

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077739

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de febrero de 2020

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 4016/2017

### SUMARIO:

**II.EE. Impuesto Especial sobre la Electricidad. Base liquidable. Alcance de la expresión «actividad industrial» a los efectos del art. 98.1 f) Ley 38/1992 (Ley II.EE.). Remisión a las Tarifas del IAE para determinar el concepto de «actividad industrial».** En el caso que nos ocupa, se trata de determinar si, a los efectos art. 98.1 f) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), la actividad ejercida por la contribuyente consistente en la depuración y saneamiento de aguas residuales puede calificarse como actividad industrial. Pues bien, a efectos de lo dispuesto en dicho art. 98.1 f) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.) se considerarán actividades industriales -fabricación y prestación de servicios- aquellas que se incluyan en las Divisiones 1 a 4 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE. El carácter de actividad industrial no puede predicarse exclusivamente de las actividades de fabricación sino que también deben reputarse industriales las prestaciones de servicios relacionadas con productos que revistan carácter industrial. Así se desprende de las propias Tarifas del IAE cuyas Divisiones 1 a 4 de la Sección Primera no solamente recoge actividades de fabricación o extracción sino prestaciones de servicios tales como la distribución de agua en núcleos urbanos (Epígrafe 161.4) o la reparación o el mantenimiento de buques (Epígrafe 372) por poner algún ejemplo. **(Criterio 1 de 2) Clasificación en las Tarifas del IAE como «actividad industrial» de las actividades de prestaciones de relacionadas con productos que revistan carácter industrial.** La interesada considera que la clasificación contenida en las Tarifas del IAE no debe resultar de aplicación a este supuesto ya que no tiene en cuenta la realidad social y tecnológica del momento, pudiendo dar lugar a situaciones en las que se prive del derecho a la reducción a aquellas entidades que desarrollan efectivamente actividades industriales que no están clasificadas en las citadas Divisiones del IAE. Defiende que la aplicación de la reducción deberá realizarse atendiendo a la naturaleza real de las actividades desarrolladas por los contribuyentes.

Ahora bien, en el presente supuesto no existe ninguna norma tributaria que proporcione una definición de actividad industrial siendo la única aproximación a este término la clasificación de actividades que se contiene en las Tarifas del IAE.

Las tarifas del IAE distinguen entre actividades mineras e industriales (Divisiones 1 a 4) y actividades de la construcción (División 5), comerciales y de otros servicios (Divisiones 6, 7, 8 y 9). Esta distinción basada en el carácter de la actividad desarrollada por las distintas empresas debe considerarse válida, a juicio del Tribunal a efectos de determinar si una actividad debe ser o no considerada industrial. Hay que tener en cuenta que para la interpretación de lo dispuesto en las normas tributarias y en aras del principio de seguridad jurídica se ha de acudir preferentemente a lo dispuesto en otras normas del mismo carácter que contribuyan a aclarar el contenido de aquellas. En este sentido aplicar lo dispuesto en las Tarifas del IAE constituye una solución coherente al problema planteado puesto que esta norma diferencia las distintas actividades en función de su naturaleza.

El carácter de «actividad industrial» no puede predicarse exclusivamente de las actividades de fabricación sino que también deben reputarse industriales las prestaciones de servicios relacionadas con productos que revistan carácter industrial. La actividad de depuración de aguas residuales no tiene carácter industrial a efectos del art. 98.1 f) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.) en la medida en que la actividad se encuentra clasificada en la División 9 de las Tarifas del IAE. **(Criterio 2 de 2)**

### PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), art. 98.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.), art. 145.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), arts. 2, 11 y 17.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 26.

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Secc. 1.<sup>a</sup>, Divisiones 1 a 4.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 23 de febrero de 2017, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 25/00456/2015, formulada contra el acuerdo de denegación de inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales dictado por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Lleida de la Delegación de Lleida de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El día 31/07/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 04/05/2017 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 23 de febrero de 2017, citada en el encabezamiento.

### Segundo.

Consta en todo lo actuado que en los meses de marzo y junio de 2015 la interesada presentó diversas solicitudes de inscripción en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales con la finalidad de acogerse al beneficio previsto en el artículo. 98.1.f) de la Ley de 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales (en adelante Ley de Impuestos Especiales).

En las citadas solicitudes se especificaba que los distintos establecimientos para los que se pretendía la inscripción tenían como actividad el tratamiento y la depuración de aguas residuales.

### Tercero.

En fecha 8 de julio de 2015, la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Lleida dictó acuerdo denegando la inscripción solicitada por considerar que, de acuerdo con lo dispuesto por la Dirección General de Tributos, en su contestación a la consulta vinculante registrada con número V1574-15, la actividad de depuración de aguas residuales no tiene la consideración de actividad industrial a los efectos de la aplicación del beneficio fiscal contenido en el artículo 98.1. f) de la Ley de Impuestos Especiales.

### Cuarto.

Disconforme con lo anterior la interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que fue registrada con número 25/00456/2015.

La citada reclamación fue objeto de resolución en fecha 23 de febrero de 2017, desestimando las pretensiones de la reclamante.

### Quinto.

Finalmente, en fecha 4 de mayo de 2017, la entidad interpuso el presente recurso de alzada que fue registrado con número 00/04016/2017.

En su escrito de interposición formula la interesada sus alegaciones haciendo constar lo siguiente:

\* La actividad de depuración de aguas residuales tiene el carácter de actividad industrial según el sentido usual de las palabras.

\* El carácter industrial de la actividad desarrollada por la recurrente se deriva, asimismo, de lo dispuesto en la nomenclatura NACE.

\* El criterio fijado por el NACE debe prevalecer sobre la clasificación de actividades económicas realizada a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

## 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 (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

## Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña citado en el encabezamiento. En particular, se trata de determinar si, a los efectos del artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales, la actividad ejercida por la recurrente consistente en la depuración y saneamiento de aguas residuales puede calificarse como actividad industrial.

## Tercero.

El beneficio solicitado por la interesada se regula en el artículo 98 de la Ley de Impuestos Especiales, precepto desarrollado por el artículo 145 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en adelante Reglamento de Impuestos Especiales).

Señala el citado precepto legal lo siguiente:

"La base liquidable será el resultado de practicar, en su caso, sobre la base imponible una reducción del 85 por ciento que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a alguno de los siguientes usos:

a) Reducción química y procesos electrolíticos.

b) Procesos mineralógicos. Se consideran procesos mineralógicos los clasificados en la división 23 del Reglamento (CE) n.º 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE Revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo y determinados Reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos.

c) Procesos metalúrgicos. Se consideran procesos metalúrgicos los relativos a la producción de metal y su preparación, así como, dentro de la producción de productos metálicos, la producción de piezas de forjado, prensa, troquelado y estiramiento, anillos laminados y productos de mineral en polvo, y tratamiento de superficies y termotratamiento de fundición, calentamiento, conservación, distensión u otros termotratamientos.

d) Actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50 por ciento del coste de un producto.

A estos efectos, el coste de un producto se define como la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo. El coste se calcula por unidad en promedio.

El coste de la electricidad se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de electricidad, si se genera en la propia empresa, incluidos todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

e) Riegos agrícolas.

f) Actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción.

A estos efectos se entiende por:

- "Compras o consumo de electricidad": el coste real de la energía eléctrica adquirida o consumida incluidos todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

- "Valor de la producción": estará constituido por el importe de la cifra de negocios, al que se adicionará la variación de existencias, de productos en curso y de productos terminados.

A estos efectos, el coste de un producto se define como la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo. El coste se calcula por unidad en promedio.

El coste de la electricidad se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de electricidad, si se genera en la propia empresa".

El citado precepto fue introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de

Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Señalaba la exposición de motivos de la citada norma lo siguiente:

"La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, reguló por primera vez en el ámbito de la Unión Europea la imposición sobre la electricidad, impuesto que, como se ha indicado, ya se venía exigiendo con anterioridad en el Reino de España; a su vez, la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, introduce modificaciones en el mercado del sector eléctrico, todo lo cual aconseja realizar un proceso de revisión del Impuesto sobre la Electricidad al objeto de efectuar una mejor transposición de la Directiva europea, así como para adecuar la misma a la nueva normativa sectorial.

El nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos, debiendo inscribirse en el correspondiente registro territorial exclusivamente aquellos operadores que realicen los suministros a los consumidores de electricidad, así como los beneficiarios de determinadas exenciones y reducciones de la base imponible, persiguiéndose con esta modificación una reducción de los costes administrativos, tanto para los distintos actores del mercado eléctrico como para la Administración, adaptándose la normativa a lo establecido en la Directiva de la Unión Europea.

Asimismo, al amparo de lo establecido en los artículos 2.4, 15 y 17 de dicha Directiva, y con el objetivo de mantener la competitividad de aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50 por ciento del coste de un producto, de aquellas otras cuyas compras de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción, así como de aquellas actividades agrícolas intensivas en electricidad, se establece una reducción del 85 por ciento en la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, de forma análoga a la ya contemplada en la Ley para la reducción química y procesos electrolíticos, mineralógicos y metalúrgicos."

Se materializa, por tanto, a través del citado artículo 98 de la Ley de Impuestos Especiales, la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico de lo dispuesto en la Directiva 2003/93/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

En concreto el citado precepto supone la incorporación a nuestro sistema jurídico de lo dispuesto en los artículos 2, 11 y 17 de la norma comunitaria, cuyo contenido es el siguiente:

## "Artículo 2

(...)

4. La presente Directiva no se aplicará a:

a) la imposición fiscal de la producción de calor y la imposición de los productos de los códigos NC 4401 y 4402,

b) los siguientes usos de los productos energéticos y de la electricidad:

- productos energéticos utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción,
- productos energéticos de doble uso.

Un producto energético se considera de doble uso cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción. El uso de los productos energéticos con fines de reducción química y en los procesos electrolíticos y metalúrgicos deben considerarse como de doble uso,

- la electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos,

- la electricidad cuando represente más del 50 % del coste de un producto. El coste de un producto se define como la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo, a escala de la empresa, tal y como se define en el artículo 11. El coste se calcula por unidad en promedio. El «coste de la electricidad» se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de electricidad si se genera en la empresa,

- procesos mineralógicos.

Los «procesos mineralógicos» son los procesos clasificados en la nomenclatura NACE con el código DI 26, «industrias de otros productos minerales no metálicos» en el Reglamento (CEE) no 3037/90 del Consejo, de 9 de octubre de 1990, relativo a la nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea.

No obstante, las disposiciones del artículo 20 se aplicarán a estos productos energéticos.

## Artículo 11

"1. En la presente Directiva, la «utilización con fines profesionales» se referirá a la utilización por una entidad empresarial, determinada de conformidad con el apartado 2, que lleva a cabo de forma independiente, en cualquier lugar, el suministro de mercancías y servicios, cualesquiera que sean la finalidad o los resultados de dichas actividades económicas.

Las actividades económicas son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas y agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

Las autoridades nacionales, regionales y locales y los demás organismos de Derecho público no serán considerados entidades empresariales a efectos de las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones, deberán ser considerados empresas a efectos de dichas actividades u operaciones en la medida en que el hecho de no considerarlos empresas lleve a distorsiones graves de la competencia.

2. A efectos de la presente Directiva, la entidad empresarial no podrá ser considerada como menor que una parte de una empresa o una entidad jurídica que constituya, desde el punto de vista de la organización, una empresa autónoma, es decir, una entidad capaz de funcionar por sus propios medios.

3. Cuando tenga lugar una utilización mixta, la imposición se aplicará proporcionalmente a cada tipo de utilización, aunque, en los casos en que la utilización con fines profesionales u otros fines sea insignificante, dicha imposición podrá ser considerada como nula.

4. Los Estados miembros podrán limitar el ámbito de aplicación del nivel reducido de imposición por lo que respecta a la utilización con fines profesionales.

## Artículo 17

"1. Siempre que los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva sean respetados por término medio por cada empresa, los Estados miembros podrán aplicar reducciones impositivas por el consumo de los productos energéticos utilizados para calefacción o para los fines contemplados en las b) y c) del apartado 2 del artículo 8 y para la electricidad en los siguientes casos:

a) a favor de empresas de elevado consumo energético.

Se entenderá por «empresa de elevado consumo energético» la entidad empresarial, contemplada en el artículo 11, cuyas compras de productos energéticos y de electricidad representen al menos el 3,0 % del valor de la producción o en la que el impuesto energético nacional devengado represente al menos el 0,5 % del valor añadido. En el marco de esta definición, los Estados miembros podrán aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector.

Las «compras de productos energéticos y de electricidad» se definen como el coste real de la energía comprada o generada en una empresa. Únicamente se incluyen la electricidad, el calor y los productos energéticos que se utilizan para calefacción o para los fines contemplados en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 8. Se incluyen todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

El «valor de producción» se define como el volumen de negocios, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio del producto, más o menos la variación de cotizaciones de los productos acabados, el trabajo en curso y los bienes y servicios comprados para su reventa, menos las compras de bienes y servicios para su reventa.

El «valor añadido» se define como el volumen de negocios total objeto de IVA, incluidas las ventas de exportación, menos la compra total objeto de IVA, incluidas las importaciones.

Los Estados miembros que actualmente aplican regímenes nacionales de imposición de la energía en los que las empresas de elevado consumo energético se definen con arreglo a criterios distintos de los costes de energía en comparación con el valor de producción y el impuesto nacional devengado sobre la energía en comparación con el valor añadido dispondrán de un período transitorio, que no deberá extenderse más allá del 1 de enero de 2007, y con el fin de que puedan ajustarse a la definición establecida en el párrafo primero de la letra a).



b) cuando se celebren acuerdos con empresas o asociaciones de empresas, o se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes, siempre que conduzcan a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética;

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, los Estados miembros podrán aplicar un nivel impositivo cero a los productos energéticos y electricidad definidos en el artículo 2 cuando los usen las empresas de elevado consumo energético definidas en el apartado 1 del presente artículo.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, los Estados miembros podrán aplicar un nivel de imposición reducido al 50 % de los niveles mínimos que fija la presente Directiva a los productos energéticos y a la electricidad definidos en el artículo 2, cuando sean utilizados por las entidades empresariales definidas en el artículo 11 que no sean de elevado consumo tal como se precisa en el apartado 1 del presente artículo."

Como se observa, la Directiva 2003/96/CE, con el objeto de fomentar la competitividad de las empresas de elevado consumo energético, autoriza a los Estados miembros a aplicar determinados beneficios fiscales siempre que se cumplan una serie de condiciones objetivas, relacionadas, básicamente, con el peso que representa el consumo energético en el valor de la producción o en el valor añadido generado por las empresas.

No establece, en cambio, condiciones de carácter subjetivo reconociendo el derecho a la aplicación de los citados beneficios fiscales a todas aquellas entidades empresariales que desarrollen actividades económicas.

En este sentido el artículo 11 del citado texto legal señala que:

"Las actividades económicas son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas y agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas".

No obstante, esta amplia delimitación subjetiva puede ser modificada por los Estados miembros puesto que la propia Directiva en su artículo 17 permite a los mismos aplicar restricciones que pueden afectar a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector.

En el uso de estas facultades el legislador español, tal y como resulta de la dicción del artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales, previó que solamente aquellas entidades que destinasen la energía eléctrica a la realización actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representasen al menos el 5 por ciento del valor de la producción, pudiesen disfrutar de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad.

Sin embargo, no definió qué debía entenderse por "actividad industrial" a efectos de la aplicación del citado beneficio fiscal, configurando así un concepto jurídico indeterminado cuya interpretación da lugar a la controversia que ahora se analiza.

#### **Cuarto.**

Sentado lo anterior corresponde a este Tribunal decidir cómo se ha de interpretar el término "actividad industrial" contenido en el artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales.

A la interpretación de las normas tributarias se refiere el artículo 12 de la Ley General Tributaria señalando lo siguiente:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

Por su parte, el artículo 3 del Código Civil, establece lo siguiente:

"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

En este sentido, el Tribunal Regional de Cataluña sostiene que lo que se debe entender por "actividad industrial" a efectos del artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales viene dado por la clasificación de actividades contenida en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Cita así la contestación a la consulta vinculante V3913-15, de 7 de diciembre, en la que se delimita el concepto de actividad industrial sobre la base de lo dispuesto en el IAE, señalando que solamente revisten el

carácter de industrial las actividades clasificadas en las Divisiones 1 a 4 de la Sección Primera de las Tarifas del citado impuesto.

Frente a ello la interesada considera que la clasificación contenida en las Tarifas del IAE no debe resultar de aplicación a este supuesto ya que no tiene en cuenta la realidad social y tecnológica del momento, pudiendo dar lugar a situaciones en las que se prive del derecho a la reducción a aquellas entidades que desarrollan efectivamente actividades industriales que no están clasificadas en las citadas divisiones del IAE.

Defiende que la aplicación de la reducción deberá realizarse atendiendo a la naturaleza real de las actividades desarrolladas por los contribuyentes.

En el presente supuesto no existe ninguna norma tributaria que proporcione una definición de actividad industrial siendo la única aproximación a este término la clasificación de actividades que se contiene en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Las Tarifas del IAE, en su Anexo I, dedican la Sección Primera a las actividades empresariales, con la rúbrica siguiente: "Actividades Empresariales: ganaderas, mineras, industriales, comerciales y de servicios". La sección Segunda se ocupa de las "Actividades profesionales" y la Tercera contempla las "Actividades artísticas".

Dentro de la Sección Primera, se contienen a su vez las siguientes divisiones de dichas actividades empresariales:

- \* División 0. *Ganadería independiente.*
- \* División 1. *Energía y agua.*
- \* División 2. *Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados. industria química*
- \* División 3. *Industrias transformadoras de los metales. mecánica de precisión.*
- \* División 4. *Otras industrias manufactureras*
- \* División 5. *Construcción.*
- \* División 6. *Comercio, restaurantes y hospedaje, reparaciones.*
- \* División 7. *Transporte y comunicaciones.*
- \* División 8. *Instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres.*
- \* División 9. *Otros servicios.*

En lo que aquí interesa, debemos analizar el contenido de las Divisiones 1 a 4 y 9.

Así, la División 1 incluye las siguientes agrupaciones: Extracción, preparación y aglomeración de combustibles sólidos y coquerías; Extracción de petróleo y gas natural; Refino de petróleo; Extracción y transformación de minerales radiactivos; Producción, transporte y distribución de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente; y captación, tratamiento y distribución de agua, y fabricación de hielo.

La División 2 incluye como agrupaciones las que se enumeran seguidamente: Extracción y preparación de minerales metálicos; Producción y primera transformación de metales; Extracción de minerales no metálicos ni energéticos; Turberas; Industrias de productos minerales no metálicos; Industria Química.

La División 3 las siguientes: Fabricación de productos metálicos (excepto máquinas y material de transporte); Construcción de maquinaria y equipo mecánico; Construcción de máquinas de oficina y ordenadores (incluida su instalación); Construcción de maquinaria y material eléctrico; Fabricación de material electrónico (excepto ordenadores); Construcción de vehículos automóviles y sus piezas de repuesto; Construcción naval, reparación y mantenimiento de buques; Construcción de otro material de transporte; Fabricación de instrumentos de precisión óptica y similares

La División 4, Industrias de productos alimenticios y bebidas; Industrias de otros productos alimenticios, bebidas y tabaco; Industria textil; Industria del cuero; Industria del calzado y vestido y otras confecciones textiles; Industrias de la madera, corcho y muebles de madera; Industria del papel y fabricación de artículos de papel; artes gráficas y edición; Industrias de transformación del caucho y materias plásticas; Otras industrias manufactureras (joyería y bisutería; fabricación de instrumentos de música, laboratorios fotográficos y cinematográficos, fabricación de juegos, juguetes y artículos de deporte,...)

Por su parte en la División 9 denominada "Otros servicios" se incluyen entre otros los servicios de saneamiento, limpieza y similares. En concreto, en el epígrafe 921.4 se clasifican los servicios de alcantarillado, evacuación y depuración de aguas residuales.

Distinguen por tanto las tarifas del IAE entre actividades mineras e industriales (Divisiones 1 a 4) y actividades de la construcción (División 5), comerciales y de otros servicios (Divisiones 6, 7, 8 y 9).

Esta distinción basada en el carácter de la actividad desarrollada por las distintas empresas debe considerarse válida, a juicio de este Tribunal a efectos de determinar si una actividad debe ser o no considerada industrial. Hay que tener en cuenta que para la interpretación de lo dispuesto en las normas tributarias y en aras del principio de seguridad jurídica se ha de acudir preferentemente a lo dispuesto en otras normas del mismo carácter que contribuyan a aclarar el contenido de aquellas.

En este sentido aplicar lo dispuesto en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas constituye una solución coherente al problema planteado puesto que esta norma diferencia las distintas actividades en función de su naturaleza.

Esta delimitación no resulta por otra parte contraria a lo dispuesto en la Directiva 2003/96/CE, puesto que como ya se ha señalado, la misma habilita a los Estados miembros a establecer limitaciones en relación con la definición de sector afectado.

Esta libertad de actuación de los Estados miembros respecto a la configuración de los colectivos beneficiados ha sido reconocida por el Tribunal de Justicia de la Unión en su sentencia IRCCS - Fondazione Santa Lucia, de 18 de enero de 2017, asunto C-189/15, en la que se resuelve sobre si el artículo 17 de la Directiva 2003/96 habilita a los Estados miembros a limitar la aplicación de los beneficios fiscales a las empresas del sector manufacturero, llegando a la siguiente conclusión:

"45. En su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece reducciones impositivas sobre el consumo de electricidad en favor de las empresas de elevado consumo energético, en el sentido de esta disposición, del sector manufacturero únicamente.

46. A este respecto, se desprende de la resolución de remisión que, con arreglo a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, únicamente disfrutaban de ventajas en cuanto a los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico las empresas de elevado consumo energético que pertenezcan al sector manufacturero.

47. Según el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, los Estados miembros pueden aplicar reducciones impositivas sobre el consumo de electricidad en favor de las empresas de elevado consumo energético, siempre que los niveles mínimos de imposición establecidos en esa Directiva sean respetados por término medio por cada empresa.

48. Esta disposición define igualmente el concepto de «empresa de elevado consumo energético» y precisa, en el marco de esta definición, que los Estados miembros pueden aplicar criterios más restrictivos, entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector.

49. De ello se deduce que, a efectos de esta disposición, los Estados miembros conservan la facultad de reservar el beneficio de las reducciones impositivas en favor de las empresas de elevado consumo energético a las empresas de uno o de varios sectores industriales. Por consiguiente, dicha disposición no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que otorga ventajas en cuanto a los importes que deben abonarse para cubrir los costes generales del sistema eléctrico únicamente a las empresas del sector manufacturero.

50. El examen de los objetivos perseguidos por la Directiva 2003/96 corrobora esta interpretación. En efecto, de sus considerandos 9 y 11 se desprende que esta Directiva pretende dejar a los Estados miembros un cierto margen para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales y que los regímenes fiscales establecidos en aplicación de dicha Directiva son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro.

(...)

52. Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece reducciones impositivas sobre el consumo de electricidad en favor de las empresas de elevado consumo energético, en el sentido de esta disposición, del sector manufacturero únicamente."

Reconoce el TJUE que cada Estado miembro dispone de libertad para decidir a qué sectores empresariales quiere aplicar los beneficios fijados por la Directiva 2003/96/CE, por lo que se ha de considerar que la limitación efectuada por el legislador español es adecuada a la normativa europea y respeta el espíritu de la misma.

Se considera, en este sentido que la delimitación realizada por la norma española a favor de las empresas que integran el sector industrial es acorde a la finalidad perseguida por la Directiva, puesto que como indica el TJUE "de sus considerandos 9 y 11 se desprende que esta Directiva pretende dejar a los Estados miembros un cierto margen para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales y que los regímenes fiscales establecidos en aplicación de dicha Directiva son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro".



Así pues, se ha de concluir, que la determinación de si una empresa realiza actividades industriales puede realizarse acudiendo a lo dispuesto en las Tarifas del IAE, sin que ello resulte contrario al objetivo perseguido por la Directiva Comunitaria.

Asimismo, se ha de precisar que el carácter de actividad industrial no puede predicarse exclusivamente de las actividades de fabricación sino que también deben reputarse industriales las prestaciones de servicios relacionadas con productos que revistan carácter industrial.

Así se desprende de las propias Tarifas del Impuesto en cuyas divisiones 1 a 4 de la sección primera no solamente recoge actividades de fabricación o extracción sino prestaciones de servicios tales como la distribución de agua en núcleos urbanos (epígrafe 161.4) o la reparación o el mantenimiento de buques (epígrafe 372) por citar algún ejemplo.

Teniendo en cuenta lo anterior se ha de confirmar el criterio aplicado por la Administración Tributaria y considerar que la actividad de depuración de aguas residuales no tiene carácter industrial a efectos del artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales en la medida en que la misma se haya clasificada en la División 9 de las Tarifas del IAE.

## Quinto.

Por otra parte, no puede considerarse, en contra de lo que señala la interesada, que de lo dispuesto en la nomenclatura NACE se derive que la actividad de depuración de aguas residuales tenga carácter industrial.

El Anexo I del Reglamento (CE) no 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE Revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) no 3037/90 del Consejo y determinados Reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos, agrupa las actividades del siguiente modo:

SECCIÓN A: AGRICULTURA, GANADERÍA, SILVICULTURA Y PESCA.

SECCIÓN B: INDUSTRIAS EXTRACTIVAS.

SECCIÓN C: INDUSTRIA MANUFACTURERA.

SECCIÓN D: SUMINISTRO DE ENERGÍA ELÉCTRICA, GAS, VAPOR Y AIRE ACONDICIONADO.

SECCIÓN E: SUMINISTRO DE AGUA, ACTIVIDADES DE SANEAMIENTO, GESTIÓN DE RESIDUOS Y DESCONTAMINACIÓN.

(...)

De acuerdo con lo señalado por la interesada la inclusión de la actividad de depuración de aguas residuales en la Sección E del NACE pone de manifiesto el carácter industrial de la misma, sin embargo, del análisis de dicha clasificación no puede extraerse, a juicio de este Tribunal esa conclusión.

En este sentido resulta ilustrativo lo dispuesto en las notas explicativas de la Sección C "Industria Manufacturera" en las que se indica lo siguiente:

"La recuperación de desechos, es decir, la transformación de éstos en materias primas secundarias, se clasifica en el grupo 38.3 (Valorización). Aunque esta tarea puede comprender la realización de transformaciones físicas o químicas, no se considera parte de la industria manufacturera. Se considera que el objeto primordial de dichas actividades es el tratamiento o transformación de desechos y, por tanto, se clasifican en la Sección E (Suministro de agua; actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación). Por el contrario, la fabricación de productos finales nuevos (a diferencia de las materias primas secundarias) se clasifica como actividad manufacturera, aún cuando se sirva de desechos como input. Por ejemplo, la producción de plata a partir de desechos de película se considera un proceso manufacturero.

Observación: Los límites entre la industria manufacturera y los demás sectores del sistema de clasificación pueden resultar algo confusos. Como regla general, las actividades en la sección de la industria manufacturera consisten en la transformación de materiales en nuevos productos. Su resultado es un producto nuevo. Pero la definición de lo que constituye un producto nuevo puede resultar un poco subjetiva. A modo de aclaración, en la NACE se consideran actividades de la industria manufacturera las siguientes:

- el procesado de pescado fresco (pelado de ostras, fileteado de pescado), no realizada a bordo de embarcaciones pesqueras (véase 10.20);
- pasteurización y embotellado de leche (véase 10.51);
- transformación del cuero (véase 15.11);
- conservación de la madera (véase 16.10);
- impresión y actividades relacionadas (véase 18.1);
- recauchutado de neumáticos (véase 22.11);

- producción de hormigón fresco (véase 23.63);
- galvanoplastia, chapado, tratamiento térmico de metales y pulido (véase 25.61);
- reconstrucción de maquinaria (por ejemplo, motores de automoción) (véase 29.10)."

No configura, por tanto, la actividad de depuración y tratamiento de aguas residuales como actividad de la que se extraiga o resulte un producto nuevo, característica propia de los procedimientos industriales.

Por otra parte, la Dirección General de Tributos en contestación a consulta vinculante V1574-15, de 22 de mayo de 2015, ha aclarado esta cuestión señalando lo siguiente:

"En consecuencia, y puesto que, como ya ha quedado claro anteriormente, debe entenderse por "actividad industrial" las clasificadas en las divisiones 1, 2, 3 y 4 del IAE, el hecho de que una empresa esté incluida en la Sección E de la CNAE no es determinante a la hora de poder obtener el beneficio fiscal establecido en el artículo 98 de la LIE; únicamente tendrán la consideración de "actividades industriales" las actividades incluidas en la Sección E de la CNAE que estén clasificadas a su vez en la división 1 del IAE. En ningún caso tendrán dicha consideración las actividades clasificadas en la división 9 del IAE, aunque estén incluidas en la Sección E de la CNAE.

Por consiguiente, la actividad realizada por la empresa consultante de "depuración de aguas residuales", al estar incluida en el epígrafe 921.4 de la sección primera del IAE, no tiene la consideración de actividad industrial a los efectos de la aplicación del beneficio fiscal establecido en la letra f) del artículo 98 de la LIE, por lo que el citado beneficio fiscal no podrá aplicarse a la cantidad de energía eléctrica consumida en dicha actividad."

## Quinto.

Esta solución resulta asimismo coherente con lo ya señalado por este Tribunal en su resolución 00/05849/2010, de 18 de octubre de 2011, dictada en unificación de criterio, en la que, al analizar si la actividad de construcción de viviendas tiene carácter industrial a los efectos de la bonificación en el Impuesto sobre Sociedades prevista en el artículo 26 de la Ley 19/1994 de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias se señala lo siguiente:

"CUARTO: La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone en su artículo 12, apartados 1 y 2, en relación con la interpretación de las normas tributarias, que las mismas se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3.º del Código Civil, añadiendo que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Y el aludido artículo 3.1 del Código Civil establece que "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

Así las cosas, para la correcta interpretación del artículo 26 de la Ley 19/1994, tanto el TEAR como el Director recurrente parten de una premisa común: estiman necesario acudir, a falta de otra disposición expresa, al Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE).

Pues bien, las Tarifas del IAE, en su Anexo I, dedican la Sección Primera a las actividades empresariales, con la rúbrica siguiente: "Actividades Empresariales: ganaderas, mineras, industriales, comerciales y de servicios"

La sección Segunda se ocupa de las "Actividades profesionales" y la Tercera contempla las "Actividades artísticas".

Dentro de la Sección Primera, se contienen a su vez las siguientes divisiones de dichas actividades empresariales:

División 0. *Ganadería independiente.*

División 1. *Energía y agua.*

División 2. *Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados. industria química*

División 3. *Industrias transformadoras de los metales. mecánica de precisión.*

División 4. *Otras industrias manufactureras*

División 5. *Construcción.*

División 6. *Comercio, restaurantes y hospedaje, reparaciones.*

División 7. *Transporte y comunicaciones.*

División 8. *Instituciones financieras, seguros, servicios prestados s las empresas y alquileres.*

División 9. *Otros servicios.*

A los efectos que aquí nos interesan, detengámonos en el contenido de las Divisiones 1 a 5.  
(...)

Y, por último, en la División 5 se incluye una única agrupación, la de Construcción, la cual engloba ocho grupos, a saber, de edificación y obra civil; consolidación y preparación de terrenos, demoliciones, perforaciones para alumbramiento de aguas, cimentaciones y pavimentaciones; preparación y montaje de estructuras y cubiertas, postes y torres metálicas, carriles, compuertas, grúas, etc.; instalaciones y montajes; acabado de obras; servicios auxiliares de la construcción y dragados; construcción, reparación y conservación de toda clase de obras; y el de agrupaciones y uniones temporales de empresas.

De lo hasta aquí expuesto puede concluirse que las Tarifas del IAE distinguen, de un lado, entre actividades mineras e industriales (Divisiones 1 a 4) y, de otro, actividad de la construcción (División 5).

La conclusión anterior se ve corroborada por lo previsto en el apartado 2 de la Regla 4ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del IAE, contenida en el Anexo II, la cual diferencia claramente, al regular el pago de las cuotas, entre el pago de las cuotas correspondientes a actividades mineras e industriales y el pago de las cuotas derivadas del ejercicio de la actividad de construcción, estableciendo:

"A) El pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades mineras e industriales, clasificadas en las Divisiones 1 a 4 de la Sección 1.ª de las Tarifas, faculta para la venta al por mayor y al por menor, así como para la exportación de las materias, productos, subproductos y residuos, obtenidos como consecuencia de tales actividades.

Asimismo, el pago de las cuotas a que se refiere el párrafo primero de esta letra, faculta para la adquisición, tanto en territorio nacional como en el extranjero, de las materias primas necesarias para el desarrollo de las actividades correspondientes, siempre que las referidas materias primas se integren en el proceso productivo propio.

Tratándose de actividades industriales, el pago de las cuotas correspondientes faculta para la extracción de las materias primas, siempre que estas materias primas se integren en el proceso productivo propio y tanto la actividad de extracción como la industrial se realicen dentro del mismo término municipal.

Para el ejercicio de las actividades a que se refiere la presente letra, así como para el desarrollo de las facultades que en la misma se regulan, los sujetos pasivos podrán disponer de almacenes o depósitos cerrados al público. En todo caso, la superficie de los referidos almacenes o depósitos se computará a efectos de lo dispuesto en la letra F) del apartado 1 de la Regla 14.ª.

B) El pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades de construcción, clasificadas en la División 5 de la Sección 1.ª de las Tarifas, faculta para la adquisición, tanto en territorio nacional como en el extranjero, de las materias primas y de los artículos necesarios para el desarrollo de la actividad correspondiente.

Para el ejercicio de las actividades a que se refiere la presente letra, así como para el desarrollo de las facultades que en la misma se regulan, los sujetos pasivos podrán disponer de almacenes o depósitos cerrados al público. En todo caso, la superficie de los referidos almacenes o depósitos se computará a efectos de lo dispuesto en la letra F) del apartado 1 de la Regla 14.ª".

Así pues, entiende este Tribunal Central, compartiendo las conclusiones del Director recurrente, que, en efecto, si bien la actividad de construcción se halla incluida, como no podría ser de otra manera, dentro de la categoría más amplia de actividades empresariales, no puede sin embargo calificarse, dentro de las mismas, como de actividad industrial, quedando reservada esta categoría a una serie de actividades que comparten como nota característica la de estar destinadas no sólo a la producción de bienes corporales, sino que además suponen la realización de una actividad transformadora por la que, a través de un proceso de fabricación, partiendo de materias primas, evidentemente distintas de los bienes inmuebles (tales como solares, terrenos, edificaciones o promociones en curso), se elabore un producto de características diferentes al de aquéllas materias, no sólo en cuanto a su forma sino también respecto de sus aplicaciones técnicas".

En definitiva, y por lo expuesto, se considera que la actividad de depuración de aguas residuales no constituye actividad industrial a los efectos de lo dispuesto en el artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales, por lo que procede desestimar las pretensiones de la interesada y confirmar la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.