

Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 104/2019 de 29 Mar. 2019, Rec. 539/2017

Ponente: Pérez Yuste, Miguel Ángel.

Nº de Sentencia: 104/2019

Nº de Recurso: 539/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Referencia 60784/2019

ECLI: ES:TSJCLM:2019:1012

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Anulación de las sanciones impuestas por producción de electricidad sin inscripción y por no autoliquidar el impuesto sobre la electricidad. No disponer del Código de Actividades y Establecimientos supone un exceso en la exigencia de requisitos formales para gozar de la exención, toda vez que por múltiples vías la Administración conoce las características de la instalación, con licencias, autorizaciones y registros diversos. Interpretación razonable de la norma, eliminándose los principios de culpabilidad y/o negligencia imprescindible para apreciar infracción tributaria. El incumplimiento del requisito formal no supone beneficio alguno sino todo lo contrario. En cuanto a la adquisición de electricidad sin pagar el impuesto eléctrico, quien emitía las facturas sin impuesto era la distribuidora en la creencia de que la recurrente gozaba de exención, procediendo ulteriormente a la rectificación de las facturas incluyendo el impuesto; ello no es lo mismo a efectos de culpabilidad la intervención de un tercero, sin que conste una actitud de ocultación de tales circunstancias a la Agencia Tributaria.

El TSJ Castilla la Mancha estima el recurso contencioso administrativo interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, anulando las sanciones impuestas por producción de electricidad sin inscripción y por no autoliquidar el impuesto sobre la electricidad.

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00104/2019

Recurso núm. 539 de 2017

Toledo

SENTENCIA Nº 104

SALA DE LO CONTENCIOSO**ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.**

Ilmos. Sres.:

Presidenta:

D.ª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D. Ricardo Estévez Goytre

En Albacete, a veintinueve de marzo de dos mil diecinueve.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número **539/17** el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de la entidad mercantil **CAOBAR, S.A.**, representada por el Procurador Sr. Gómez Ibáñez y dirigida por el Letrado D. Israel Agudo Yélamos, contra el **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA**, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre **IMPUESTOS ESPECIALES**; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Miguel Ángel Pérez Yuste.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la representación procesal de CAOBAR, S.A., se interpuso en fecha 7-12-2017, recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el TEAR de Castilla-La Mancha de 29-9-2017 por la que se desestima la reclamación nº 45-2754/13, puesta contra la resolución de 23-10-2013, por la que se impuso a la recurrente dos sanciones; la primera por infracción del artículo 19 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992) de Impuestos Especiales, por producción de electricidad sin inscripción, por cuantía de 17.640,47 €, y la segunda por infracción del artículo 191 de la Ley 58/2003 (Referencia 1914/2003), por no autoliquidar el impuesto sobre la electricidad por importe de 14.819,25 €, importes a los que se aplicó la reducción prevista por conformidad en el acta de regularización, siendo el importe final de ambas sanciones de 22.721,80 €

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma.

Concretamente alega:

1º.- En cuanto al hecho sancionado por producir electricidad sin que la sociedad recurrente dispusiera del código CAE (art. 19.2.a de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), Impuestos Especiales).

Falta de culpabilidad. la actuación de la entidad recurrente estuvo en todo momento presidida por la voluntad de cumplir la normativa aplicable, y prueba de ello es que el 27/02/1997 la demandante inscribió la instalación de cogeneración eléctrica en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica en Régimen Especial, con el número GU-d-0011, también se encontraba de alta en el epígrafe 151.2 correspondiente a la producción de energía termoeléctrica, e igualmente siempre reflejó y declaró en su documentación contable, fiscal y tributaria la totalidad de las operaciones realizadas en base a la actividad que estaba realizando, no ocultando dato alguno a la Agencia Tributaria, como así mismo reconoció la propia Inspección al considerar que no existía elemento alguno que pudiera calificarse como ocultación.

En este sentido, esta misma Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, ya ha tenido la ocasión de pronunciarse al respecto en supuestos similares, cuando no idénticos, como por ejemplo en su -->**Sentencia nº 376/2016, de 6 de junio de 2016, Rec. 539/2014 (Referencia 93195/2016)** -->.

2º.- En cuanto al hecho sancionado por la adquisición de electricidad sin impuesto eléctrico (art. 191 de la Ley 58/2003 (Referencia 1914/2003), *General Tributaria*).

Falta de culpabilidad. Se refiere al periodo desde el 24 de febrero de 2010 hasta el mes de febrero de 2011.

La regularización se fundamenta en que, durante ese período, las facturas de compra de energía eléctrica dejaron de incluir el impuesto eléctrico, es decir, la compañía eléctrica, "GAS NATURAL FENOSA" dejó de incluir el impuesto eléctrico en sus facturas de venta de energía eléctrica a "CAOBAR, S.A.". La Inspección consideró en su acta que, desde el mes de febrero de 2010, cuando se produce la inscripción de la instalación por parte de la recurrente, ésta adquiere la condición de "fábrica" de electricidad a efectos de Impuestos Especiales, por lo que el suministrador entrega la energía en régimen suspensivo. Sin embargo, al entender la Inspección que la electricidad comprada no se empleó en la propia planta de cogeneración eléctrica, porque ésta funcionaba con gas natural, y que el destino era la instalación fabril de la demandante, no era admisible el beneficio fiscal de exención contenido en el art. 64quinto-2º de la Ley 38/92 (Referencia 3626/1992), para las adquisiciones de energía eléctrica que se utilicen en la propia instalación de cogeneración, por lo que la Inspección regularizó el impuesto eléctrico sobre la electricidad adquirida sin impuesto durante ese período.

En este caso, al igual que en la sanción anterior, en modo alguno se puede pensar que la recurrente incurrió en ningún tipo de ilícito o infracción tributaria que pueda ser sancionada, pues nunca actuó con la intención de incumplir ninguna norma tributaria.

La compañía eléctrica "GAS NATURAL FENOSA", era quien emitía las correspondientes facturas de venta de energía eléctrica a "CAOBAR, S.A.", y por tanto fue dicha compañía eléctrica quien dejó de

repercutir el impuesto eléctrico en el período indicado, sin embargo, la Inspección consideró que el sujeto pasivo del pago del impuesto eléctrico debía ser la recurrente.

En ningún caso se puede imputar un hecho a la recurrente que escapa de su voluntad. ¿La Agencia Tributaria sancionaría a un consumidor final que consume electricidad, por el hecho de que la compañía eléctrica no le repercuta el impuesto correspondiente?, no es de recibo, cuando es la compañía eléctrica la que no repercute el impuesto, por el motivo que sea.

Es más, la misma compañía eléctrica revisó y rectificó las facturas posteriores al mes de febrero de 2011, pero ¿por qué no rectificó las anteriores para incluir el impuesto eléctrico?, no se trata de una acción que pertenezca a la voluntad de la sociedad compradora de la energía eléctrica, sino que pertenece al ámbito de la voluntad de la compañía eléctrica que vende esa energía y emite las correspondientes facturas, las cuales si no están correctamente elaboradas, y contienen errores, éstos no pueden imputarse a la destinataria de esas facturas.

SEGUNDO.- Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

Dice la Abogacía del Estado:

En cuanto a la primera infracción, como señaló la resolución recurrida, a cuya fundamentación nos remitimos, la inscripción en ese régimen especial era constitutiva, y era necesaria para el control y gestión del impuesto, y las normas son absolutamente claras al respecto

Y en cuanto a la segunda, no considera admisible descargar la responsabilidad en GAS NATURAL FENOSA. La actora debió girar la autoliquidación en el momento del autoconsumo, es decir, desde que destinó la electricidad a la instalación fabril. El cambio de Gas Natural, tras la inscripción en el Registro Territorial, era evidente, pues a partir de ese momento su entregaba estaba sometida al régimen suspensivo, y en ese momento no se devengaba el Impuesto (art. 7 de la Ley, en redacción vigente en 2010), sino que se devengaba con el autoconsumo.

TERCERO.- Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicadas las declaradas pertinentes, se reafirmaron las partes en sus escritos de demanda y contestación, por vía de conclusiones, se señaló día y hora para votación y fallo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Sobre las sanciones.

- Doctrina del TS sobre la motivación de la culpa.

La -->STS de 15-3-2017, rec.1080/2016 (Referencia 9981/2017) -->. ROJ: STS 968/201 , resume la jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador, y dice, entre otros razonamientos, sobre la culpabilidad:

"Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003), refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador.

(...)

Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (Referencia 2500/1978) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable".

(...)

Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

(...)

Sin embargo, resulta insuficiente cuando, en su apartado 2.B) proyecta la exigencia al caso concreto, ya que se limita literalmente al siguiente razonamiento: *"A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que ingresó una cuota inferior a la comprobada al haberse ingresado en sus cuentas corrientes cantidades cuyo origen no se ha justificado.*

(...)

La insuficiencia de la motivación expuesta resulta de que, de aceptarse como válida, habría que reconocer una infracción tributaria dotada del elemento de culpabilidad en cualquier incremento patrimonial no justificado y en toda regularización derivada de una actuación inspectora".

También la -->STS de 26 de diciembre de 2012, Recurso de Casación para unificación de doctrina nº 6454/2011 (Referencia 210117/2012) -->, que confirma la sentencia de la Sala y Sección de 17 -4- de octubre de 2011 :

"...Cierto es que corresponde a la Administración la acreditación de las circunstancias que determinan la culpabilidad y esto se ha realizado en el presente caso.

La culpabilidad no es un hecho que pueda ser objeto de una prueba objetiva, sino que la culpabilidad es una cualidad psicológica del sujeto actor, y por ello la culpabilidad no puede ser objeto de prueba directa, sino que la culpabilidad se ha de deducir del conjunto de hechos probados. La norma jurídica impone a la Administración la carga de probar los hechos constitutivos de la infracción y que de esos hechos pueda

inferirse racionalmente que el sujeto activo se ha conducido al menos con negligencia, correspondiendo a la parte interesada, el posible infractor, acreditar o proponer prueba sobre aquellos otros hechos de los que resulta que su conducta no es culpable por no haber incurrido en negligencia..."

También recogemos las STS a las que alude la demanda: -->STS de 17 de septiembre de 2012, Recurso nº 6497/2010 (Referencia 141357/2012) --> , sentencia de la Sala 3ª número 2.735/2016 de 22 de diciembre de 2016 , Sentencias de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995 y sentencia de la Sala 3ª de 23 de abril de 2012 .

SEGUNDO.- Su aplicación al caso de autos.

1º.- En cuanto al hecho sancionado por producir electricidad sin que la sociedad recurrente dispusiera del código CAE (art. 19.2.a de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), Impuestos Especiales).

Como bien se indica en la demanda, este Tribunal ya tuvo ocasión de analizar un supuesto idéntico en la -->sentencia nº 376/2016, de 6 de junio de 2016, Rec. 539/2014 (Referencia 93195/2016) -->.- ROJ STSJ CLM 1626/2016 -; dijimos allí:

"....

Y también la sentencia -->de 27-2-2012 dictada en el recurso nº 5945/2008 (Referencia 16229/2012) --> - ROJ: STS 1159/2012 -:

".....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 3º), 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]....."

El CAE (Código de Actividades y Establecimientos) se asigna con el alta en el Registro Tributario, que el titular debe hacer constar en todos los documentos exigidos por el RIIEE (Referencia 2813/1995) en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación.

Y, por si fuera poco, otros Tribunales como la Audiencia Nacional se ha pronunciado en el mismo sentido: (S de 25-5-2012 -JUR 201220783 -; S de 26-3-2012 - JT 201273 -; S de 26-11-2011 -JUR 201150974-) y el STSJ de Cataluña en sentencia de 30-3-2012 -JT 2012375-.

En el fondo lo que late en el recurso no es sino el exceso en la exigencia de requisitos formales para gozar de la exención, toda vez que por múltiples vías la Administración conoce las características de la Instalación de la que hablamos, con licencias, autorizaciones y registros diversos; pero más allá de su comprensión, la norma legal y reglamentaria sí exigen la inscripción para operar en régimen suspensivo.

SEGUNDO.- Sobre la sanción.

Ya aventuramos indicios en el fundamento anterior sobre el hecho de que la postura del recurrente constituye una interpretación razonable de la norma; no existe mayor ni mejor argumento de esta idea de la "interpretación razonable" que un Tribunal, la Audiencia Nacional, en un caso concreto y con las mismas circunstancias, anulara tanto la sanción como la liquidación.

Ciertamente es así, y elimina los principios de culpabilidad y/o negligencia imprescindible para apreciar infracción tributaria.

Añadimos el hecho de apreciar la inexistencia de actitud defraudadora alguna, ligada precisamente a la ausencia de culpabilidad; el no cumplimiento de un requisito formal, -alta en el Registro Tributario- en realidad no suponía beneficio alguno sino todo lo contrario. Y por estas sencillas razones consideramos que la sanción debe quitarse".

2º.- En cuanto al hecho sancionado por la adquisición de electricidad sin pagar el impuesto eléctrico (art. 191 de la Ley 58/2003 (Referencia 1914/2003), *General Tributaria*).

Ciertamente no se discute por la actora que estuviera obligada al pago, y aceptó la regularización; no obstante sí pone de manifiesto un hecho particular, ligado precisamente a la inscripción de la instalación por parte de la recurrente en el Registro correspondiente y la obtención del CAE, por la que la entidad adquiere la condición de "fábrica" de electricidad a efectos de Impuestos Especiales, siendo cierto que la electricidad comprada no se empleó en la propia planta de cogeneración eléctrica, porque ésta funcionaba con gas natural, y que el destino era la instalación fabril de la demandante, motivo por el que repite, estaba obligada al pago del Impuesto.

A parte de lo anterior, no se discute que quien emitía las facturas en dicho periodo, sin impuesto, era GAS NATURAL FENOSA, en la creencia de que la recurrente gozaba de la exención; tampoco se discute que en periodo ulterior GAS NATURAL FENOSA procedió a la rectificación de las facturas incluyendo el impuesto.

Y es que, aunque en dicho periodo no pagó y se debió pagar, al igual que después, no es lo mismo, a efectos de culpabilidad, en los términos antes expuestos, la intervención de un tercero, en este caso GAS NATURAL FENOSA, que emitía las facturas sin el correspondiente impuesto y que eran abonadas por el recurrente, sin que, al igual que ocurría en el supuesto anterior, conste una actitud de ocultación de tales circunstancias a la Agencia Tributaria.

TERCERO.- De conformidad con lo establecido en el art. 139 de la Ley Jurisdiccional , y no obstante la estimación del recurso, no se imponen las costas a ninguna de las partes; el motivo es las dudas de derecho que el caso presenta, sobre todo en relación con la segunda de las infracciones.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

1. Estimamos el recurso.
2. Anulamos la resolución impugnada.
3. No se imponen costas.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala

en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el -->art. 89.2 de la LJCA (Referencia 2689/1998) --> .

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Miguel Ángel Pérez Yuste, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que, como Secretario, certifico en Albacete, a veintinueve de marzo de dos mil diecinueve.

FIDE