

**Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 8ª, Resolución
de 29 Ene. 2019, Rec. 6212/2015**

Nº de Recurso: 6212/2015

Referencia 4716/2019

IMPUESTOS ESPECIALES. DEVENGO. Impuesto sobre la Electricidad. Inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales. Las instalaciones no inscritas y carentes de CAE no puedan considerarse "fábrica" desde un punto de vista fiscal y por tanto, las salidas de la electricidad producida en las mismas, no se efectúen en régimen suspensivo de Impuestos Especiales, devengándose el impuesto en el mismo momento de la fabricación. Reitera criterio.

El TEAC desestima reclamación contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, derivado del acta de disconformidad relativa al Impuesto Especial sobre la Electricidad, ejercicios 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014.

PROCEDIMIENTO: 00-06212-2015

CONCEPTO: RESTO IIEE (HIDROCARBUROS, TABACO Y ELECTRICIDAD)

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZT S.L.U** - NIF (...)

REPRESENTANTE:

DOMICILIO: ... (MADRID)

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación de fecha 6 de julio de 2015, dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), derivado del acta de disconformidad **A02-...**, relativa al Impuesto Especial sobre la Electricidad, ejercicios 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, por cuantía de 657.289,17 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Consta en todo lo actuado que en fecha 28 de mayo de 2015, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid de la AEAT efectuó una propuesta de liquidación respecto de la entidad reclamante, mediante acta de disconformidad **A02-...** relativa al concepto Impuesto Especial sobre la Electricidad, ejercicios 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, en la que se proponía la siguiente regularización:

Cuota: 565.300.35 euros.

Intereses de demora: 60.633,65 euros.

Deuda a ingresar: 625.934,00 euros.

Del acta citada y su informe complementario se desprenden los siguientes motivos de regularización:

1. El obligado tributario es propietario de dos instalaciones termo solares en ... denominadas **M1** y **M2**, siendo la situación de las mismas, al tiempo de la realización de las actuaciones inspectoras, la siguiente:
2. La inscripción en el Registro de Instalaciones de Producción de Régimen Especial se produjo para **M1** el 18/07/2011 y para **M2** el 06/12/2010. En relación con la inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales, sólo se solicita la inscripción para **M2** el 24/03/2011, obteniéndose la misma el 27/04/2011, sin que conste solicitada para la instalación **M1**.
3. A juicio de la Inspección, la falta de inscripción en el citado Registro Territorial de Impuestos Especiales impide que las citadas instalaciones puedan tener la condición de "fábrica" a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad, no pudiendo producir, en consecuencia, en régimen suspensivo.

Lo anterior determina que proceda la exigibilidad del impuesto especial en aquellos supuestos en los que aquel no se hubiera satisfecho vía repercusión a un usuario final (para evitar, de esta forma, situaciones de doble imposición).

SEGUNDO.- Tras el oportuno trámite de alegaciones abierto con la notificación de la propuesta, en fecha 6 de julio de 2015 el órgano administrativo dictó acuerdo de liquidación en el que confirmaba la propuesta inspectora por lo que, tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se dicta este acuerdo, los importes resultantes de la liquidación derivada del acta fueron los siguientes:

Cuota: 565.300,35 euros.

Intereses de demora: 91.988,82 euros.

Deuda a ingresar: 657.289,17 euros.

La notificación del acuerdo liquidador se produjo en fecha 16 de julio de 2015.

TERCERO.- Disconforme con el acuerdo anterior, la interesada interpuso, en fecha 4 de agosto de 2015, la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número R.G. 6212/2015, alegando, en síntesis, lo siguiente:

La singularidad del Impuesto sobre la Electricidad en relación con las restantes modalidades de impuestos especiales, así como la naturaleza indirecta del mismo.

Que las instalaciones en que se produce la energía eléctrica objeto de gravamen tienen la consideración de "fábrica" a efectos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992), a pesar de no haberse tramitado su inscripción en el Registro Territorial.

Indebida aplicación del devengo del Impuesto sobre la Electricidad por parte de la Inspección.

Que la exigencia del Impuesto sobre la Electricidad sobre las pérdidas da lugar a un supuesto de doble Imposición.

Que la inscripción en el Registro Territorial y la consecuente obtención del CAE es un mero requisito formal.

CUARTO.- En fecha 7 de febrero de 2017 la interesada presentó alegaciones complementarias trayendo a colación la sentencia 968/2016, de 19 de diciembre de 2016, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la que según la reclamante, para un supuesto idéntico, se estimaba el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003) (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003), en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA (Referencia 843/2005)), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si el acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid, citado en el encabezamiento, se encuentra ajustado a Derecho.

TERCERO.- En primer lugar la interesada plasma en su escrito de alegaciones una serie de reflexiones genéricas respecto de la singularidad del Impuesto sobre la Electricidad y de la voluntad del legislador de que dicho impuesto recaiga sobre el consumidor final, determinándose su importe en función de la contraprestación que se satisfaga por la energía suministrada. Así mismo, recalca que la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992) (en adelante Ley de IIEE), lo configura como un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y que grava en fase única su fabricación o importación, por lo que la Inspección no lo puede transformar en un impuesto directo, gravando la energía fabricada y haciendo recaer la carga fiscal sobre el productor.

A juicio de este Tribunal Central, *la Administración no lleva a cabo ninguna interpretación que otorgue al impuesto el carácter de directo ni que sea contraria al espíritu y finalidad de la norma, antes bien, la regularización practicada se debe a que la propia reclamante vulneró lo dispuesto en la normativa reguladora del impuesto, impidiendo que la carga impositiva se trasladase al consumidor final mediante el diferimiento del momento de devengo*, por lo que se debe desestimar esta alegación.

CUARTO.- Alega además la reclamante que las instalaciones en que se produce la energía eléctrica objeto de gravamen tienen la consideración de "fábrica" a efectos de la Ley de Impuestos Especiales, a pesar de no haberse tramitado la inscripción en el Registro Territorial.

Manifiesta que, al efecto de la determinación del concepto de "fábrica" en el Impuesto sobre la Electricidad, se debe estar a lo establecido en el artículo 64 bis.A.2 de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992), que dispone:

"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".

Señala que lo dispuesto en el anterior artículo es la norma especial que excepciona el concepto general de fábrica del artículo 4.17 (Referencia 3626/1992) (4.9 en la redacción original) de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992), no siendo por tanto necesario que se cumplan las condiciones y requisitos generales que se establecen reglamentariamente para que una instalación tenga la condición de "fábrica" a efectos del Impuesto sobre la Electricidad.

Añade que la propia Dirección General de Tributos, en su consulta V1888-11, de 28 de julio de 2011 (Referencia 2392/2011), se pronuncia en el mismo sentido, considerando que una instalación eléctrica tiene la condición de "fábrica" a efectos del Impuesto sobre la Electricidad, por aplicación del artículo 64 bis.A.2 de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992), con independencia de su inscripción en el Registro Territorial.

Pues bien, esta alegación debe desestimarse por carecer de fundamento al partir la interesada de un planteamiento erróneo. En efecto, el artículo 4 de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992) contiene, entre otros, los siguientes conceptos y definiciones aplicables con carácter general a todos los Impuestos Especiales de Fabricación:

17. "Fábrica": El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

18. "Fabricación": La extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación, tal como se define en el apartado 23 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley

27. "Régimen suspensivo": 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".

En primer lugar, *respecto de la alegación de que la definición del artículo 64 bis.A.2 de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992) excluye el concepto general de fábrica del artículo 4.17 del citado texto legal, cabe decir que se trata de una mera suposición por parte de la interesada por cuanto ni de la redacción de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992) o del Reglamento ni de la jurisprudencia se deduce tal exclusión.* A mayor abundamiento, mencionar que si el legislador hubiera querido dejar sin efecto lo dispuesto en el artículo 4.17 de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992), respecto del Impuesto sobre la Electricidad, lo hubiera recogido en el artículo 64 bis.B.a.) de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992), que establece:

"No serán aplicables en relación con el Impuesto sobre la Electricidad las siguientes disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título I de la presente Ley:

a) Los apartados 9, 11, 12, 13, 15, 22, 24, 25, 28, 29, 32 y 33 del artículo 4".

Como se observa, los apartados 17, 18 y 27 del artículo 4 de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992), en la redacción vigente al tiempo de los ejercicios comprobados, no se encuentran incluidos en la numeración anterior, por lo que no puede entenderse la exclusión pretendida por la reclamante.

Por otro lado, no duda este TEAC que las instalaciones titularidad de **XZT S.L.U.**, efectivamente tengan la consideración de fábrica a los efectos del artículo 64.bis A).2 de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992) por cuanto se trata de instalaciones de producción de energía eléctrica incluidas en "régimen especial" según la normativa reguladora del sector eléctrico (-->Ley 54/1997, de 27 de noviembre (Referencia 4062/1997) -->, del Sector Eléctrico). *La cuestión determinante es que las instalaciones no pueden tener la consideración de fábrica en el sentido del artículo 4.17 de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992), estando habilitadas a la fabricación y expedición en régimen suspensivo, por cuanto no han sido autorizadas, ni han cumplido las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente para ello.*

En segundo lugar, en relación con la consulta V1888-11, de 28 de julio de 2011 (Referencia 2392/2011), de la Dirección General de Tributos, invocada por la reclamante, una vez analizado su contenido, cree conveniente este TEAC transcribir los siguientes párrafos:

"En segundo lugar, el titular de la fábrica de electricidad quedará sometido a las normas generales de gestión de los impuestos especiales de fabricación recogidas en los artículos 40 a 45 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Referencia 2813/1995) (BOE de 28 de julio), y al control administrativo de actividades y locales contemplado en los artículos 46 a 52 del mismo Reglamento.

Asimismo, son aplicables al titular de la fábrica de electricidad las disposiciones reglamentarias específicas del IE contenidas en los artículos 129 a 134 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

Entre estas disposiciones, en relación con la presentación de declaraciones, cabe destacar que el artículo 131 del Reglamento de los Impuestos Especiales, en relación con las normas específicas para la inscripción en el registro territorial, señala:

"La inscripción en el registro territorial al que se refiere el artículo 40 de este Reglamento se llevará a cabo con arreglo a las siguientes normas específicas:

1. En el registro territorial de cada oficina gestora los respectivos titulares inscribirán:

a) Las fábricas a que se refiere el apartado 2 de la letra A) del artículo 64 bis de la Ley, que se instalen en su ámbito territorial.

(...)

3. Las personas obligadas a inscribirse de acuerdo con lo dispuesto en los apartados anteriores presentarán ante la oficina gestora la siguiente documentación:

- a) Solicitud de inscripción formulada por el obligado o por su representante, con acreditación, en este último caso, de la representación con la que actúa.
- b) Descripción de las instalaciones o de las actividades en cuya virtud se produce la inscripción.
- c) Acreditación de las autorizaciones que corresponda otorgar a los órganos competentes del Ministerio de Industria y Energía, Comunidad o Ciudad Autónoma o Ayuntamiento respectivo, en relación con el funcionamiento de las instalaciones o el desarrollo de las actividades en cuya virtud se produce la inscripción.

Por tanto, el titular de la fábrica de electricidad, o su representante, ha de presentar una solicitud de inscripción junto con la descripción de las instalaciones o de las actividades que motivan la inscripción y con la acreditación de las autorizaciones administrativas correspondientes de acuerdo con el apartado 3 del artículo 131 del Reglamento de los Impuestos Especiales".

De su contenido se desprende que el titular de una fábrica de electricidad quedará sometido a las normas generales de gestión de los impuestos especiales de fabricación recogidas en el Reglamento de IIEE, entre ellas, la inscripción en el Registro Territorial, regulada en los artículos 40 y 131 del mismo, por lo que deben desestimarse las alegaciones de la reclamante en este punto.

QUINTO.- Alega también la interesada que la Inspección no ha aplicado debidamente la normativa en relación con el devengo del Impuesto sobre la Electricidad, recogido en el artículo 64.bis A).5 de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992), cuya redacción transcribimos:

"5. "Devengo":

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

Manifiesta la interesada, que de acuerdo con el citado artículo, "el devengo del Impuesto sobre la Electricidad no se producirá nunca, ni con ocasión de la producción del hecho imponible (producción de energía), ni a la salida de fábrica. Por el contrario, el precepto en cuestión vincula la exigibilidad del impuesto a la concurrencia de dos elementos esenciales: "Que se haya producido

un suministro de energía eléctrica para consumo y que sea exigible el precio correspondiente a dicho suministro".

En defensa de sus pretensiones, la interesada trae a colación la -->sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de febrero de 2012 (rec. casación 5945/08 (Referencia 16229/2012) -->), y la sentencia 968/2016, de 19 de diciembre de 2016, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la que según la reclamante, para un supuesto idéntico al aquí planteado, se estimaba el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

Finaliza la interesada, diciendo que la falta de CAE no impide la aplicación del régimen de diferimiento temporal que dimana del artículo 64.bis A).5, que regula el devengo de forma especial en el ámbito del Impuesto sobre la Electricidad, y por tanto, no justifica el adelanto de la exigibilidad del impuesto que pretenden los servicios de Inspección.

Debe señalar este TEAC que la exigencia de inscripción en el Registro Territorial y la consecuente obtención del CAE tiene su base en el artículo 40 del Reglamento de Impuestos Especiales, que dispone que los titulares de fábricas (entre otros) 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. Esta obligación censal que establece el precepto es independiente de otras obligaciones censales o de permisos y autorizaciones que puedan establecer otras Administraciones. Así se deduce, en efecto, de lo dispuesto en el apartado 8 del citado artículo 40 al señalar que: "Sin perjuicio de las autorizaciones que corresponda otorgar a otros órganos administrativos, una vez efectuada la inscripción la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro (...)" y en el artículo 131 del Reglamento de Impuestos Especiales, cuyo apartado 3.c) alude a las: "autorizaciones que corresponda otorgar a los órganos competentes del Ministerio de Industria y Energía, Comunidad o Ciudad Autónoma o Ayuntamiento respectivo, en relación con el funcionamiento de las instalaciones o el desarrollo de las actividades en cuya virtud se produce la inscripción". A la vista de los preceptos citados resulta evidente que dicha obligación censal de inscripción es de aplicación obligatoria para todos los impuestos especiales y, por tanto, también para el impuesto sobre la electricidad, al que le resulta de plena aplicación los apartados 1 y 8 del artículo 40 del Reglamento de Impuestos Especiales en virtud de lo dispuesto en el artículo 131.4 de dicha norma.

Consecuencia de lo anterior es que *las instalaciones no inscritas y carentes de CAE no puedan considerarse "fábrica" desde un punto de vista fiscal y que, por tanto, las salidas de la electricidad*

producida en las mismas, no se efectúen en régimen suspensivo de Impuestos Especiales, devengándose el impuesto en el mismo momento de la fabricación.

En este mismo sentido se ha manifestado este Tribunal en resoluciones anteriores, entre las que podemos destacar las de fechas 10 de marzo de 2009 (00/06913/2008), 8 de junio de 2010 (00/01571/2009), 25 de enero de 2011 (...), 18 de junio de 2015 (00/02540/2014), y de 20 de noviembre de 2014 (00/02925/2014), dictada ésta última en recurso de alzada para la unificación de criterio.

Así, en la resolución de 25 de enero de 2011(00/04282/2010), se razona:

"TERCERO.- Respecto de la relevancia del hecho de estar censado en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de los Impuestos Especiales hay que manifestar que el artículo 2 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), de los Impuestos Especiales dispone que el Impuesto sobre la Electricidad tiene la consideración de impuesto especial de fabricación. A su vez, el artículo 64 del mismo texto establece que el ámbito objetivo del Impuesto sobre la Electricidad está constituido por la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716, y el artículo 64 bis. A) 2 define «fabrica», a los efectos del apartado 9 del artículo cuatro de esta Ley como la instalación de producción de energía eléctrica que, dentro de la normativa del sector eléctrico, estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial. A su vez, el apartado 9 del artículo 4 citado dice: que fábrica es el establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Dentro de las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente, el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/95 (Referencia 2813/1995) dispone que los titulares de fábricas, depósitos fiscales, etc., 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. Esta obligación de censo que establece el artículo 40 del texto antes citado es independiente de otras obligaciones, de censo, de permisos y autorizaciones, etc., que establezcan otras Administraciones, léase la Administración Autónoma o la Administración Local. Así mismo, el artículo 131 del Reglamento establece unas normas específicas respecto de la inscripción en el censo a que se refiere el artículo 40. Resulta evidente que dichas obligaciones y en particular las de censo, son de aplicación obligatoria para todos los Impuestos Especiales y, por tanto, también para

el Impuesto sobre la Electricidad, independientemente de las particularidades que tiene, que en ningún caso se refieren al censo.

CUARTO.- A este respecto, la consulta a la Dirección General de Tributos de 8 de julio de 1998, sobre el devengo del Impuesto sobre la Electricidad en el suministro a una compañía eléctrica, en su apartado 6 indica: "En su condición de titular de una fábrica, tal y como se define ésta en el apartado 2 del artículo 64.bis A) de la misma Ley, el consultante estará obligado al cumplimiento de las obligaciones que con carácter general establece el Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio de 1995 (Referencia 2813/1995), especialmente las relativas a la inscripción en el registro territorial, exigida por sus artículos 40 y 133 y a la llevanza de una contabilidad del movimiento de los productos, establecida en sus artículos 50 y 131.". Lo expuesto pone de manifiesto la importancia que la Dirección General de Tributos da a la inscripción en el Registro Territorial que constituye una condición sustantiva e ineludible para la aplicación del retraso del devengo que supone el régimen suspensivo.

QUINTO.- Por otro lado, hay que tener en cuenta que la -->Disposición Transitoria 2ª del Real Decreto 112/1998, de 30 de enero (Referencia 420/1998) --> que dio redacción al artículo 131 del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece que las instalaciones que en el ámbito del Impuesto Especial sobre la Electricidad, deban considerarse fábricas con arreglo a lo establecido en el artículo 64 bis de la Ley de Impuestos Especiales y en el Reglamento de Impuestos Especiales, quedarán habilitadas como tales a los efectos previsto en dicha Ley y Reglamento, disponiendo sus titulares del plazo de tres meses, contados desde la entrada en vigor del Real Decreto, para proceder a su inscripción en el registro al que se refieren los artículos 40 y 131 del Reglamento de los Impuestos Especiales, por lo tanto si no se está censado en tal registro, no se tiene la condición de fábrica a efectos de la Ley de los Impuestos Especiales y en concreto del Impuesto de la Electricidad. Por otra parte, los presupuestos de generación del hecho imponible, del devengo y de atribución de la carga tributaria a una persona física o jurídica parten, como es lógico, de que se han cumplido las prescripciones legales y reglamentarias; la fábrica está censada, las ventas que se realicen a otra fábrica o depósito se producen en régimen suspensivo y el devengo se origina cuando resulte exigible el pago del precio de la energía en el marco de un contrato de suministro. Al no estar la fábrica censada y no darse las condiciones para que se aplique el régimen suspensivo, el impuesto se origina conforme a lo dispuesto en el artículo 8.7 de la Ley 38/92 (Referencia 3626/1992) que establece que están obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España. Este criterio ya ha sido mantenido en numerosas resoluciones de

este Tribunal Económico Administrativo Central como la de 24 de febrero de 2009 recaída en su expediente R.G.: 6903/08"

De la resolución de este Tribunal de 20 de noviembre de 2014 (00/02925/2014), dictada en recurso de alzada para la unificación de criterio, cabe destacar lo siguiente:

"CUARTO.- (...)

Para poder recibir y expedir cualquier materia, producto o energía en régimen suspensivo es necesario que el establecimiento que lo fabrique, extraiga, transforme, almacene o genere, tenga la condición de fábrica. Tal conclusión se infiere del artículo 4.9 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), que define la fábrica como el "establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación". Esta condición de fábrica se obtiene en virtud de una autorización previa y mediante el cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente.

En el impuesto sobre la electricidad la condición de fábrica exige también la autorización y el cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos reglamentariamente. A efectos del impuesto sobre la electricidad, por tanto, se considerará fábrica, de conformidad con el artículo 64 bis. A).2 de la Ley 38/92 (Referencia 3626/1992), "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" y "cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo producción de energía eléctrica", que reúnan, en ambos casos, los demás requisitos exigidos en el artículo 4.9 de la Ley, es decir, que cuenten con la correspondiente autorización y que cumplan con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente. Ya señalamos anteriormente que era voluntad del legislador que el impuesto sobre la electricidad se rigiera por las normas de la Ley 38/92 (Referencia 3626/1992) y que prueba de ello era que su artículo 64 bis. B) enumera qué artículos de la misma no le son de aplicación a este impuesto. Por tal razón debemos entender que el concepto de fábrica a efectos del impuesto sobre la electricidad dado por el artículo 64 bis. A) 2 de la Ley 38/92 (Referencia 3626/1992) no sustituye al concepto de fábrica indicado en el artículo 4.9 de dicha norma sino que lo complementa y concreta para el citado impuesto. Quiere esto decir que el hecho de que la definición de fábrica a efectos del impuesto sobre la electricidad no mencione la autorización ni el cumplimiento de los requisitos y condiciones fijados reglamentariamente no significa que estas circunstancias no sean exigibles en las fábricas que producen energía eléctrica. De hecho, al definir la fábrica en el impuesto sobre la electricidad la

norma utiliza la expresión "a los efectos del apartado 9 del artículo cuatro de esta Ley se considerarán «fábricas».....", expresión que confirma sin duda que el concepto de fábrica en el impuesto sobre la electricidad no es independiente ni ajeno a la definición general de fábrica de los impuestos especiales sobre fabricación sino que parte de esta definición, concretándola para el caso de las fábricas de energía eléctrica. Por las razones expuestas no puede aceptarse la alegación de quien fue interesado en la resolución impugnada que aquí se recurre en el sentido de que la instalación del obligado tributario tiene la condición de fábrica pese a no contarse con la obtención del CAE.

La conclusión que cabe extraer de lo expuesto es que 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 citada resolución continúa analizando la jurisprudencia reciente sobre esta materia, tanto de la Audiencia Nacional como del Tribunal Supremo, que confirma este criterio. Así, ha de destacarse que las resoluciones de este Tribunal Central antes citadas han sido confirmadas, en cuanto al criterio aquí debatido, por la Audiencia Nacional. Puede citarse, entre otras muchas, la sentencia de 26 de septiembre de 2011 (Rec. nº 451/2010), en la que se formulan las siguientes consideraciones:

"CUARTO: Para poder recibir y expedir cualquier materia, producto o energía en régimen suspensivo, es necesario que el establecimiento que lo fabrique, extraiga, transforme, almacene, o genere, -electricidad-, tenga la condición de fábrica. Esta condición se obtiene, según el artículo 4.9 de la Ley 38/92 (Referencia 3626/1992), cuando se trate de un establecimiento, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente; y, a efectos del impuesto sobre la electricidad, se considerará fábrica, de conformidad con el artículo 64.bis.A).2 de la Ley II EE, "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" y "cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo producción de energía eléctrica", que reúna los demás requisitos exigidos en el artículo 4.9, es decir, "en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente"

Y, como se ha dicho anteriormente, reglamentariamente se establece en el artículo 40 del R.D. 1165/95 (Referencia 2813/1995), que están obligados a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento. Por su parte el

artículo 131 del citado R.D. según la redacción dada por el -->R.D. 112/98 (Referencia 420/1998) -->, manifiesta "la inscripción en el registro territorial al que se refiere el artículo 40 de este Reglamento se llevará a cabo con arreglo a las siguientes normas específicas..."

Es decir, que para obtener productos que gocen del régimen suspensivo, no basta con que la "fábrica", haya obtenido las autorizaciones administrativas, municipales y de otras autoridades necesarias para su establecimiento y funcionamiento, si no además que se hayan inscrito en el citado Registro.

QUINTO: Alega la recurrente que con la liquidación impugnada se produce una situación de doble imposición, pues la energía suministrada a Endesa debió ser gravada por el Impuesto en la facturación a los consumidores finales.

Tal situación deriva de la consideración de que la electricidad sale de fábrica en régimen suspensivo, circunstancia que no se produce, puesto que le falta para ello haber cumplido el requisito formal de la inscripción en el Registro Territorial de la Oficina Gestora, y haber obtenido el correspondiente CAE.

Sin embargo, aun cuando el Impuesto tiene como hecho imponible la fabricación e importación de los productos objeto de dicho impuesto (artículo 5.1) y el devengo del Impuesto se produce en el momento en que sale el producto de la fábrica, lo cierto es que en otro caso el hecho imponible se produce cuando se pone en circulación y se lleva a cabo la distribución de electricidad desde un depósito fiscal.

El art 7 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992) establece que el devengo en los supuestos de fabricación se produce 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 del autoconsumo. Y esta Ley configura los IIEE como una imposición indirecta que recaen sobre el consumo de unos determinados bienes, gravando en fase única su fabricación o su importación y se dice que precisamente existe el régimen suspensivo para evitar costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo.

En el presente caso, la energía eléctrica que no se autoconsumió salió de la fábrica y se trasvasó a la red de distribución de Endesa Distribución Eléctrica, que al vender la energía eléctrica al consumidor final, debió repercutir el importe del impuesto, de tal manera que el impuesto que, al no gozar del beneficio del régimen suspensivo, debió haber abonado el fabricante -al ser el devengo el momento de la salida de fábrica fue retrasado en su pago hasta las redes de distribución y fue la distribuidora la que, en las facturas, hubo de repercutir el impuesto al consumidor final.

En consecuencia, al haberse distribuido la energía eléctrica desde su salida de fábrica como si se gozase del beneficio del régimen suspensivo, cuando realmente ese beneficio no se había obtenido, el devengo se produce con la puesta a consumo, es decir, en cuanto la energía producida entra en las instalaciones del consumidor. Pero si, además de cobrar el impuesto al consumidor final, que lo ha soportado en el incremento de su factura, exigimos al fabricante que lo abone también, resulta que la energía suministrada habrá sido gravada dos veces; con el consecuente quebrantamiento del principio de gravamen en fase única, configurador del tributo.

Esta forma de operar de la entidad recurrente -de fabricar energía eléctrica y que salga de fábrica en régimen suspensivo sin gozar de autorización para ello- es una conducta que no debe obligar a abonar de nuevo el impuesto mediante la liquidación que se está recurriendo, en todo caso sería una conducta sancionable, pero la Administración no puede pretender recabar de nuevo el impuesto especial repercutido en el consumidor final.

Por ello, si bien un criterio técnico legal aplicado de manera estricta y sin tener en cuenta las anteriores consideraciones, llevaría a concluir que la entidad productora de energía eléctrica debería abonar el impuesto al salir de fábrica, por carecer de los beneficios del régimen suspensivo, se hace preciso salvar el escollo de la doble imposición, lo cual pasa por declarar la invalidez de la liquidación practicada por la Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Tributaria, de fecha 1 de junio de 2004, en lo que se refiere a la energía vendida a Endesa, con revocación parcial de la resolución del TEAC impugnada en este recurso.

Sin embargo, por lo que respecta a la energía autoconsumida, no cabe acoger los argumentos de la recurrente, pues la exención establecida en el art. 64 quinto tiene como presupuesto que la fabricación y el autoconsumo se produzca en instalaciones que tengan la consideración de "fábrica" en los términos antes analizados, para que pueda entenderse que la fabricación se produce en régimen suspensivo, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 4.9 y 15.1 de la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992)."

En consecuencia, y de acuerdo con lo expuesto, la inscripción del establecimiento de la reclamante en el Registro Territorial de Impuestos Especiales es un requisito de carácter sustantivo y esencial para poder adquirir la consideración de fábrica a efectos de lo dispuesto en la normativa de Impuestos Especiales.

Manifiesta la interesada, que de acuerdo con el artículo 64.bis A).5, "el devengo del Impuesto sobre la Electricidad no se producirá nunca, ni con ocasión de la producción del hecho imponible (producción de energía), ni a la salida de fábrica. Por el contrario, el precepto en cuestión vincula la

exigibilidad del impuesto a la concurrencia de dos elementos esenciales: "Que se haya producido un suministro de energía eléctrica para consumo y que sea exigible el precio correspondiente a dicho suministro".

Pues bien, parafraseando lo dispuesto por la Inspección en el acuerdo de liquidación, es cierto, como señala la interesada que el Impuesto Especial sobre la Electricidad tiene una regla específica de devengo. Ahora bien, como es evidente, se trata de una regla específica que solo juega cuando concorra el supuesto de hecho que la misma contempla, ya que en caso contrario serán de aplicación las reglas generales de devengo del artículo 7 de la Ley de IIEE (Referencia 3626/1992).

Así, dicha regla especial establece que "no obstante lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación." (El subrayado es de este Tribunal).

Por tanto, es evidente que la aplicación de dicha regla requiere que exista una entrega de electricidad a título oneroso en el marco de un contrato de suministro de electricidad por parte de una instalación que tenga la consideración de fábrica o depósito fiscal.

Pues bien, en el caso concreto que estamos analizando es evidente que no procede la aplicación de la regla especial a la energía eléctrica que se regulariza en el acuerdo de liquidación (las pérdidas), pues se está regularizando la electricidad fabricada por una instalación sin CAE (y que por tanto no tiene la consideración de fábrica a los efectos de los Impuestos Especiales), y que no ha sido vendida a un consumidor final con liquidación del impuesto, es decir que no ha sido objeto de entrega en el marco de un contrato de suministro de electricidad a título oneroso.

Por tanto, no concurren los requisitos que se exigen en la norma para la aplicación de la mencionada regla especial.

Invoca la reclamante en defensa de sus pretensiones, en primer lugar, la -->sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de febrero de 2012 (rec. casación 5945/08 (Referencia 16229/2012) -->), transcribiendo a continuación los párrafos más relevantes respecto de la cuestión controvertida:

"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". (El subrayado es de este Tribunal Central).

Considera oportuno este TEAC exponer resumidamente los antecedentes de la citada sentencia, que confirma la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2008 que había anulado la liquidación practicada por la Administración por existir un supuesto de doble imposición.

El propio Antecedente Primero (2) de la sentencia del Tribunal Supremo señaló, respecto de la sentencia de la Audiencia Nacional, lo siguiente:

"(2) En el tercer fundamento de derecho se recoge el principal argumento que llevó a la Sala de instancia a la estimación del recurso:

«[...] la energía eléctrica que se produce, se vende en su totalidad a la hoy recurrente y se trasvasa a la red de distribución y estos distribuidores venden la energía eléctrica al consumidor final, lo que indica que el impuesto que teóricamente, al no gozar del beneficio del régimen suspensivo, debe abonar el fabricante al ser el devengo el momento de la salida de fábrica, es retrasado en su pago hasta las redes de distribución y son los distribuidores quienes en la factura repercuten el impuesto al consumidor final.

[...] El devengo se produce, por tanto, con la puesta a consumo, es decir, en cuanto la energía producida entra en las instalaciones del consumidor. Pero si, además, de cobrar el impuesto al consumidor final que lo ha soportado en el incremento de su factura exigimos al fabricante del impuesto que lo abone resulta que la energía suministrada habrá sido gravada dos veces; se quebranta, entonces, el principio de gravamen en fase única, configurador del tributo.

Esta forma de operar de la entidad recurrente de fabricar energía eléctrica y que salga de fábrica en régimen suspensivo sin gozar de autorización para ello es una conducta que no debe obligar a abonar de nuevo el impuesto mediante la liquidación que se está recurriendo, en todo caso sería una conducta que pudiera ser sancionada, pero la Administración, no puede pretender recabar de nuevo el impuesto especial pues ya se ha repercutido el impuesto en el consumidor final, si se hace, también tributar la entrega de la energía por el productor al distribuidor, supone establecer, sobre el mismo producto, una doble imposición, lo cual lleva a declarar la invalidez de la liquidación [...]»". (El subrayado des de este Tribunal Central).

De este modo, el Tribunal Supremo confirmó la sentencia de la Audiencia Nacional que apreciaba la existencia de un supuesto de doble imposición e introdujo un argumento adicional señalando que el impuesto especial sobre la electricidad tiene una regla especial de devengo en el artículo 64.bis.A.5, y que por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria, en el Impuesto sobre la Electricidad "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" (última frase del párrafo quinto del fundamento de derecho tercero de la Sentencia).

Como se observa, la consideración que hace el Tribunal Supremo es aplicable al supuesto que se analiza en la sentencia, que, se insiste, no es otro que el de la regularización de una electricidad fabricada por una instalación sin CAE que se vende en una fase posterior a consumidores finales con pago del impuesto (es decir, un supuesto en el que la electricidad regularizada había sido en una fase posterior objeto de entrega en el marco de un contrato de suministro de electricidad a título oneroso), y diferente a la que se analiza en el presente supuesto: una electricidad regularizada que no ha sido objeto de una entrega posterior a un consumidor final con liquidación del impuesto. En definitiva, no existe ninguna entrega en una fase posterior de la electricidad regularizada en el marco de un contrato de suministro de electricidad a título oneroso.

En la presente regularización no sólo no se produce ningún supuesto de doble imposición sino que tampoco es aplicable la regla especial de devengo contenida en el artículo 64.bis.A.5 de la ley de impuestos especiales, por lo que a juicio de este TEAC, no se aprecia identidad de hechos entre supuesto planteado en la sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de febrero de 2012, y el caso aquí controvertido.

En cuanto a la sentencia 968/2016, de 19 de diciembre de 2016, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la que según la reclamante, para un supuesto idéntico al aquí planteado, se estimaba el recurso contencioso-administrativo interpuesto, cabe decir, que una vez analizado su contenido,

este TEAC, con el debido respecto, discrepa de las conclusiones alcanzadas, por cuanto el TSJM se limita a aplicar el criterio que recoge la sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de febrero de 2012, sin que exista identidad de hechos entre los mismos.

Concluye el TSJM del siguiente modo:

"Aplicando la anterior doctrina jurisprudencial al caso que nos ocupa, se llega la conclusión que, aun cuando es obligatoria y necesaria la inscripción de las fábricas y depósitos de producción de energía eléctrica en el Registro Regional de Actividades y obtener el correspondiente CAE, sus efectos suspensivos en el régimen fiscal aplicable, se rige por una interpretación diferente a la que debe presidir la realizada en relación con los otros impuestos especiales de fabricación, depósito, transporte o introducción, basado esencialmente en la especial naturaleza de la materia producida o fabricada, con las consecuencias derivadas de su imposibilidad de acumular, conservar, y que se manifiesta esencialmente en el fijación del momento del devengo del impuesto, que no se fija en la salida de la fábrica, sino en el momento en que resulte exigible el precio correspondiente al suministro o, lo que es lo mismo, cuando el consumidor final pague la factura del fluido eléctrico a su suministrador". (El subrayado es de este Tribunal Central).

En el acuerdo de liquidación que da origen a la sentencia 968/2016 del TSJM, al igual que en el caso de la presente reclamación, únicamente se regularizaron las pérdidas, y por lo tanto nunca fueron objeto de suministro a un consumidor final, a diferencia de lo ocurrido en el supuesto recogido en la sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de febrero de 2012, por lo que en la regularización no sólo no se produce ningún supuesto de doble imposición sino que tampoco es aplicable la regla especial de devengo contenida en el artículo 64.bis.A.5 de la ley de impuestos especiales.

Por todo lo expuesto, esta alegación de la interesada debe desestimarse.

SEXTO.- Aduce también la reclamante que la exigencia del Impuesto sobre la Electricidad sobre las pérdidas da lugar a un supuesto de doble Imposición

Como ya se ha mencionado anteriormente, se excluye de la regularización la energía producida por la instalación sin CAE que haya sido vendida en una fase posterior a consumidores finales con repercusión del impuesto, evitando así que se produzca sobre el mismo producto una situación de doble imposición.

Por su parte, la reclamante alega que la distribuidora al calcular el precio que aplica al consumidor final tiene en cuenta el coste de adquisición de todas la unidades (también las pérdidas), y no sólo las que suministra. Y sobre dicho coste, y otros, aplicará su margen de beneficios hasta llegar al

precio que aplica al consumidor. Es decir, que en el precio que se aplica al consumidor final, queda integrado también el coste de las unidades perdidas, por lo que la regularización por parte de la Administración provocaría doble imposición.

Debe señalarse en primer lugar que la reclamante no aporta prueba alguna de que en el precio que se aplica al consumidor final por parte de la entidad distribuidora quede integrado también el coste de las unidades perdidas.

Y, en segundo lugar, una cosa es la contraprestación que se cobra por la electricidad efectivamente vendida al consumidor final y otra muy diferente el que la electricidad que no ha llegado al consumidor final pueda considerarse vendida con liquidación del impuesto, como pretende la interesada.

Por todo lo anterior, debe desestimarse esta alegación.

SÉPTIMO.- Por último, alega la interesada que la inscripción en el Registro Territorial y la consecuente obtención del CAE se trata de un mero requisito formal no pudiendo su incumplimiento dar lugar a la regularización practicada por la Inspección.

Respecto del carácter sustancial de la obtención del CAE, se ha manifestado este Tribunal en resoluciones anteriores, entre las que podemos destacar las de fechas 10 de marzo de 2009 (00/06913/2008), 8 de junio de 2010 (00/01571/2009), 25 de enero de 2011 (00/04282/2010), 18 de junio de 2015 (00/02540/2014), y de 20 de noviembre de 2014 (00/02925/2014), dictada ésta última en recurso de alzada para la unificación de criterio, todas ellas, ya mencionadas en el Fundamento de Derecho Quinto de la presente resolución, donde se transcriben los apartados más relevantes al efecto, y a donde nos remitimos en aras de no ser repetitivos.

En consecuencia, y de acuerdo con lo expuesto, la inscripción del establecimiento de la reclamante en el Registro Territorial de Impuestos Especiales es un requisito de carácter sustantivo y esencial para poder adquirir la consideración de fábrica a efectos de lo dispuesto en la normativa de Impuestos Especiales.

A juicio de este Tribunal Central, frente a esta conclusión no resulta oponible lo señalado recientemente por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de febrero de 2018 (rec. 914/2017 (Referencia 7774/2018)), en la medida en que la falta de inscripción en el registro territorial desde el comienzo de la actividad no es un incumplimiento meramente formal sino de carácter material. Criterio que constituye doctrina de este Tribunal Central, recogido, entre otras, en su resolución R.G.:5713/2015, de 29 de enero de 2019.

Hay que tener en cuenta que el artículo 40 del Reglamento de Impuestos Especiales configura la inscripción en el registro territorial como obligatoria para fabricar, expedir y recibir productos objeto de los impuestos Especiales de fabricación.

Interesa, a estos efectos, reproducir lo dispuesto en el apartado 3 del citado precepto, que señala lo siguiente:

"La oficina gestora, comprobada la conformidad de la documentación, autorizará la inscripción en el registro territorial. En el acuerdo de autorización podrán establecerse limitaciones y condiciones particulares de funcionamiento. Una vez notificado el acuerdo se procederá a la inscripción. La notificación de la autorización de la inscripción será el momento a partir del cual comienza la eficacia de la misma, salvo que el Reglamento prevea otro distinto."

La norma es clara al respecto puesto que exige a los operadores que deseen operar como fábricas o depósitos fiscales, la previa inscripción en el registro de impuestos especiales, inscripción que deberá ser solicitada ante la Oficina Gestora de Impuestos Especiales quien a la vista de la documentación presentada podrá o no autorizar la misma.

Esta previsión refleja el carácter sustancial del requisito de inscripción y obtención de CAE en la medida en que la omisión del mismo impedirá a la Administración conocer qué establecimientos están operando como fábricas dificultando así la realización de los controles a los que quedan sujetos los establecimientos que operan con productos objeto de los impuestos especiales.

Por lo que debe desestimarse la alegación de la reclamante.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.