

Tribunal Superior de Justicia
TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo,
Sección 3ª) Sentencia num. 12/2016 de 11 enero

JUR\2016\22029

Infracciones y sanciones en materia tributaria. Impuestos Especiales. Energía.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 293/2014

Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Pardo Muñoz

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/ADVALLADOLID

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

SENTENCIA: 00012/2016

N11600

N.I.G: 47186 33 3 2014 0100509

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000293 /2014

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. REGATAS Y ALQUILER S.A.

ABOGADO JOSEMARIA GOMEZ MAGAÑA

PROCURADOR D./Dª. MARIA PIA ORTIZ SANZ

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a once de enero de dos mil dieciséis.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de

Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 12/16

En el recurso contencioso-administrativo núm. 293/14 interpuesto por la entidad mercantil REGATAS Y ALQUILER, S.A. , representada por la Procuradora Sra. Ortiz Sanz y defendida por el Letrado Sr. Gómez Magaña, contra Resolución de 31 de enero de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación núm. 47/689/13), siendo parte demandada la Administración General del Estado , representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto Especial sobre la Electricidad durante el periodo de abril de 2008 a octubre de 2011 (sanción tributaria).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de fecha 10 de abril de 2014 la entidad mercantil REGATAS Y ALQUILER, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 31 de enero de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. 47/689/13 en su día presentada contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado frente al Acuerdo dictado por el Jefe de Gestión de Aduanas e Impuestos Especiales en Valladolid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de imposición de sanción por importe de 17.289,59 €.

SEGUNDO.- Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 2 de julio de 2014 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se revoque y anule, por no ajustarse a Derecho, la resolución recurrida.

TERCERO.- Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 8 de octubre de 2014 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 17.289,59 €, denegándose el recibimiento del proceso a prueba solicitado por la actora, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 2 de diciembre de 2014 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 8 de enero de 2016.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741) , Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA), aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 31 de enero de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. 47/689/13 en su día presentada por la entidad mercantil REGATAS Y ALQUILER, S.A., contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado frente al Acuerdo dictado por el Jefe de Gestión de Aduanas e Impuestos Especiales en Valladolid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de imposición de sanción por importe de 17.289,59 €.

La resolución impugnada desestimó la reclamación por entender, en esencia, que el artículo 29 LGT (RCL 2003, 2945) dispone en su apartado 1 que "son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros", disponiendo el artículo 40.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212 y 2594), que "Los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los destinatarios registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, los expedidores registrados, aquellos detallistas, reexpedidores, 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 cuyo demarcación se instale el correspondiente establecimiento. 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", y el artículo 8.8 de la LIIEE (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) que "Estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación... cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España", estableciendo por otro lado el artículo 19.2.a) de la LIIEE que constituyen infracciones tributarias graves "La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta Ley y su reglamento"; que la reclamante es titular de una instalación, con la que produce energía eléctrica que vende, sin repercusión del Impuesto Especial sobre la Electricidad y sin estar sometido al régimen suspensivo, ya que esta central sita en PG 5 PA 322 E-44 C de Aldeamayor de San Martín (Valladolid) no se encuentra inscrita en el censo de la oficina gestora correspondiente, hecho que no es negado por la reclamante, de lo que resulta debidamente acreditado que la reclamante produce energía eléctrica sin estar inscrita en el Registro Territorial de Impuestos Especiales como fábrica de electricidad en régimen especial, por lo que se ha producido el tipo objetivo de infracción tributaria grave prevista en el artículo 19.2.a) de la Ley de Impuestos Especiales; y que en cuanto al elemento subjetivo de la culpabilidad queda acreditado que el obligado tributario no cumplió con las condiciones y requisitos exigidos por la normativa específica de los Impuestos Especiales, no existiendo en la normativa reguladora el más mínimo elemento que pueda llegar a interpretar razonablemente que no estaba sujeto a tales condiciones y requisitos, no conociéndose ninguna manifestación de la Administración tributaria ni aportada por la reclamante, que lleve a contraria

conclusión, por lo que en tal situación, y ante la ausencia de acreditación de algún otro hecho o circunstancia que pudiese llegar a la conclusión de que se obró con la diligencia necesaria a pesar de su incumplimiento, no cabe sino apreciar que se cometió la infracción a que se ha hecho referencia y, en consecuencia, ha de considerarse que era procedente la imposición de una sanción tributaria por concurrir también el elemento subjetivo.

La entidad mercantil REGATAS Y ALQUILER, S.A., alega en la demanda que carece de los medios humanos para el seguimiento de esta actividad en la que se inició, novedosa para ella, habiendo encomendado a Iberdrola Distribuciones Eléctricas S.A.U, todo lo relativo a su desarrollo, gestión e instalación, entendiéndose que con las auto facturas que confecciona ésta se cumplían todas y cada una de las obligaciones tributarias que le eran exigibles, habiendo puesto por tanto la diligencia necesaria en su cumplimiento y proporcionado todos los datos y factores necesarios para cuantificar la liquidación, no existiendo ánimo defraudatorio alguno, corrigiendo de forma inmediata en cuanto tuvieron conocimiento de ello el error de la falta de inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales, no existiendo perjuicio económico para la Administración tributaria.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que acreditada la actividad de fabricación de la empresa a efectos del Impuesto, es sencillo el fundamento jurídico de la sanción: el incumplimiento de la condición de inscripción obligatoria en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente, concurriendo igualmente el elemento subjetivo de la infracción con válida motivación por parte de la Administración.

SEGUNDO

Sobre la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad: motivación concurrente. Desestimación.

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

Más concretamente, respecto del exigible elemento subjetivo de la culpabilidad objeto de controversia, con carácter general la STS de 23 octubre 2009 (RJ 2009, 7645) establece que la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio por haberse deducido indebidamente determinados gastos, no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no « pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes », no pudiendo fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la STC 164/2005 (RTC 2005, 164) , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando " impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse ", y que " no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos

apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere".

A este respecto, la STS de 15 de septiembre de 2011 (RJ 2011, 5680) dictada en el recurso 3334/2007 resume su doctrina señalando que " la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 de la LGT (RCL 2003, 2945) «no es suficiente para fundamentar la sanción» porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (RCL 1978, 2836) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [... Sentencia 25 de febrero de 2010 (RJ 2010, 4105) (rec. cas. núm. 2166/2006); y de 31 de marzo de 2011 (RJ 2011, 2817) (rec. cas. núm. 290/2008)].

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

En fin, como acabamos de señalar, ninguno de los argumentos empleados por la Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación resultan útiles para fundar la existencia de culpabilidad. Pero, aunque hubiera ofrecido otros idóneos para fundar la concurrencia de simple negligencia, tampoco ello podría conducir a la confirmación de la sanción, dado que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa no pueden subsanar los defectos de motivación cometidos por el órgano competente para imponer las sanciones administrativas. En particular, como venimos recordando desde la Sentencia de 6 de junio de 2008 (RJ 2008, 5827) , «en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT (RCL 2003, 2945) corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso- Administrativos, sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que «una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo» [STC 7/1998, de 13 de enero (RTC 1998, 7) ... y SSTS de 10 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 1316) (rec. cas. núm. 3850/2004); y de 14 de abril de 2011 (RJ 2011, 3528) (rec. cas. núm. 2507/2009)]. Y es que, efectivamente, el máximo intérprete de nuestra Constitución viene advirtiendo sobre «la inadecuación constitucional de considerar

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

La STS 11 de junio de 2012 (RJ 2012, 7340) (recurso 588/2009 , ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco) confirma la anterior doctrina sobre que la motivación de, al menos, la simple negligencia exigida por el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) debe encontrarse en el acuerdo sancionador, cuya insuficiencia no puede ser subsanada por los Tribunales Económico-Administrativos ni tampoco por los órganos judiciales (por todas, la sentencia de 29 [sic] de octubre de 2009 (RJ 2009, 7638) , casación 2422/03); sobre que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, insistiendo en la insuficiencia de la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) -ni constituye ahora- infracción tributaria y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad; y sobre que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española 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, o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria], de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

En fin, la STS de 23 de febrero de 2015 (RJ 2015, 813) , recurso de casación 3855/2013 (ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco), señala que « En efecto, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquélla contempla como las normas tributarias que aplica. Y, a este respecto, aunque no puede ser suficiente la mera afirmación de

voluntariedad en la conducta -incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la responsabilidad-, debe, sin embargo considerarse bastante en el presente caso la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras, que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia ».

Aunque no se discute aquí la procedencia misma de la liquidación y su cuantificación, sí podemos significar que la liquidación provisional practicada en concepto del Impuesto Especial sobre la Electricidad, por las pérdidas existentes, señalaba que:

"PRIMERO.- Para la formulación de la presente propuesta se ha tenido en consideración lo establecido en la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) y en el Real Decreto 1165/1995 (RCL 1995, 2212 y 2594) (en adelante RIE).

SEGUNDO.- En el artículo 4 de la LIE establece que, únicamente, los establecimientos con la consideración de fábricas o depósitos fiscales pueden expedir productos objeto de impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo.

TERCERO.- El artículo 40 del RIE establece que para tener la consideración de fábricas, a los efectos de los impuestos especiales de fabricación, los titulares de las mismas deben proceder a su inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales.

CUARTO.- La doctrina asentada en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 26 de enero de 2009 , 18 de febrero y 21 de julio de 2008 determina que, a pesar de haberse producido el incumplimiento relativo a la falta de inscripción en el Registro Territorial de la instalación eléctrica productora de electricidad, al objeto de evitar la doble imposición, no procederá la exigencia del impuesto especial sobre la electricidad a aquellos flujos de energía eléctrica respecto de los cuales el interesado acredite que fueron canalizados a una red de transporte o distribución autorizada como fábrica o depósito fiscal y que, respecto de los mismos, el titular de dicha red o un comercializador satisfizo el impuesto correspondiente a los suministros de la misma electricidad efectuados a consumidores finales o auto consumidos por dichos sujetos pasivos.

QUINTO.- El artículo 6 de la LIE establece que, para que las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de impuestos especiales de fabricación estén no sujetas al impuesto, deberán producirse en régimen suspensivo y con cumplimiento de las condiciones establecidas al efecto.

SEXTO.- El obligado tributario ha acreditado que la totalidad de la energía suministrada ha sido vertida a una red de transporte de energía con la consideración de depósito fiscal, en los términos establecidos en el apartado 1 del art 64 bis de la LIE (RCL 1992, 2787) . En estas circunstancias, debemos considerar que esos flujos de energía eléctrica han satisfecho el impuesto especial, pues existe la lógica presunción de que el destino de la energía no fue otro que su distribución a un consumidor final. Sin embargo, las pérdidas acaecidas en el proceso productivo y las de transformación, almacenamiento y transporte, se

encuentran sujetas al impuesto especial, ya que incumplen lo preceptuado en el citado artículo 6, al no haberse producido las mismas en régimen suspensivo, por no estar la instalación inscrita en el Registro Territorial de Impuestos Especiales como fábrica de producción de electricidad. Además, la energía perdida no ha sido suministrada a un consumidor final, por lo que no se produce la doble tributación del impuesto.

SEPTIMO.- El artículo 64.ter de la LIE establece que constituye la base imponible del impuesto el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión del devengo del impuesto, se habría determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio impuesto sobre la electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuada a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas.

OCTAVO.- El apartado 1 artículo 64 quarter de la citada Ley determina, sin perjuicio de los mínimos establecidos en el propio apartado 2, como tipo impositivo para el impuesto sobre electricidad el 4,864%.

En sus alegaciones y respecto a las pérdidas producidas en el proceso de transporte y comercialización, se limita a indicar que Iberdrola indica que no se han producido, debería en todo caso justificarlo con escrito de dicha entidad por lo que no pueden tenerse en cuenta, cuando la práctica habitual es que estas entidades efectúan minoraciones por el motivo indicado".

Por otro lado, el Acuerdo de 21 de enero de 2013 de imposición de sanción contiene, entre otras, las siguientes consideraciones:

"En el desarrollo de las actuaciones de comprobación efectuadas por esta Oficina Gestora, cuyos resultados se han documentado en la Resolución del expediente de comprobación limitada nº D4720012000251, notificado el 06-03-2011, por el concepto tributario IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD correspondiente a los periodos impositivos 2008 hasta octubre 2011, se han puesto de manifiesto los siguientes hechos:

El interesado produjo energía eléctrica en la central de producción de energía eléctrica sita en PG 5 PA 322 E - 44 C - 47162 ALDEAMAYOR S (VALLADOLID), desde septiembre de 2007 hasta octubre del 2011, sin estar inscrita en el Registro Territorial de Impuestos Especiales como fábrica de electricidad en régimen especial. Fecha inscripción en el censo de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valladolid: 27-10-2011.

Toda la energía producida es vendida a los operadores del sector sin que conste en las facturas la repercusión del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

El interesado no ha presentado autoliquidaciones relativas al citado impuesto.

La falta de inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales supone la *NO* consideración de las instalaciones de producción de electricidad como fábrica a efectos de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787) , de Impuestos Especiales, con el consiguiente devengo del impuestos especial, a la salida de dichas instalaciones, al no ser aplicable el régimen suspensivo...

Una vez analizada la documentación que consta en el expediente, se considera probado que REGATAS Y ALQUILER SA con N.I.F. A46183117 ha cometido la infracción tributaria antes detallada que motivó la iniciación del expediente, siendo responsable de la misma.

Al confirmarse la comisión de la infracción tributaria la sanción que se le impone es la que se detalla a continuación:

De los datos obrantes en el expediente puede afirmarse que el obligado tributario ha incurrido en la conducta de incumplimiento descrita en el artículo 19.2,a) de la ley 38/92 (RCL 1992, 2787) de Impuestos Especiales , que establece:

"1.- El régimen de infracciones y sanciones en materia de impuestos especiales de fabricación se regirá por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en las normas específicas que para cada uno de estos impuestos se establecen en esta Ley y en las contenidas en los siguientes apartados.

Las sanciones pecuniarias que se impongan de acuerdo con lo previsto en esta Ley se reducirán conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria .

2.- En todo caso, constituye infracción tributaria grave:

a) La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en la Ley y en su Reglamento.

3. Las infracciones a las que se refiere el apartado anterior se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción."

Se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo o culpa con cualquier grado de negligencia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre , no siendo aplicable ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre , por los siguientes motivos:

El artículo 183 de la Ley 58/2003 establece que: "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley."

En el presente caso, la claridad con la que la norma se expresa impide otra interpretación distinta que la de la necesidad de inscribirse en la oficina gestora como requisito sustantivo e indispensable para conferir a la instalación la calificación tributaria de "fábrica", a los efectos de poder acogerse al régimen suspensivo y consecuentemente cumplir con el resto de las obligaciones formales y declarativas exigibles en la normativa del Impuesto.

Además en cuanto a la configuración del tipo infractor previsto en el artículo 19.2,a) de la Ley 38/92 (RCL 1992, 2787) el elemento objetivo del mismo se produce con independencia de que sea exigible la liquidación o no pues la comisión de la infracción está vinculada al hecho de la producción o fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles.

Es decir, dicha conducta es subsumible en el tipo de la infracción establecida en el artículo 19.2.a) de la Ley 38/1992 , puesto que la configuración de dicho tipo infractor no está vinculada al hecho de que se

haya producido o no el pago del impuesto correspondiente a los productos que se han fabricado con incumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos en la dicha ley y su reglamento.

Teniendo en cuenta los referidos hechos y fundamentos de derecho corresponde realizar la siguiente propuesta de sanción ante la infracción grave apreciada de acuerdo con el artículo 19.3 de la Ley 38/1992, esto es multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de las cuotas y períodos indicados, que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción...

La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el presente caso, la obligación de fabricar e importar productos sujetos a impuestos especiales con las condiciones y requisitos fundamentales para la realización de tal actividad, está explícitamente fijada en la normativa por lo que se aprecia una omisión de la diligencia exigida sin que se puedan apreciar otras causa de exoneración de responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria.

Las alegaciones transcritas no desvirtúan los hechos y fundamentos jurídicos señalados, pues como se indica la infracción se produce por fabricar productos objeto de I. Especiales, sin la autorización preceptiva que confiere el inscribir el establecimiento en el Registro territorial correspondiente, requisito en este caso no se había efectuado".

Así las cosas, la aplicación al presente caso de la doctrina arriba expuesta nos lleva a la desestimación de la impugnación ya que sobre la base de que el acuerdo de imposición de sanción ha de ser literosuficiente en cuanto expresivo de los elementos objetivo y subjetivo que conforman la infracción, es evidente que las referencias transcritas sobre la culpabilidad del obligado tributario -fabricación de productos objeto de Impuestos Especiales sin la consideración de "fábrica" a los efectos del régimen suspensivo por falta de inscripción en el registro correspondiente- son expresiones que colman, desde luego, las mencionadas exigencias sobre respeto al principio de culpabilidad al especificar, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, en qué consistió la omisión de la diligencia exigible, lo que conlleva la desestimación de la demanda, siendo aplicable, por lo demás, la doctrina contenida en la citada STS de 23 de febrero de 2015 (RJ 2015, 813) , recurso de casación 3855/2013 -ratificada por la STS de 16 de julio de 2015 (RJ 2015, 3007) - sobre la existencia de conductas en las que la falta de diligencia va ínsita en las mismas, y en las que basta con una mera descripción de lo acaecido para comprobar que dicha conducta no ha podido desarrollarse más que mediando culpabilidad, esto es, una conducta que no es concebible sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia, como así acontece en este caso, sin que la invocada carencia de medios humanos para el seguimiento de una actividad nueva pueda en modo alguno justificar, siquiera mínimamente, un incumplimiento tan elemental como es la previa inscripción en el Registro territorial correspondiente.

TERCERO

Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA (RCL 1998, 1741) , en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre (RCL 2011, 1846) , vigente desde el 31 de octubre de 2011, procede la imposición de costas a la actora al haber visto rechazadas todas sus pretensiones.

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

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil REGATAS Y ALQUILER, S.A., contra la Resolución de 31 de enero de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación núm. 47/689/13), por su conformidad con el ordenamiento jurídico, condenando a la recurrente al abono de las costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

Así por esta nuestra sentencia, que es firme, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, de lo que doy fe.

FIDE