

Spanish Tax Alert

Cambios relevantes en el régimen sancionador del impuesto sobre la electricidad

Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Con efectos desde el 1 de enero del 2015, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican, entre otras, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, ha introducido las siguientes modificaciones en relación con el impuesto sobre la electricidad:

- Ha derogado el capítulo IX del título I de la Ley de Impuestos Especiales y adaptado preceptos conexos para suprimir el impuesto sobre la electricidad.
- Ha reestructurado el título III de la Ley de Impuestos Especiales, que pasa a denominarse «Impuestos especiales sobre el carbón y sobre la electricidad», en el que se incluye un nuevo capítulo II que regula un nuevo «impuesto especial sobre la electricidad».

En particular, y como consecuencia de estas modificaciones, desde el 1 de enero del 2015, el nuevo impuesto especial sobre la electricidad ha dejado de configurarse como un impuesto sobre la fabricación y, por tanto, el hecho imponible del nuevo impuesto ya no es la fabricación e importación de electricidad, sino el suministro de electricidad a una persona o entidad que la adquiere para su propio consumo, o bien el consumo por los productores de la electricidad generada por ellos mismos (autoconsumo).

Debido a esta nueva configuración, al impuesto especial sobre la electricidad no se le aplica el

capítulo I del título I de la Ley de Impuestos Especiales, que contiene las disposiciones comunes aplicables a los impuestos especiales de fabricación, ni, por tanto, el régimen sancionador del artículo 19 de dicha ley, que se incluye dentro del mencionado capítulo. Por el contrario, el impuesto especial sobre la electricidad cuenta, a partir del 1 de enero del 2015, con un régimen sancionador específico regulado en el artículo 103 de la Ley de Impuestos Especiales.

Cabe recordar a estos efectos que, de conformidad con el artículo 19.2a de la Ley de Impuestos Especiales, constituye infracción tributaria grave la fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (entre los que figuraba el ya suprimido impuesto sobre la electricidad) con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esa ley y su reglamento de desarrollo. Uno de dichos requisitos es la obligación de inscripción en el correspondiente Registro territorial, siendo la ausencia de inscripción sancionable con una multa pecuniaria proporcional del 100 % de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos fabricados e importados objeto de los citados impuestos especiales de fabricación sin contar con la inscripción en dicho Registro.

A raíz de la introducción del nuevo impuesto especial sobre la electricidad, al que no le resulta de aplicación la citada infracción, con fecha de 2 de marzo del 2015, la directora del Departamento

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha dictado una resolución conforme a la cual considera que, dado que *la falta de inscripción en el Registro territorial de una instalación de producción de electricidad ya no es sancionable al amparo de la nueva normativa, al haber dejado de constituir una infracción bajo el régimen vigente y desaparecer por tanto la tipicidad, la aplicación retroactiva de este nuevo régimen siempre va a ser más favorable al contribuyente.*

En virtud de lo anterior, la resolución concluye que, en relación con la posible comisión, con anterioridad al 31 de diciembre del 2014, de la infracción tipificada en el artículo 19.2a de la Ley de Impuestos Especiales por parte de instalaciones de producción de electricidad que no estuvieran inscritas en el Registro territorial, los servicios dependientes de ese Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) procederán del modo siguiente:

- Con carácter general, la falta de inscripción en el Registro territorial de una instalación de producción de electricidad que debiera haberlo estado con anterioridad al 31 de diciembre del 2014 no se considerará constitutiva, por falta de tipicidad, de una infracción del artículo 19.2a de la Ley de Impuestos Especiales y, por tanto, *no se incoarán nuevos expedientes sancionadores cuando se detecte tal omisión.*
- En los *expedientes sancionadores ya incoados y no finalizados*, el instructor formulará una propuesta de *resolución sin imposición de sanción*. Y, en los casos en que ya hubiera sido formulada una propuesta de resolución con imposición de sanción que estuviera pendiente de la resolución del órgano competente para imponerla, éste procederá a su rectificación, de manera que la resolución no imponga sanción alguna.
- En los *expedientes sancionadores pendientes de la resolución de un recurso de reposición*, el *recurso de reposición será estimado.*
- En los *expedientes sancionadores finalizados y pendientes de envío al Tribunal Económico-Administrativo*, en el caso de que se haya interpuesto reclamación económico-administrativa y el expediente aún no haya sido remitido al Tribunal Económico Administrativo competente, se procederá a la *anulación de la sanción*

siempre que el escrito de interposición de la reclamación incluya alegaciones y previamente no se hubiese presentado recurso de reposición.

- La no imposición de sanción, la estimación del recurso de reposición o la anulación de la sanción impuesta se justificará con un texto concreto, según se determina en la propia resolución.

Pues bien, a pesar de que la resolución de la directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales únicamente despliega sus efectos en el ámbito de los órganos dependientes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su reciente Resolución 2540/2014, de 18 de junio del 2015, ya ha acogido las conclusiones de la citada resolución y, por tanto, ha considerado que debe procederse a anular la sanción impuesta al contribuyente en aplicación del artículo 19.2a de la Ley de Impuestos Especiales por importe de 3 117 641,56 euros correspondiente a los ejercicios 2009 a 2012 y a estimarse la pretensión de la entidad interesada basándose en los argumentos establecidos en la resolución sobre la retroactividad del régimen sancionador más favorable derivado de la nueva normativa.

La resolución de la directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales viene a dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que recoge el principio de retroactividad de las normas que regulen infracciones y sanciones tributarias que no sean firmes cuando su aplicación sea favorable para el interesado, precepto que, a su vez, recoge *a sensu contrario* lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución, que establece el principio de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (véase, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo rec. n.º 3896/2001, de 17 de noviembre del 2006, FJ 5.º).

De acuerdo con lo anterior, y aunque la resolución comentada no hace referencia a los supuestos en los que el asunto esté en vía contenciosa, el tenor literal del artículo 10.2 es claro: los efectos retroactivos alcanzan a todos los actos «que no sean firmes», por cuanto habrá que entender que dicha retroactividad de la norma más favorable afectará a todos los supuestos en los que la sanción impuesta no hubiera adquirido firmeza.

En definitiva, las implicaciones que las citadas resoluciones pueden tener sobre los expedientes sancionadores incoados en los últimos años a instalaciones de producción de electricidad por falta

de inscripción en el Registro territorial son de gran trascendencia, por lo que se recomienda un análisis jurídico pormenorizado de la situación actual de cada caso concreto.

Para más información consulte nuestra web www.gomezacebo-pombo.com, o diríjase al siguiente *e-mail* de contacto: info@gomezacebo-pombo.com.

Barcelona | Bilbao | Madrid | Valencia | Vigo | Bruselas | Lisboa | Londres | Nueva York