencia 10417/2003), que en su artículo 95 fija cuando se produce el devengo del impuesto, que lo será en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período facturado, o en el supuesto previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, en el momento de su consumo.

Concurrencia de un supuesto de doble imposición al encontrarse incluidas las mermas sobre las que se calcula la deuda tributaria en el Impuesto satisfecho por el consumidor final.

El Abogado del Estado se opone a tales alegaciones y pretensiones.

TERCERO: Debe destacarse que la liquidación girada por la Inspección a la entidad recurrente, se refiere a las pérdidas de energía eléctrica sufridas durante la producción de la misma, y desde que sale de la planta termosolar, hasta que llega al punto de enganche de la distribuidora Unión FENOSA Distribución S.A., para el transporte y distribución de aquella.

Debe dejarse constancia además, que la liquidación que nos ocupa, se refiere a los meses que comprenden desde abril de 2011 hasta diciembre de 2012.

En abril de 2011 se emite la primera factura de entrega de energía eléctrica a la distribuidora indicada.

Estos datos se destacan para remarcar que la energía eléctrica producida desde el mes de abril de 2011 hasta el mes de diciembre de 2012, toda se entrega para su transporte y distribución a consumidores finales a Unión FENOSA Distribución S.A., aun cuando, en el encabezamiento de la liquidación originaria, se diga que se refiere a la comprobación de los ejercicios 2009 a 2012, cuando en realidad se concreta a los meses indicados de abril 2011 a diciembre de 2012, con lo que se quiere decir, que toda la energía eléctrica producida en estos meses es destinada al transporte y distribución a consumidores finales.

CUARTO: La tesis de la Administración se concreta en que como la entidad MANCHASOL-2 no era titular del CAE correspondiente, la energía eléctrica producida no gozaba del régimen suspensivo, lo que conllevaba que desde el momento en que sale de la planta de producción se devenga el Impuesto Especial sobre la Electricidad, siendo el sujeto pasivo del pago de este impuesto, la entidad propietaria de la planta de elaboración desde que sale de la misma, hasta que se entrega

en el punto de enganche con la línea de transporte y distribución, momento a partir del cual, el sujeto pasivo lo será la empresa distribuidora, la cual repercutirá el importe del Impuesto al consumidor final y se encargará de ingresarlo en el Tesoro Público. Como la energía eléctrica producida es única, desde que se genera hasta que se consume, el impuesto se devenga desde la salida de la planta y la base imponible la constituye el valor de las pérdidas sufridas en la producción de la energía eléctrica y en las sufridas en el transporte hasta el enganche con la línea de distribución y transporte.

La parte recurrente se opone a esta postura, y trae a colación el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 27 de febrero de 2012 , y otras resoluciones de TEAR de Andalucía y Canarias.

QUINTO: La energía eléctrica clasificada en el código NC 2716, constituye el ámbito objetivo del Impuesto sobre la Electricidad .

Las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 6 de junio y 23 de noviembre de 2011 , establecen que "el Impuesto Especial sobre la Electricidad es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo y grava, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, la introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, según el art. 1 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), siendo la fabricación la fase única elegida para el establecimiento del gravamen. Ahora bien, debe tenerse presente que en materia de electricidad no existe el concepto de depósito, pues la energía eléctrica se encuentra en la red a través de la cual se transporta por los distribuidores hasta el consumidor final. Desde el punto de vista del impuesto especial de electricidad , la energía que ha vendido el productor al distribuidor y éste la ha hecho llegar a un consumidor final, es la misma, dada su imposibilidad de almacenaje, por lo que, si de conformidad con el art. 64.bis A) 5, se ha repercutido el Impuesto Especial sobre la Electricidad , a este último eslabón de la cadena productiva, con la liquidación resultante del acta se estaría gravando dos veces con el mismo impuesto la misma energía eléctrica, lo que es contrario al principio de gravamen en fase única, configurador del tributo, generando en favor de la Administración un enriquecimiento injusto.

Por ello ha de estimarse correcto el criterio sentado en la sentencia, pues si bien, parte de que el acto (de liquidación) en su aspecto formal es lícito, en cuanto entiende que la inscripción registral es necesaria para la aplicación del régimen suspensivo , sin embargo, materialmente el acto infringe el principio del enriquecimiento injusto, al producir una doble imposición no tolerada por el propio régimen de fase única a que está sometido el gravamen"

La sentencia de esta Sección de fecha 21 de julio de 2008, dictada en el recurso 774/2006 (Referencia 103300/2008), recogía que:

"El legislador, consciente de la configuración estructural singular de la electricidad , al introducir el impuesto sobre la electricidad como un impuesto especial de fabricación, tuvo que establecer la no aplicación de determinadas disposiciones comunes que constituyen el núcleo fundamental de los impuestos especiales de fabricación. Dispuso que los depósitos fiscales en el ámbito de la energía eléctrica fueran las redes de transporte (i.e., a la que están conectados la mayoría de los productores de energía) y distribución, a efectos precisamente de que se posibilitara un transporte seguro hasta los centros de transformación, donde comienza la actividad de los distribuidores, que son los titulares del último gran bloque de depósitos fiscales que hacen llegar la energía eléctrica a los consumidores finales. No se conseguiría la recaudación prevista por el legislador si fuesen los productores de la energía eléctrica los sujetos pasivos del impuesto y la base imponible la facturación de su producción.

Teniendo en cuenta las particularidades de la energía eléctrica y que en los impuestos especiales de fabricación el sujeto pasivo no soporta el pago de la cuota, sino que "la repercusión obligatoria de dicha cuota por parte de los sujetos pasivos produce el efecto deseado de que el gravamen sea realmente soportado por el consumidor" (exposición de motivos de la Ley), la conclusión a la que llega la Audiencia Nacional en el caso debatido, al igual que en el resto de sus sentencias más recientes, es que "el impuesto especial sobre la electricidad no se devenga entre tanto la energía no abandone la red de distribución haciendo entrada en las instalaciones propiedad del usuario" (fundamento de derecho cuarto de la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de marzo de 2006), ya que "se trata de un impuesto cuya vocación es la de gravar, de manera específica, la cantidad de energía eléctrica suministrada".

Por su parte la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 27 de febrero de 2012 , en lo necesario establece:

TERCERO.- Esta Sala ha destacado la relevancia del CAE para operar en el régimen suspensivo propio de los impuestos especiales [sentencias 17 de febrero de 2011 (casación 4977/06 (Referencia 5565/2011) , FJ 3 º), 24 de febrero de 2011 (casación 3692/06 (Referencia 4478/2011) FJ 3 º), y 14 de mayo de 2008 (casación 5123/02 (Referencia 86413/2008), FJ 6º), entre las más recientes]. En esta última precisábamos que, «habida cuenta del especial régimen de supervisión y control administrativo de la Ley del Impuesto y de su desarrollo reglamentario general, la regulación del régimen propio de los almacenes fiscales, a los efectos de la aplicabilidad de las bonificaciones fiscales objeto de consideración en la litis, es plenamente razonable y proporcionada dado que la configuración de la correspondiente autorización administrativa para funcionar como almacén fiscal es el medio más idóneo no sólo para verificar el cumplimiento de determinados requisitos sustantivos en la actividad del denominado destinatario final, sino también para asegurar la sujeción

a un especial régimen de supervisión de dicho destinatario; régimen que, a su vez, garantiza el pleno cumplimiento del destino y utilización de las mercancías previsto legalmente para estos casos».

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 preciso tener presente las particularidades con las que aquel tributo ha sido introducido en nuestro ordenamiento jurídico. (...)

Pese a que se incorporó al texto de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992) como uno más de los impuestos sobre la fabricación, tiene unas concretas particularidades por el objeto imponible sobre el que recae, lo que obliga a establecer ciertas especialidades que lo apartan del régimen general de resto de las figuras, como se pone de manifiesto en el artículo 64 bis de la Ley, cuyo apartado B) puntualiza las disposiciones contenidas en el capítulo I del Título I de la Ley que no son aplicables al impuesto sobre electricidad , previsión que demuestra que el impuesto sobre la electricidad constituye una figura impositiva que se aparta en varios aspectos del régimen general.

Concretamente, y en lo que se refiere al devengo, precisamente donde pivota el debate de este recurso de casación, el apartado A.5 de dicho artículo 64 bis que «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». Esta previsión significa que 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.

Por lo tanto, el devengo es completamente diferente en uno y otro caso. En los impuestos especiales de fabricación se produce con la salida del producto y, sin embargo, en el que grava la electricidad tiene lugar con el pago del precio del suministro. Por ello, 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"

SEXTO: Aplicando la anterior doctrina jurisprudencial al caso que nos ocupa, se llega la conclusión que, aun cuando es obligatoria y necesaria la inscripción de las fábricas y depósitos de producción de energía eléctrica en el Registro Regional de Actividades y obtener el correspondiente CAE, sus efectos suspensivos en el régimen fiscal aplicable, se rige por una interpretación diferente a la que debe presidir la realizada en relación con los otros impuestos especiales de fabricación, depósito, transporte o introducción, basado esencialmente en la especial naturaleza de la materia producida o fabricada, con las consecuencias derivadas de su imposibilidad de acumular, conservar, y que se manifiesta esencialmente en la fijación del momento del devengo del impuesto , que no se fija en la salida de la fábrica , sino en el momento en que 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.

Por todo ello, y aun cuando pueda afirmarse que la energía eléctrica si es susceptible de ser medida y valorada, lo cierto es que el momento del devengo del impuesto se produce en el instante dicho, por lo que procede estimar el recurso con expresa imposición de las costas causadas a la parte demandada, conforme determina el artículo 139 de la Ley 29/98 (Referencia 2689/1998). "

CUARTO : Los anteriores Fundamentos, con la doctrina y jurisprudencia expuesta, resultan plenamente aplicables al presente recurso por tratarse de la misma cuestión, esto es, la procedencia de liquidar el Impuesto Especial sobre la Electricidad sobre las pérdidas generadas durante los periodos en los cuales el contribuyente fabricó energía sin estar inscrita en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales, y por tanto, sin tener el correspondiente CAE; concluyéndose de forma clara y expresa que no procede exigir el Impuesto sobre la Electricidad sobre las pérdidas producidas en la planta solar termoeléctrica ni sobre las pérdidas de electricidad acaecidas en la distribución de la electricidad hasta el consumidor final, en la medida en que el devengo no se fija en la salida de la fábrica , sino en el momento en que 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 ..."

QUINTO.- : Sin embargo, la Sala debe replantearse de nuevo la cuestión, siguiendo la línea de la STSJ de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del País Vasco de fecha 1 de septiembre de 2.017 , citado en el auto del Tribunal Supremo de 7.2.2018, recurso 6057/2017 (Referencia 2446/2018) , en el que se expresa:

"SEGUNDO .- 1. Constituye el objeto del presente recurso la determinación del momento de devengo del Impuesto sobre la Electricidad en los supuestos en los que la empresa productora de electricidad, como es el caso presente, no consta registrada en el Registro de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales y, por ende carece de CAE, discutiéndose si esas circunstancias impiden o no su acogimiento al Régimen Suspensivo y, consecuentemente, debe liquidarse o no por las pérdidas acaecidas en la distribución de la electricidad generada en las instalaciones fotovoltaicas de su titularidad.

2. El artículo 64 bis A.5.a) LIIIE, en la redacción vigente en los ejercicios regularizados, disponía que «(N)o 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.».

3. Por lo que concierne a los preceptos de la LIIIE que la sentencia recurrida considera aplicables, recuérdese, los artículos 6.1 y 7.5, éstos hacen referencia, en primer lugar, a los supuestos de no sujeción «(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.» y, en segundo término, al devengo, en particular, de las pérdidas, indicando que «(E)n el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la

comprobación de tales pérdidas, en los supuestos de tenencia o circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.».

4. Para concluir con este repaso normativo, el artículo 21.5 de la Directiva 2003/96/CE (Referencia 10417/2003) contempla que «(l)a electricidad y el gas natural serán objeto de imposición y se convertirán en imponibles en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor».

5. El argumento nodal que por la actora se hizo valer en la instancia fue la improcedencia de la regularización practicada habida cuenta de las peculiaridades del Impuesto sobre la Electricidad, determinantes, entre otras cosas, que el devengo se produzca, según el artículo 64.bis de la LIE, no con la salida del producto de la fábrica, sino en el momento en que resulte exigible la parte del

precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada periodo de facturación (suministro al consumo).

Esta ha sido la tesis acogida por las sentencias invocadas por la recurrente como contradictorias con la impugnada y anulatorias de regularizaciones del Impuesto sobre la Electricidad practicada por la AEAT por las pérdidas de electricidad por no disponer del CAE. A las antedichas resoluciones judiciales añade los acuerdos del TEAR de Canarias de 27 de febrero de 2014 (núm. 35/06109/2012 y acumulada 35/06321/2012), así como los del TEAR de Andalucía de 13 y 20 de diciembre de 2013 (núm. 41/12613/2012 y 41-11806-2012, respectivamente).

6. Sin embargo, la sentencia recurrida, partiendo de la pacífica constatación de la no inscripción de la empresa productora en el Registro Territorial de II.EE. de su demarcación, como exige a los titulares de fábrica, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, el artículo 40 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Referencia 2813/1995), por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (BOE de 28 de julio) [«RIIEE»], y descartando la aplicación al caso de nuestra Sentencia de 27 de febrero de 2002 (casación 5945/2008) invocada por la recurrente «(e)sta 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» (FJ, 3º), concluye que «(d)eviene ajustada a derecho la práctica de la liquidación por la energía eléctrica producida en la instalación no inscrita, que se pierde en la red de distribución, esto es, después de alcanzar el "punto de entrega" a Endesa Distribución y antes de llegar al consumidor final. Y ello por cuanto, siguiendo el criterio sentado por el Tribunal Supremo, no es dable invocar la especialidad en cuanto al devengo, que por razón del hecho imponible del Impuesto sobre la Electricidad, establece el apartado A.5 del artículo 64 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (Referencia 3626/1992), en la medida en que si no hay pago del precio del suministro por el consumidor final, no es posible referir a ese momento el devengo, y consecuentemente, ha de aplicarse el régimen general previsto en el artículo 7 de la misma Ley, en cuya virtud, no aplicable el régimen suspensivo a instalaciones que no dispongan de CAE, como es el caso, el Impuesto ha de devengarse en el momento de producirse las pérdidas con arreglo al número 5 del artículo 7.

Para las pérdidas producidas en la red de distribución sirve el mismo fundamento que valida el acto liquidatorio sobre las pérdidas de la electricidad en la propia instalación, en tanto que, no acaecidas en régimen suspensivo, se hallan ambas sujetas al Impuesto ex artículo 6.1 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992) ¿precepto que se silencia en la demanda- no incurriéndose a causa de la inaplicación del régimen suspensivo por la falta de inscripción en el Registro Territorial, en la doble imposición contraria al principio de gravamen en fase única -a la salida de la fábrica o cuando se

produce la pérdida, y en el momento del pago por el consumidor final- ya que no se ha liquidado cuota alguna por el Impuesto sobre la Electricidad, ni tampoco en el enriquecimiento injusto de la Administración, cuya evitación persigue la doctrina transcrita.

Por otro lado, no ha quedado acreditado que las pérdidas estén incluidas con carácter general como coste de producción en la contraprestación satisfecha por los consumidores por la energía efectivamente consumida; se trataría, en todo caso, y esto es lo esencial, de una repercusión de naturaleza económica, distinta a la repercusión tributaria de naturaleza jurídica en el ámbito de la imposición indirecta sobre el consumo, con traslación del impuesto que grava la operación al consumidor final y detalle en la factura por la entrega de bienes o prestaciones de servicios de modo separado del importe del impuesto repercutido.

*Sin que a la conclusión precedente sea óbice la nueva configuración del Impuesto introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (Referencia 18096/2014), con transposición de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre (Referencia 10417/2003) de 1996, y entrada en vigor el 1 de enero de 2015, luego, con posterioridad al devengo del Impuesto, que por consiguiente no puede determinar la inaplicación de la redacción anterior; atendida la línea argumental de la recurrente, debe precisarse, primero, que aun vigente esa Directiva en el periodo objeto de regularización, no señala de qué forma la regulación interna aplicable *ratione temporis* contraría la Directiva, esto es, no plantea verdadero conflicto entre el derecho interno y el derecho comunitario; y, segundo, que la sentencia que transcribe aplica retroactivamente el nuevo régimen de tributación de la electricidad, mas, en el ámbito del procedimiento sancionador, que no es el caso.*

Para dar íntegra respuesta a los alegatos de la actora, se ha de indicar que la Resolución del Tribunal Económico Central a la que alude, en modo alguno avala su tesis, antes bien, proclama la exigibilidad del Impuesto por mermas, al fabricante/productor de electricidad no registrado, cuyo anómalo proceder ha motivado que una parte de la energía que hubiera quedado sin gravar ¿de haber obtenido la CAE- deba finalmente tributar; sujeta al Impuesto la fabricación de energía eléctrica, realizado el hecho imponible, y producido el devengo, el Impuesto sobre la Electricidad deviene exigible al titular de la instalación con referencia al momento en que se produce la pérdida, sin que quepa diferir su exigibilidad; dicho lo cual, que sujeto distinto al obligado tributario, como lo es el distribuidor, disponga o no de la CAE no es circunstancia relevante; del mismo modo, que la pérdida se produzca en la red de distribución no hace inexigible el impuesto por una energía producida en la instalación del sujeto pasivo -siendo ésta la actividad gravada- que no ha sido suministrada al consumidor final, y respecto de la que el titular de la red no ha ingresado el Impuesto; en plena congruencia con ello, la Agencia tributaria ha excluido de la regularización la energía producida por la instalación sin CAE que ha sido vendida en una fase posterior a

consumidores finales con repercusión del impuesto, evitando así que se produzca sobre el mismo producto una situación de doble imposición».

Reconociendo la complejidad de la cuestión examinada, debemos confirmar la resolución impugnada, tanto de la Agencia Tributaria como del TEAC, en tanto en cuanto han tenido en cuenta y aplicado la doctrina de esta Sala relativa a la improcedencia de una regularización, y por tanto, doble imposición sobre la base de la liquidación a la salida de fábrica y puesta al consumo respecto de la energía vendida a los consumidores finales (sentencias de 10.11.2005 , 21.7.2008 , 18.2.2008 4.6.2007 , 26.1.2009 ...). Pero no es este el caso de autos en el que la regularización alcanza a la energía objeto de mermas, pérdidas y autoconsumo a las que no alcanzaría dicha posibilidad de doble imposición. La actora no ha desvirtuado la improcedencia de dicha regularización impugnada, siendo prueba que le incumbe como hecho constitutivo de su pretensión, conforme a lo dispuesto en el art.217.2 de la LEC 1/2000 , de 7 de enero, lo que conlleva el perecimiento de su pretensión.

Por otro lado, cuanto a lo dispuesto en el art.6 de la Ley de Impuestos Especiales , no pueden entenderse no sujetas las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, al entenderse, que conforme a la doctrina reiterada de esta Sala, la falta del CAE y de la inscripción en el Registro correspondiente determina la improcedencia de la aplicación del régimen suspensivo, conforme a la doctrina de la STS de 27.2.2012 y 6.7.2011, recurso 2343/2007 (Referencia 105432/2011) , que parten de la base de que dicha inscripción no es un mero requisito formal, sino que condiciona la aplicación del régimen suspensivo, en relación con lo dispuesto en el art.40 del RIE 1165/1995, habiendo tenido lugar por el hecho del autoconsumo el devengo del impuesto conforme al art.7.1 de la LIE 38/1992 (Referencia 3626/1992). Y sin que por ello se entienda vulnerado lo dispuesto en los art.64 bis y 17.4 de dicha ley en relación con el art. 64. Quinto en la redacción aplicable.

SEXTO.- Procede, pues, la desestimación del recurso contencioso-administrativo, confirmando la resolución impugnada y la liquidación de la que trae causa por ser conformes a derecho; y en cuanto a las costas, no cabe hacer especial pronunciamiento, habida cuenta de la razonabilidad del presente recurso contencioso- administrativo, en el que se han suscitado relevantes dudas de derecho, conforme al artículo 139.1 de la LJCA (Referencia 2689/1998) , según la nueva redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (Referencia 19111/2011) (BOE 11 de octubre) y que entró en vigor el 31 de octubre.

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

FALLAMOS

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

1º.- **DESESTIMAR** el recurso contencioso administrativo nº 216/2017 interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por FEIRACO SOCIEDAD COOPERATIVA GALEGA, representada por el Procurador de los Tribunales D. Antonio Miguel Araque Almendros, contra la *Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de diciembre de 2016* , a la que la demanda se contrae, la cual se confirma por ser conforme a Derecho, así como la liquidación de la que traen causa.

2º.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de **recurso de casación** , que en su caso deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **30 días** contados desde el siguiente a su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta. Previamente deberá constituirse un depósito por importe de **50 €** que se ingresará en la cuenta de esta Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional abierta en el **Banco de Santander** , Cuenta nº **2856 0000 24** , e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial (Referencia 1694/1985) .

Así por esta nuestra Sentencia, que se **no** tificará a las partes, y de la cual será remitido testimonio a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.