



Roj: **STS 3134/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3134**

Id Cendoj: **28079130022021100315**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/07/2021**

Nº de Recurso: **4385/2019**

Nº de Resolución: **1070/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ EXT 489/2019,**  
**ATS 261/2020,**  
**STS 3134/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1.070/2021**

Fecha de sentencia: 21/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4385/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/07/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 4385/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1070/2021**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 4385/2019, interpuesto por EXTRESOL 1, S.L., representado por bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Javier Nogueira de Zavala, contra la sentencia n.º. 154, de 7 de mayo de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso en el recurso n.º. 303/2018, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 28 de febrero de 2018, que se pronuncia sobre un Impuesto Especial sobre la Electricidad, ejercicio de 2010, por importe de 106.578,94 euros.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** - Resolución recurrida en casación.

En el recurso n.º. 303/2018, seguido en la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, con fecha 7 de mayo de 2019, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "FALLO. Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por EXTRESOL-1 SLU, contra la resolución del TEARE de 28-2- 2018 a que se refieren los presentes autos, y en su virtud la debemos ratificar y ratificamos por ser conforme a Derecho, y todo ello con expresa condena en cuanto a las costas para la recurrente".

**SEGUNDO.**- *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Carlos Alejo Leal López, en nombre y representación de EXTRESOL 1, S.L., se presentó escrito con fecha 20 de junio de 2019, ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 28 de junio de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente EXTRESOL 1, S.L., representado por bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Javier Nogueira de Zavala, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

**TERCERO.**- *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 16 de enero de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Discernir si, interpretando los artículos 64 bis A).5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en aquellos supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el registro territorial del Impuesto sobre la Electricidad y, consecuentemente, de carencia de código de actividad y establecimiento, dicha circunstancia determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto sobre la Electricidad, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, de modo que las pérdidas queden sujetas a gravamen, devengándose en el momento de ocasionarse la pérdida o bien que, aun siendo obligatoria y necesaria la inscripción de las fábricas y depósitos de producción de energía eléctrica en el indicado registro, así como la obtención del correspondiente código de actividad y establecimiento, la especial naturaleza de la materia producida -energía-, con las consecuencias derivadas de su imposibilidad de acumular y conservar, se manifiesta esencialmente en la fijación del momento



del devengo del impuesto, que no se radicaría ya 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.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 64 bis A).5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad".

**CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Carlos Alejo Leal López, en nombre y representación de EXTRESOL 1, S.L., por medio de escrito presentado el 9 de marzo de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Los artículos 64 bis A.5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y

2.- El artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre.

3.- La jurisprudencia expuesta en la sentencia 27 de febrero de 2012 (casación 5945/2008), con cita en las previas sentencias de 6 de julio de 2011 (casación 2343/2007) y de 23 de noviembre de 2011 (casación para la unificación de doctrina 474/2008).

La recurrente manifiesta que, la cuestión controvertida consiste en determinar si la regla del devengo prevista en el art. 64 bis A.5.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), se ve alterada o resulta inaplicable por el hecho de que la instalación eléctrica carezca del correspondiente Código de Actividad y Establecimiento (CAE), señalando que, en el Impuesto sobre la Electricidad el devengo se produce, no a la salida de la fábrica, sino en el momento en el que es exigible el precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada al consumidor final. Sin embargo, la sentencia recurrida entiende que dicha regla especial del devengo del art. 64 bis A.5.a) LIE no debe aplicarse en casos como el presente, en los que la instalación no dispone de CAE (la electricidad no llega al consumidor final), ya que ello le impide operar en régimen suspensivo, siendo de aplicación en estos casos las reglas generales del devengo, por lo que, en virtud de lo dispuesto los art. 6.1 LIE (no están sujetas en concepto de fabricación o importación 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) y 7.5 LIE (las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto se devengan en el momento de producirse las pérdidas, el impuesto se devenga cuando se produce la pérdida. Considera la recurrente que, la sentencia recurrida con este razonamiento infringe los artículos 64 bis A.5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE) porque no tiene en cuenta la naturaleza del bien que se grava en este caso, la electricidad, que lo diferencia de otros bienes sujetos al impuesto, por lo que no son trasladables o aplicables dichos preceptos al presente caso. La regla especial prevista en el art. 64 bis A.5.a) LIE, diferente de la regla general del art. 7 LIE, se ha establecido en atención a la naturaleza misma de la electricidad, por lo que no puede dejar de aplicarse por el simple hecho de que la instalación no cuente con el correspondiente CAE. El art. 64.bis B.b) LIE expresamente declara que no son de aplicación en el Impuesto sobre la Electricidad, entre otros, el apartado 5 del artículo 7, que es precisamente uno de los preceptos aplicados al presente caso por la sentencia recurrida. Recuerda que, aunque la regulación del Impuesto sobre la electricidad se hizo en la LIE, la especial configuración estructural de la electricidad obligó al legislador a establecer numerosas particularidades que lo diferencian del resto. Así, el impuesto sobre la electricidad nació con la vocación de gravar, de manera específica, la cantidad de energía eléctrica suministrada, por lo que tiene sentido que el impuesto especial sobre la electricidad no se devengue en tanto la energía no abandone la red de distribución. La regla del devengo del Impuesto especial de la electricidad del art. 64 bis A.5.a) LIE, se adoptó en cumplimiento de lo previsto en la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad; no hay nada en la ley o en la Directiva que autorice a dejar de aplicar la regla específica del devengo del impuesto sobre la electricidad recogida en el art. 64 bis A.5.a) LIE; si se ha fijado el devengo en el momento de producirse el consumo es porque se quiere gravar la cantidad de energía suministrada.

Concluye que, los arts. 64 bis A.5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en relación con el art. 21 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, deben interpretarse en el sentido de que no permiten situar el devengo del impuesto de la electricidad en un momento anterior a aquel en que resulte exigible el precio correspondiente al suministro, ni siquiera en aquellos supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), pues la especial naturaleza de la materia producida -energía- con las consecuencias derivadas de su imposibilidad de acumular y conservar, se manifiesta esencialmente



en la fijación del momento del devengo del impuesto, que no se radicaría ya 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. Esta interpretación no sólo es más coherente y congruente con la regulación del impuesto sobre la electricidad y la naturaleza del producto de que se trata, sino que resulta de la normativa comunitaria. Señala que, para el caso de que se entendiese que la interpretación sobre el devengo de la sentencia de instancia es la correcta, entiende esta parte en base a la STS de 27 de febrero de 2018 que la falta de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, la carencia de CAE, constituye un defecto formal que no permite inaplicar el régimen suspensivo en el impuesto especial de la electricidad.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que "dicte sentencia por la que, estimando el recurso y resolviendo el debate en el sentido apuntado en este escrito, anule la Sentencia impugnada y estime el recurso contencioso-administrativo número 303/2018, interpuesto por esta parte contra la resolución del TEAR de Extremadura de 8 de marzo de 2018; y, en consecuencia, anule dicha resolución y el Acuerdo de Liquidación dictado el 12 de febrero de 2015 por la Dependencia Regional de Aduanas e II.EE de la Delegación Especial de Extremadura de la AEAT, en concepto de Impuesto Especial sobre la Electricidad, ejercicio 2010, por importe de 106.578,94 €."

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, por medio de escrito presentado con fecha 1 de julio de 2020, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que, el Impuesto sobre la Electricidad es según el art. 2 LIIIE un impuesto especial de fabricación, cuyo hecho imponible es la fabricación de electricidad por el obligado tributario (art. 5 LIIIE) pero el devengo sigue sus propias reglas y se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada (art. 64 bis A.5.a) LIIIE). El art. 64 bis LIIIE no define el hecho imponible sino el devengo, esto es, el momento en que se entiende realizado el hecho imponible (art. 21 LGT). Y lo mismo puede decirse del art. 21.5 de la Directiva. Respecto del hecho imponible, si atendemos al art. 5 LIIIE resulta que quedaría sujeta al impuesto toda la electricidad producida por el obligado tributario, tanto la efectivamente suministrada a los consumidores como aquella otra que corresponde a pérdidas en la fabricación o en la red de distribución. Esas pérdidas que se producen en fase de fabricación o distribución no son objeto de gravamen porque, cuando se trata de pérdidas "acaecidas en régimen suspensivo", no están sujetas en concepto de fabricación conforme al art. 6.1 LIIIE. La inserción de un impuesto en fase única, como el de la electricidad, en un proceso económico de producción-distribución-consumo que puede hacer entrar en juego a una pluralidad de sujetos, se articula por medio del régimen suspensivo, noción típica de todos los impuestos especiales de fabricación. El régimen suspensivo supone que habiéndose realizado el hecho imponible, no se devenga el impuesto, que no es exigible aún. La ausencia de devengo trae consigo la ausencia de repercusión. En suma, la imposición queda excluida del presente y diferida al futuro. Esta es la razón por la que el Impuesto sobre la Electricidad recae sobre el importe del suministro a los consumidores; es el art. 6 LIIIE y no el art. 64 bis A.5.a) LIIIE el que determina que sea así. Pues bien, si el art. 6 LIIIE es determinante en la materia, habrá que examinar si el obligado tributario reúne las condiciones para que concurra el supuesto de no sujeción, en particular, si puede entenderse que la electricidad producida por él ha sido fabricada en régimen suspensivo. En el presente caso, el obligado tributario no puede invocar en su favor el supuesto de no sujeción del art. 6 LIIIE porque no le resulta posible acogerse al régimen suspensivo ya que la entidad no estaba inscrita en el Registro Territorial y no disponía del correspondiente CAE. Si el establecimiento productor de energía eléctrica no se ha inscrito en el Registro Territorial al que se refiere el artículo 40 del Reglamento de los impuestos especiales, no tendrá la condición de fábrica a efectos del impuesto sobre la electricidad y, en consecuencia, no podrá producir energía eléctrica en régimen suspensivo. La inscripción se configura como un requisito preceptivo para que la instalación tenga la consideración de fábrica a los efectos **fiscales**; por ello, la recurrente no puede invocar un supuesto de no sujeción que habría de fundarse en la aplicación de un régimen suspensivo que no tiene lugar por falta de inscripción en el Registro Territorial. A lo que cabe añadir, desde la perspectiva del devengo que por aplicación del art. 7.1 de la LIIIE, al no operar el régimen suspensivo, aun cuando la energía se haya vertido a la red eléctrica (depósito **fiscal**), el devengo se produciría a la salida de fábrica, siéndole exigible al productor no registrado. Por tanto, la liquidación de las pérdidas o mermas originadas en la distribución es ajustada a derecho ya que se trata también de electricidad producida por la instalación sin CAE que no ha sido vendida en una fase posterior a ningún consumidor final con pago del impuesto y, por tanto, su regularización no implica un supuesto de doble imposición, debiendo ser realizada al propio fabricante por haber sido el responsable del incumplimiento de la no obtención del CAE y por ello de que la energía hubiera quedado sin gravar. En consecuencia, sí cabe exigir el Impuesto sobre la Electricidad por las mermas acaecidas en el proceso de fabricación.

Manifiesta que, la doctrina establecida por la STS de 27 de febrero de 2018, que invoca la recurrente en su favor, no es aplicable al presente caso, ya que lo que se trata de interpretar es el momento del devengo del impuesto



y no la aplicación de un beneficio **fiscal**. Lo que está en juego en el presente recurso es la interpretación del primer párrafo del art. 21.5 de la Directiva 2003/96 y no la exención por autoconsumo. La entidad recurrente pretende recibir el mismo trato que corresponde a un distribuidor, de manera que solamente quedaría gravada la electricidad efectivamente suministrada a tercero, pero sin cumplir los requisitos para que la Administración pueda comprobar la realidad y el concepto por el que se producen las diferencias entre la energía producida y la suministrada. La exigencia obedece al principio de proporcionalidad pues la Administración no puede someter a control la energía producida en la fábrica hasta que se produce la inscripción en el Registro. Con carácter subsidiario, procede señalar que, aunque se aplicara la regla establecida por la jurisprudencia, esto es, aunque considerásemos que el incumplimiento de los deberes de registro y obtención del CAE no impiden acogerse a la no sujeción derivada del régimen suspensivo si se cumplen los requisitos de fondo, resulta que en el presente caso la entidad no ha acreditado este último extremo. Así pues, no habiendo acreditado la concurrencia de los requisitos de fondo para determinar el importe no sujeto al Impuesto sobre la Electricidad, el recurso no puede estimarse.

Concluye que, en aquellos supuestos de inscripción tardía de una instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), dicha circunstancia determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, de modo que las pérdidas queden sujetas al gravamen, devengándose en el momento de ocasionarse dicha pérdida. Por todo lo expuesto, considera que la sentencia impugnada es ajustada a derecho.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se postula en el apartado anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

**QUINTO** . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 2 de julio de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 20 de julio de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO**.- *Antecedentes y doctrina jurisprudencial.*

La cuestión con interés casacional objetivo formulada en el presente recurso de casación, es idéntica a las que fueron objeto de atención y resolución en los recursos de casación 6057/2017 y 3287/2017, en los que recayeron sentencias de fecha 23 de julio de 2020. Dada que el conflicto posee una estricta naturaleza jurídica, la respuesta dada en aquellas no sólo sirve para resolver el dilema planteado, sino también para decidir el caso concreto enjuiciado.

La resolución, pues, del presente pasa por recordar y reproducir lo dicho en aquellas, y para evitar inútiles reiteraciones se procede a transcribir resumidamente lo dicho:

"Como bien se sabe, a través de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas **Fiscales**, Administrativas y del Orden Social, se introduce en el Título I de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y tras el artículo 63, un nuevo capítulo IX dedicado al Impuesto sobre la Electricidad. Nos interesan de ese nuevo capítulo, sobre todo, los nuevos artículos 64 bis, que lleva por título "definiciones y adaptaciones de las disposiciones comunes a los impuestos especiales de fabricación", y, 64. quinto, titulado "exenciones".

En el primero de ellos se incluyen en su letra A) una serie de conceptos específicos para el IEE, diferentes de los previstos con carácter general para el resto de impuestos especiales. Tales conceptos son los de "depósito **fiscal**", "fábrica", producción de energía de energía eléctrica", "sujetos pasivos" y "devengo", que, suponen una modificación de los conceptos comunes, contenidos, respectivamente, en los apartados 7, 9 y 10 del artículo 4, en el artículo 7 y en artículo 8 LIIEE.

... Sin perjuicio de que después podamos referirnos a otros, ahora, de entre todos ellos, destacamos el hecho de que no será aplicable el apartado 5 del artículo 7 de la tantas veces citada LIIEE. Es un apartado incluido en un artículo dedicado al devengo, en cuya virtud, el devengo se producirá "[en] 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".



No se ha caído en la cuenta de ello, en distintas ocasiones del procedimiento administrativo seguido, e incluso en sede judicial.

Por su parte, el nuevo artículo 64, quinto LIIEE añade nuevas específicas para el IEE que vienen a sumarse a las exenciones comunes a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado I del artículo 9 de la misma de Ley.

Por último, no queremos dejar pasar la ocasión de poner de manifiesto que también a nivel reglamentario existe alguna muestra de regulación diferente, sobre la cual, en diversas ocasiones, se ha puesto el foco sin haber reparado en que no rige en el IEE cuál es la relativa al control de actividades y locales, prevista en el artículo 46.2 RIIEE.

... no se aplican desde la modificación de este precepto llevado a cabo por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, sobre los establecimientos vinculados a los impuestos sobre la electricidad y sobre hidrocarburos en relación con el gas natural.

... La electricidad también está incluida en el régimen tributario armonizado, con arreglo al artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

La Ley de Impuestos Especiales supone la traslación a nuestro ordenamiento interno de dicha Directiva.

Esa Directiva establece en su artículo 21.5 que:

"A efectos de aplicación de los artículos 5 y 6 de la Directiva 92/12/CEE, la electricidad y el gas natural serán objeto de imposición y se convertirán en impondibles en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor".

Nos interesa fijarnos, de momento, en el párrafo primero, en la medida en que refleja de manera bien clara que la electricidad se somete a gravamen cuando se consuma, no antes, o más exactamente, siguiendo la terminología de la Directiva "en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuido o del redistribuidor".

En definitiva, por lo que respecta al **sistema** de la Directiva 2003/96, su artículo 21, apartado 5, párrafo primero, prevé que el suministro de electricidad por el distribuidor constituya el hecho imponible del impuesto de que se trata [ STJUE de 27 de junio de 2018, Turbogás, (C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 31)].

Pues bien, es cierto que en el artículo 4 LIIEE se contienen una serie de conceptos comunes tales como:

... Pero no lo es menos que frente a algunos de ellos surge un concepto específico para el IEE, por disponerlo así el artículo 64 bis. A LIIEE, tales como:

"1. "Depósito **fiscal**". A los efectos del apartado 10 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 afectas al uso exclusivo de sus titulares.

2. "Fábrica". A los efectos del apartado 17 del artículo 4 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".

Naturalmente es a estos conceptos específicos a los que hay que atender y, puesto que gran parte de la controversia en el presente recurso de casación gira en torno al concepto de "fábrica", habremos de reparar en que dicho concepto proviene de la normativa reguladora del sector eléctrico, de manera que serán "fábricas", las que como tales se mencionan en la letra a) y b) del artículo 64.bis. A.2.

La condición de "fábrica" de una instalación no se hace depender de que conste inscrita en un determinado registro territorial en aras a obtener el CAE, en tanto en cuanto el artículo 64.bis.A.2 LIIEE no incluye un requisito formal de ese tipo que haya de cumplirse para tener la consideración de "fábrica".

No está previsto ese requisito en la Ley de Impuestos Especiales y, mucho menos, con el carácter de requisito constitutivo pretendido por la administración.

Por un lado, se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del sector eléctrico como ha quedado reflejado en los antecedentes. Por otro, las consecuencias que la Administración atribuye al incumplimiento de ese requisito (inscripción en el Registro Territorial y obtención del CAE) resultan desproporcionadas. No van en la línea de la Directiva tal como viene siendo interpretada por el TJUE, pues cuestiones claramente sus objetivos y finalidades. Es cierto, no obstante, que el RIIIEE sí se ocupa con detalle de la inscripción registral, estableciendo en el apartado 1 de su artículo 40 que "los titulares de fábricas, depósitos **fiscales** y almacenes **fiscales**, los destinatarios registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, los expedidores registrados, quienes ostenten la condición de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.3 de la Ley, los reexpedidores, aquellos detallistas, usuarios y consumidores finales que se determinan en este Reglamento y las empresas que realicen ventas a distancia, estarán obligados, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento o, en su caso, donde radique el correspondiente domicilio **fiscal**. Cuando el establecimiento se extienda por el ámbito territorial de más de una oficina gestora, la inscripción deberá efectuarse en la oficina gestora en cuyo ámbito territorial esté ubicado el centro de gestión y control de dicho establecimiento".

Igualmente es cierto que, en consonancia con ello, el artículo 131 RIIIEE contiene unas normas específicas para la inscripción en el Registro Territorial que en sus primeros apartados son del siguiente tenor:

... No estamos diciendo que dicha inscripción no sea ni obligatoria, ni importante, ni que carezca de consecuencias, incluso sancionadoras (cfr. artículo de 19 LIIEE. Lo que decimos es que, al menos en relación con el IEE, inscribirse en el Registro Territorial y disponer del CAE no tiene carácter constitutivo para que una instalación productora de electricidad tenga la consideración de fábrica.

El segundo aspecto del debate se refiere al devengo.

En este caso, también existe una regla común para los impuestos especiales. Está contenida en el artículo 7.1.a) LIIEE, de manera que en lo que ahora importa, el impuesto se devengará en los supuestos de fabricación, 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 directamente a otras fábricas, depósitos **fiscales**, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

Pero, como decimos, esta regla común del devengo cede, tratándose del IEE, frente a la regla de devengo específica contenida en el artículo 64.bis. 5. a) LIIEE que tiene el siguiente tenor:

"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".

Existe, como ya se ha dicho, un contrato de esa naturaleza en este caso.

Las partes han hecho referencia a la STS de 27 de febrero de 2012. Pues bien, en dicha sentencia, tras señalar que la sentencia recurrida en casación (la SAN 21 de julio de 2008 (rec. 444/2015) arrastraba la doctrina del régimen suspensivo de los impuestos especiales y las consecuencias de que un depósito, establecimiento o fábrica opere sin el correspondiente CAE, se dice:

"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 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**".

Recordemos que, según el artículo 4.7 de la LIIIE, el régimen suspensivo es el régimen **fiscal** consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo.

La regla específica de devengo para el impuesto especial sobre la electricidad nos obliga a recordar que el artículo 21 de la Ley General Tributaria, titulado "devengo y exigibilidad," establece en su apartado 1 que:

"El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa".

En este caso nos hallamos en el marco de un contrato de suministro de energía y, por tanto, el hecho imponible se entenderá realizado en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

Ese momento determina las circunstancias determinantes para la obligación tributaria. Ese momento es clave para los tipos de gravamen, puesto que el artículo 13 LIIIE establece que los tipos impositivos aplicables serán los vigentes en el momento del devengo.

Ese momento es también clave para determinar quién es el sujeto pasivo. Ese obligado al pago, tratándose, como es el caso, de suministros desde un depósito **fiscal**, no es **SISTEMAS ENERGÉTICOS** sino ENDESA.

Y siendo así, es con ella con la que deben aclararse los extremos relativos a las pérdidas producidas en el proceso de distribución. En ese proceso, deberá tenerse en cuenta, por un lado, que, como ya se ha dicho, no resulta aplicable al IEE la regla común de devengo prevista en el artículo 7.5 LIIIE en 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 y, por otro, que sí resulta aplicable la regla común relativa a los supuestos de no sujeción, contenida en el artículo 6 LIIIE, particularmente, lo previsto en su apartado 1, en cuya virtud no están sujetas en concepto de fabricación o importación:

"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".

Conviene aclarar, además, que los Impuestos Especiales, y, entre ellos el IEE, son monofásicos, a diferencia del IVA, que es plurifásico. En éste, como bien, se sabe, junto al mecanismo de la repercusión está previsto el de la deducción.

Como igualmente se sabe, en los Impuestos Especiales únicamente se contempla el mecanismo de la repercusión, estando prevista una regla común (artículo 14.1 LIEE) y una regla específica para el IEE (artículo 64 bis A.6 LIIIE).

Como hemos dicho, el impuesto especial sobre la electricidad es un impuesto monofásico. Por tanto, únicamente se grava una vez la electricidad; se produce un único devengo. El incumplimiento de esa obligación de repercusión tendrá las consecuencias sancionadoras que procedan.

Todo esto nos lleva a responder ya a la cuestión con interés casacional, tras recordar que el artículo 7.5 LIIIE no es aplicable al IEE.





La cuestión consiste en "discernir si, interpretando los artículos 64 bis A.5.a), 6.1 y 7.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE de la Directiva 2003/96/CE, en aquellos supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), dicha circunstancia determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, de modo que las pérdidas queden sujetas al gravamen, devengándose en el momento de ocasionarse la pérdida o bien que, aun siendo obligatoria y necesaria la inscripción de las fábricas y depósitos de producción de energía eléctrica en el indicado Registro, así como la obtención del correspondiente CAE, la especial naturaleza de la materia producida - energía- con las consecuencias derivadas de su imposibilidad de acumular y conservar, se manifiesta esencialmente en la fijación del momento del devengo del impuesto, que no se radicaría ya en la salida de la fábrica, sino en el momento en que resulta 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".

Y la respuesta que damos es que interpretando los artículos 64 bis A.5.a) y 6.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, en aquellos supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), dicha circunstancia no determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, ni, por tanto, que las pérdidas queden sujetas necesariamente al Impuesto Especial de Electricidad".

Dicho todo lo anterior por remisión a lo ya resuelto en los recursos de casación referidos, ha de convenirse que debe estimarse el presente recurso de casación y, la consiguiente, estimación del recurso contencioso administrativo.

**SEGUNDO.-** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**PRIMERO.-** Fijar los criterios interpretativos expresados con remisión a los fijados en las sentencias de 23 de julio de 2020, recaídas en los recursos de casación 6057/2017 y 3297/2017.

**SEGUNDO.-** Declarar haber lugar al recurso de casación n.º 4385/2019, interpuesto por EXTRESOL 1, S.L., contra la sentencia n.º. 154, de 7 de mayo de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso en el recurso n.º. 303/2018, sentencia que se casa y anula.

**TERCERO.-** Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 28 de febrero de 2018, que se pronuncia sobre liquidaciones por Impuesto Especial sobre la Electricidad, ejercicio de 2010, por importe de 106.578,94 euros; declarando no conformes a derecho tales liquidaciones.

**CUARTO.-** No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.