

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057295

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de enero de 2015

Vocalía 8.^a

R.G. 3321/2011

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre la Electricidad. Uso de las redes de transporte de la electricidad -peajes-. Repercusión. El art. 64.bis.A).6 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE) dice que la repercusión de la porción de cuota correspondiente a los peajes por utilización de una red de transporte que tenga la condición de depósito fiscal será efectuada, cuando este concepto se facture separadamente, por el titular de dicha red en su condición de sujeto pasivo del Impuesto. Pues bien, el acceso a las redes de transporte por parte de los productores de electricidad y el consiguiente vertido de la energía eléctrica se realiza en régimen suspensivo, por lo que se trata de una operación no sujeta. Pero cuando se trata de un consumidor final, el Impuesto sí se devenga y, la utilización de la red de transporte es parte indisoluble de la operación de suministro de energía eléctrica. En consecuencia, el peaje debe considerarse una de las dos partes que, junto con el precio pagado por la cantidad de energía eléctrica adquirida, conforma el conjunto de la contraprestación que el consumidor cualificado satisface por el conjunto del suministro y que, conforme a lo dispuesto en el art. 64.ter de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), configura la base imponible del Impuesto. **(Criterio 1 de 3) Base imponible. Servicio de interrumpibilidad.** El servicio de interrumpibilidad es prestado por el consumidor de electricidad al operador del sistema y consiste en estar disponible para que en determinados momentos de mayor demanda en el mercado de electricidad, el consumidor permita una reducción de su potencia contratada. El consumidor adquiere un bien -electricidad- y presta un servicio -interrumpibilidad-. Se trata de dos operaciones distintas y, en particular, el Impuesto se gira sobre la electricidad adquirida sin que el servicio de interrumpibilidad afecte en nada a esta operación. Ahora bien, la contraprestación del servicio de interrumpibilidad no tiene la consideración de descuento en la base imponible del Impuesto porque de acuerdo con el art. 78.Tres.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), las minoraciones del precio que constituyan remuneraciones de otras operaciones no podrán admitirse como descuentos, y ese es justo el caso. **(Criterio 2 de 3) Vulneración del Derecho Comunitario.** El marco comunitario armonizado relativo a la fiscalidad de los productos energéticos debe establecerse únicamente cuando aquéllos se dedican a un uso como combustible para calefacción o como carburante de automoción. Cuando se destinan a otros usos los Estados miembros tienen plena capacidad para decidir cuál es el tratamiento fiscal que se les ha de dar. Por tanto, la legislación española en esta materia no vulnera ninguna norma ni principio del Derecho comunitario al establecer un Impuesto sobre la electricidad en el que no se contemplan beneficios fiscales para la electricidad cuando ésta se emplea en procesos mineralógicos. **(Criterio 3 de 3)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 5, 14, 64, 64.bis, 64.ter y 64.sexto.

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), arts. 129 y 134.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), arts. 1, 2 y 28.

Ley 66/1997 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE).

Ley 58/2003 (LGT), art. 21.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4 y 78.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesta por **D..., S.A.** (NIF ...) y en su nombre y representación, D. ...(NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., Cantabria (...), contra la resolución desestimatoria de solicitud de devolución de ingresos indebidos dictada por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santander de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT),

de fecha 25 de mayo de 2011, relativa a las cuotas soportadas por el Impuesto sobre la Electricidad e Impuesto sobre el Valor Añadido por un importe de 266.862,88 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 21 de marzo de 2011 la entidad **D..., S.A.** presentó una solicitud de devolución de ingresos indebidos por haber soportado improcedentemente la repercusión del Impuesto Especial sobre la Electricidad durante los años 2007 a 2010. Así, insta la entidad la rectificación de las autoliquidaciones del referido impuesto presentadas por las entidades **I...ELÉCTRICA, S.A.U., V... ENERGIA, S.L., I..., S.A., C... ENERGÍA, S.L. y H... ENERGÍA, S.A.**, en relación con las adquisiciones de electricidad efectuadas por la reclamante para la realización de procesos mineralógicos que forman parte de su actividad, consistente en la fabricación de cal, previa obtención de árido.

Considera la entidad que no se debería haber repercutido el impuesto especial por la electricidad adquirida para la realización de estos procesos conforme a los siguientes motivos:

1.- Incorrecta determinación de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad por no haber restado de ésta los denominados "peajes", por lo que solicita la devolución del Impuesto Especial sobre la Electricidad e Impuesto sobre el Valor Añadido abonados en exceso.

2.- Incorrecta determinación de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad por no haber restado de ésta los descuentos por la interrupción del suministro, por lo que solicita la devolución del Impuesto Especial sobre la Electricidad e Impuesto sobre el Valor Añadido abonados en exceso.

3.- Manifiesta incompatibilidad entre el Derecho Comunitario y la legislación española en esta materia, por lo que solicita la devolución del importe de 266.862,88 € en concepto de Impuesto Especial sobre la Electricidad y el consiguiente ajuste en la cuota del IVA soportado.

Segundo.

Con fecha 25 de mayo de 2011 la Jefa de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cantabria (Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santander) dictó la resolución del procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos mediante rectificación de autoliquidación desestimando las pretensiones de la reclamante.

Tercero.

Disconforme con lo anterior, la entidad interesada interpuso con fecha 23 de junio de 2011 la presente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue registrada con R.G. 3321/2011.

Mediante escrito de fecha 31 de agosto de 2012 del Abogado del Estado-Secretario del Tribunal se le concedió a la entidad un mes para que examinara el expediente y presentara sus alegaciones adjuntando las pruebas que estimara oportunas.

En el escrito presentado la entidad reclamante alega lo siguiente:

1.- Repercusión indebida de los peajes (potencia). El hecho imponible en este impuesto ha de ser el consumo de la electricidad. Considera la entidad que la repercusión por los peajes se produce por la mera utilización de la red de transporte, mientras que el derecho a repercutir debe nacer de la realización del hecho imponible.

2.- Servicio de interrumpibilidad. Los descuentos en el precio de la energía que se venían aplicando como consecuencia de la admisión del servicio de interrumpibilidad por parte de los consumidores no se han visto reflejados en una menor base imponible del impuesto especial y del IVA desde la entrada en vigor del nuevo marco regulatorio el 1 de julio de 2008, por el que se eliminaron las tarifas industriales del sector. En este sentido, no ha cambiado la naturaleza jurídica del descuento ni su contenido, únicamente la mera formalización del mismo.

3.- Vulneración del Derecho comunitario. La Directiva 2003/96/CE sobre productos energéticos ha de interpretarse en el sentido de que el Impuesto Especial sobre la Electricidad no es aplicable a la electricidad consumida en los procesos de producción metalúrgica. Esta previsión no se recoge en la normativa nacional.

4. Solicitud de planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

5. *Incompatibilidad del IVA con el Impuesto Especial sobre la Electricidad.* En la medida en que la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad se determina conforme a la normativa de IVA, aquel impuesto se convierte en un recargo de este último.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico – Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea es la de determinar si el acuerdo de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santander de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, citado en el encabezamiento, se encuentra ajustado a Derecho. En particular, se ha de determinar si la repercusión de los peajes y del servicio de interrumpibilidad es procedente, así como la posible incompatibilidad entre el Impuesto Especial sobre la Electricidad y el Impuesto sobre el Valor Añadido, la adecuación del acuerdo al Derecho comunitario y el posible planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Tercero.

La regulación del Impuesto Especial sobre la Electricidad, respecto del cual solicita la entidad recurrente la devolución de las cuotas que le han sido repercutidas, se encuentra contenida en el ordenamiento jurídico interno en las siguientes normas:

- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en adelante LIE, en el título I (Impuestos Especiales de Fabricación), capítulo IX (artículos 64 a 64 sexto).
- Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales, en adelante RIE (título I, capítulo IX, artículos 129 a 134).

El Impuesto Especial sobre la Electricidad fue incorporado a los impuestos especiales de fabricación por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que introduce en el texto de la LIE un nuevo capítulo IX, en su título I, dedicado a este impuesto. A su vez, el Real Decreto 112/1998, de 30 de enero, al modificar el RIE, introduce un nuevo capítulo IX destinado a incorporar las normas reglamentarias de desarrollo del Impuesto Especial sobre la electricidad.

De acuerdo con lo establecido en la exposición de motivos de la Ley 66/1997, la creación del Impuesto sobre la Electricidad tenía como objetivo básico la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo sobre la facturación de energía eléctrica en concepto de ayudas a la minería del carbón, que hasta el 31 de diciembre de 1997 había estado en vigor y que representaba el 4,864 por 100 de aquélla. Se trata, por tanto, de un impuesto que, sin ser un tributo afectado, nace vinculado a la asunción por el Estado de un nuevo gasto en relación con el apoyo a dicho sector y a la subsiguiente necesidad de modificar el sistema de financiación de la minería del carbón que, por imperativo comunitario, pasa a realizarse a través de los recursos presupuestarios.

La Ley 22/2005, de 18 de noviembre, incorpora al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad. Esta Ley supone la transposición al ordenamiento interno de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, de forma que se modifican algunos aspectos de la LIE, referidos a los Impuestos sobre Hidrocarburos y sobre la Electricidad. En el caso este último, la única novedad que se introduce es la fijación de un tipo mínimo que se corresponde con el nivel impositivo mínimo de la Directiva.

Con posterioridad, la Ley 2/2010, de 2 de marzo, traspuso al ordenamiento interno la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE. En particular, el artículo 3 de la referida Ley introdujo importantes modificaciones en la LIE en materia de Impuesto sobre la electricidad dando nueva redacción a las definiciones

del artículo 64 bis y al artículo 64 sexto relativo a las disposiciones especiales en relación con los intercambios intracomunitarios de energía eléctrica.

Cuarto.

La entidad reclamante alega la repercusión indebida del impuesto en relación con las cantidades abonadas por el uso de las redes de transporte, es decir, de los peajes.

De acuerdo con el artículo 64 de la LIE, el ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre la Electricidad está constituido por la energía eléctrica, clasificada en el código NC 2716. Asimismo, el hecho imponible se produce, como en los demás Impuestos Especiales de Fabricación, con la fabricación e importación (artículo 5 de la LIE) y en este impuesto, además, con las adquisiciones intracomunitarias de electricidad (artículo 64 sexto).

Resulta conveniente señalar que si bien el Impuesto sobre la Electricidad se incluyó dentro de los Impuestos Especiales de Fabricación, su configuración presenta importantes diferencias respecto a éstos. Así, el artículo 64 bis contiene las siguientes definiciones:

"A) A los efectos del Impuesto sobre la Electricidad se entenderá por:

1. "Depósito fiscal". A los efectos del apartado 10 del artículo 4 de esta Ley se considerarán "depósito fiscal":

a) La red de transporte de energía eléctrica constituida por líneas, parques, transformadores y otros elementos eléctricos con tensiones iguales o superiores a 220 kilovoltios (kV) y aquellas otras instalaciones que, cualquiera que sea su tensión, cumplan funciones de transporte o de interconexión internacional.

b) Las instalaciones de distribución de energía eléctrica, entendiéndose por tales todas aquellas redes e instalaciones para el tránsito de energía eléctrica no incluidas en la letra a) anterior cuando no estén afectas al uso exclusivo de sus titulares.

2. "Fábrica". A los efectos del apartado 17 del artículo 4 de esta Ley se considerarán "fábricas":

a) Las instalaciones de producción de energía eléctrica que, de acuerdo con la normativa reguladora del sector eléctrico, estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial.

b) Cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo "producción de energía eléctrica".

3. "Producción de energía eléctrica". La fabricación tal como se define en el apartado 18 del artículo 4 de esta Ley. No obstante, no se considerará producción de energía eléctrica la obtención de energía eléctrica fuera de las instalaciones a que se refiere la letra a) del apartado 2 de este artículo, por medio de generadores o conjuntos de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW)".

Asimismo, respecto de los sujetos pasivos y el devengo el artículo 64 bis A) 4 y 5 dispone lo siguiente:

"4. Sujetos pasivos. Además de quienes tengan esta consideración conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley, tendrán la consideración de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, quienes, en el supuesto previsto en la letra a) del apartado 5 de este artículo, realicen los suministros de energía eléctrica a título oneroso.

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.

b) Para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 del artículo 7 de esta Ley, en relación con suministros de energía eléctrica distintos de aquellos a los que se refiere la letra a) anterior del presente apartado, los sujetos pasivos podrán considerar que el conjunto de la energía eléctrica suministrada durante períodos de hasta sesenta días consecutivos, ha salido de fábrica o depósito fiscal el primer día del primer mes natural siguiente a la conclusión del referido período".

Por su parte, el artículo 7 de la LIE, respecto del devengo de los Impuestos Especiales de fabricación, señala que el impuesto se devengará:

“1. En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

c) A uno de los destinatarios a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 (LCEur 2009, 27), relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE. (...)”.

La entidad recurrente considera que en el caso objeto de recurso no se produce el hecho imponible de este impuesto en relación con los peajes satisfechos y que, por tanto, por esa parte no se le debía repercutir el Impuesto sobre la Electricidad. En concreto, señala en relación con el artículo 64 bis A) 6 que “a juicio de esta parte, este precepto no puede tener contenido y validez en nuestro ordenamiento jurídico, ya que el derecho a repercutir nace de la verdadera realización del hecho imponible”.

El artículo 64 bis A) 6 de la LIE, al que se refiere el reclamante, establece en materia de repercusión de este impuesto lo siguiente:

“6. Repercusión. Lo dispuesto en el artículo 14 de esta ley será de aplicación en relación con el Impuesto sobre la Electricidad teniendo en cuenta las siguientes reglas específicas:

a. Cuando la contraprestación por un suministro de energía eléctrica deba satisfacerse a más de un sujeto pasivo, cada uno de éstos repercutirá la porción de cuota imputable a la parte de la contraprestación que le corresponda percibir. En particular, la repercusión de la porción de cuota correspondiente a los peajes por utilización de una red de transporte que tenga la condición de depósito fiscal será efectuada, cuando este concepto se facture separadamente, por el titular de dicha red en su condición de sujeto pasivo del impuesto.

b. Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) anterior, en los casos de entregas de energía eléctrica efectuadas con la intermediación del Operador del Mercado al que se refiere el artículo 33 de la Ley 33 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, la repercusión sobre los adquirentes de las cuotas devengadas que correspondan será efectuada por el sujeto pasivo por medio del citado Operador del Mercado”.

Por su parte, el artículo 14 de la LIE en su apartado 1 dispone:

“1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas”.

Conforme a los preceptos citados, en el presente caso es evidente que se ha producido el hecho imponible “fabricación” de la electricidad y que se han producido sucesivos suministros de esa electricidad a la entidad recurrente durante el año 2007, devengándose el impuesto en cada uno de ellos, por lo que la correspondiente empresa suministradora, como sujeto pasivo, efectuó de forma correcta, en cada suministro, la repercusión del Impuesto Especial sobre la electricidad sobre la recurrente (adquirente de la electricidad), como exige la norma. Respecto de la repercusión de los peajes, el propio artículo 64 bis A) 6 de la LIE hace mención expresa a éstos señalando que “En particular, la repercusión de la porción de cuota correspondiente a los peajes por utilización de una red de transporte que tenga la condición de depósito fiscal será efectuada, cuando este concepto se facture separadamente, por el titular de dicha red en su condición de sujeto pasivo del impuesto”.

A este respecto, es conveniente destacar la contestación a consulta vinculante V0914/2011 de 4 de abril de 2011 de la Dirección General de Tributos en la que la entidad consultante es una asociación de empresas del sector eléctrico que se plantea si los peajes que reciben los distribuidores y transportistas de los productores de energía eléctrica están sujetos al Impuesto sobre la Electricidad y, en su caso, si están exentos. Así, la contestación señala lo siguiente:

«(...) el vertido de energía eléctrica de los productores de electricidad a las redes de transporte y distribución se realiza en régimen suspensivo del Impuesto sobre la Electricidad. La red de transporte de energía eléctrica y las instalaciones de distribución de energía eléctrica, tal como se definen ambas en el artículo 64 bis de la Ley de Impuestos Especiales, se consideran depósitos fiscales a efectos del Impuesto sobre la Electricidad.

Es por ello que el vertido de energía eléctrica de los productores de electricidad a las redes de transporte o distribución constituye una circulación en régimen suspensivo a efectos de los impuestos especiales de fabricación no produciéndose, en ese momento, la realización del hecho imponible. Por tanto, el vertido de energía eléctrica de los productores a las redes de transporte o distribución está no sujeto al Impuesto sobre la Electricidad al no producirse el devengo del impuesto. Efectivamente, en estos casos, el devengo se produce, 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, en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

En conclusión, los importes satisfechos por los productores de electricidad a los transportistas y distribuidores, en concepto de peajes de acceso a las redes de transporte y distribución, a diferencia de los peajes pagados por los consumidores, no constituyen parte de la contraprestación de un suministro de energía eléctrica a título oneroso y, por tanto, no están sujetos al Impuesto sobre la Electricidad».

El mismo criterio se recoge en la contestación a la consulta nº 1725-00, de 6 de octubre de 2000, de la que cabe destacar lo siguiente:

"(...) desde la perspectiva del consumidor cualificado, suministro de energía eléctrica supone la recepción por el mismo y para su consumo de la energía eléctrica adquirida. Y para que la recepción de la energía eléctrica por el consumidor cualificado se produzca en el caso planteado, es necesaria, como parte indisoluble de la operación de suministro, la utilización, también a título oneroso, de una red de transporte o distribución por la que se satisface un precio o "peaje". Por tanto el peaje debe considerarse una de las dos partes que, junto con el precio pagado por la cantidad de energía eléctrica adquirida, conforma el conjunto de la contraprestación que el consumidor cualificado satisface por el conjunto del suministro y que, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 ter de la Ley, configura la base imponible del impuesto".

Por tanto, en el caso planteado en la consulta, el acceso a las redes de transporte por parte de los productores de electricidad y el consiguiente vertido de la energía eléctrica se realiza en régimen suspensivo del Impuesto sobre la Electricidad, puesto que la red de transporte de energía eléctrica y las instalaciones de distribución de energía eléctrica, tal como se definen ambas en el artículo 64 bis de la Ley de Impuestos Especiales, se consideran depósitos fiscales a efectos de dicho impuesto, por lo que se trata de una operación no sujeta al impuesto, el cual aún no se ha devengado.

Por el contrario, tal como señala la consulta "el devengo se produce, 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, en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación." Este es el caso que es objeto del presente recurso. En consecuencia, a diferencia del caso planteado en la consulta, en el que el pago de los peajes por parte de los productores de electricidad para poder acceder a las redes de transporte y distribución de energía eléctrica se efectúa antes de que el impuesto se haya devengado; cuando tal pago se realiza por parte de los adquirentes de dicha electricidad, como en el presente supuesto, el hecho imponible del impuesto ya se ha producido y éste se ha devengado, por lo que se trata de una operación sujeta al impuesto. El consiguiente pago de los peajes para poder acceder a las redes de distribución y, en definitiva, adquirir esa electricidad se realiza en el marco de una operación ya sujeta al impuesto.

Esa es la misma conclusión a la que llega la contestación a la consulta citada: "En conclusión, los importes satisfechos por los productores de electricidad a los transportistas y distribuidores, en concepto de peajes de acceso a las redes de transporte y distribución, a diferencia de los peajes pagados por los consumidores, no constituyen parte de la contraprestación de un suministro de energía eléctrica a título oneroso y, por tanto, no están sujetos al Impuesto sobre la Electricidad". En consecuencia, los peajes pagados por los consumidores sí constituyen parte de la contraprestación de un suministro de energía eléctrica a título oneroso y están sujetos al Impuesto sobre la Electricidad.

Por tanto, de acuerdo con lo expuesto, la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad ha de determinarse por referencia al momento en el que se produce el devengo. Así lo establece el artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), cuando señala que "La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa".

El artículo 64 ter de la LIE regula la base imponible del Impuesto sobre la electricidad como sigue:

"La base imponible del impuesto estará constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión del devengo del impuesto, se habría determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el

Valor Añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , Reguladora de este último Impuesto”.

Conforme a este precepto, la base imponible está constituida por el importe “total” que se habría determinado como base del IVA para un suministro de electricidad efectuado a título oneroso entre personas vinculadas. La base imponible del IVA se regula en el artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y está constituida “por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”. En particular se incluyen en el concepto de contraprestación gastos tales como los relativos a portes y transporte, según se menciona en el apartado dos.1º de dicho artículo.

Así, todo importe pagado para que pueda efectuarse ese suministro de electricidad debe formar parte de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad, en particular el relativo al transporte, que es justamente el peaje. Por tanto, si para poder recibir el suministro de electricidad el consumidor ha de pagar un “peaje” de acceso a las redes de transporte y distribución de energía eléctrica a través de las cuales se recibe tal suministro, tal peaje es un importe necesario que se paga para posibilitar tal suministro de electricidad que de otro modo no se podría materializar.

El propio artículo 64 bis A) 6 de la LIE cuando regula la repercusión del impuesto, hace mención expresa a los peajes señalando que

“En particular, la repercusión de la porción de cuota correspondiente a los peajes por utilización de una red de transporte que tenga la condición de depósito fiscal será efectuada, cuando este concepto se facture separadamente, por el titular de dicha red en su condición de sujeto pasivo del impuesto”.

Por último, es relevante, asimismo, hacer referencia a la reciente sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 24 de febrero de 2014, recurso 44/2013 que igualmente desestima una pretensión del recurrente idéntica a la que aquí se trata:

“OCTAVO.- Nos hallamos ante un producto cuya fabricación, transporte distribución y consumo requiere de una regulación especial, tanto en materia de seguridad, como de producción, transporte y consumo.

La base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, está constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que con ocasión del devengo del impuesto, se habría determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los arts. 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora de este último impuesto. (Artículo 64.ter).

Por su parte, el artículo 78 de la Ley 37/1992 establece que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

En el número dos.1º de dicho artículo se dice que en particular se incluyen en el concepto de contraprestación los gastos de ... portes y transportes... a favor de quien realice la entrega o preste el servicio derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

El devengo del impuesto especial que nos ocupa, se entiende que se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación, 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. (Artículo 64 bis A).5 Ley 38/1992).

Esto es, el devengo del producto no se produce cuando la electricidad sale de fábrica, si no cuando es suministrada y es exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación, y el suministro debe hacerse a través de las líneas de transporte y distribución que tienen la condición de depósito fiscal y circula en régimen suspensivo.

El suministro, constituye una actividad compleja según establece la Ley 54/1997, artículo 1. La presente ley regula las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica, consistentes en su generación, transporte, distribución, servicios de recarga energética, comercialización e intercambios intracomunitarios e internacionales, así como la gestión económica y técnica del sistema eléctrico.

En la misma Ley y en su artículo 16 se establece la remuneración de estas actividades, entre las que incluye los peajes de acceso a las redes que se desarrollan reglamentariamente por el R.D, 1164/2001 .

En conclusión, el devengo del impuesto especial sobre la electricidad, se produce cuando es exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación, el suministro implica una serie de actividades complejas que comprenden la producción de energía eléctrica, su transporte y distribución, estando fiscalmente en régimen suspensivo, hasta que llega al consumidor y sale del depósito fiscal,

que está formada por la red de transporte constituida por líneas, parques, transformadores y otros elementos eléctricos, así como las instalaciones de distribución de energía eléctrica cuando concurren las condiciones fijadas en las letras a) y b) del artículo 64 bis A) 1º de la Ley 38/92; y todos los gastos generados por la intervención de todos estos elementos y sistemas, constituye el importe total que con ocasión del devengo del impuesto, habría determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, que está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, que en particular incluyen en el concepto de contraprestación los gastos de ... portes y transportes... a favor de quien realice la entrega o preste el servicio derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

Por tanto, no se ha producido ninguna extralimitación en la fijación de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad girado a la parte recurrente, procediendo la desestimación del recurso en todas sus partes (...).

En consecuencia, conforme a todo lo señalado, este Tribunal considera que la alegación de la recurrente no puede prosperar puesto que se ha producido el hecho imponible de este impuesto y los sujetos pasivos de éste efectuaron su repercusión sobre el adquirente de forma correcta.

Quinto.

En segundo lugar, la entidad alega que los descuentos en el precio de la energía que se venían aplicando como consecuencia de la prestación del servicio de interrumpibilidad por parte de los consumidores no se han visto reflejados en una menor base imponible del Impuesto sobre la Electricidad y del IVA desde la entrada en vigor del nuevo marco regulatorio el 1 de julio de 2008, por el que se eliminaron las tarifas industriales del sector. En este sentido, a su juicio, no ha cambiado la naturaleza jurídica del descuento ni su contenido, sino únicamente la mera formalización del mismo.

La regulación de la prestación del servicio de interrumpibilidad se recoge actualmente en la disposición transitoria 6ª, apartado 1.1, del Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre, por el que se establece la tarifa eléctrica a partir de 1 de enero de 2007 (BOE de 30.12.2006) y en la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio, por la que se regula el servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad para los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción (BOE 03.08.2007). Su entrada en vigor a partir del 1 de julio de 2008 resulta de lo establecido en la disposición transitoria 1ª del mismo Real Decreto, que dispone que los complementos por interrumpibilidad correspondientes a tarifas generales de alta tensión como la tarifa horaria de potencia desaparecen el 1 de julio de 2008.

Así, la disposición transitoria 6ª del Real Decreto 1634/2006 señala lo siguiente:

“1. Se establecen los siguientes servicios de gestión de demanda para los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción:

1.1. Servicios de interrumpibilidad.

Podrán prestar este servicio de interrumpibilidad aquellos consumidores en alta tensión que contraten su energía en el mercado de producción, bien directamente, bien a través de comercializador, y sean habilitados por la Dirección General de Política Energética y Minas para tal fin. Los consumidores que presten este servicio de interrumpibilidad, en respuesta a una orden del Operador del Sistema, reducirán su potencia demandada hasta el valor de potencia residual requerido en dicha orden. (...)

2. Antes de que transcurran tres meses desde la entrada en vigor de este Real Decreto, el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio desarrollará las condiciones de estos servicios y los requisitos para la participación en los mismos de los consumidores en el mercado, así como su régimen retributivo.

(...)

4. Red Eléctrica de España, S.A. como operador del sistema, gestionará estos servicios, a cuyos efectos suscribirá los contratos con cada uno de los clientes que acuden al mercado de producción y ofrezcan dichos servicios. A estos efectos, el Operador del Sistema remitirá a la Secretaría General de Energía del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio en el plazo máximo de 15 días desde la publicación de las condiciones de estos servicios y los requisitos para la participación en los mismos de los consumidores en el mercado, así como su régimen retributivo a que hace referencia el apartado 2, una propuesta de modelo de contratos de los servicios de gestión de demanda en el mercado que se regulan en los apartados anteriores”.

La Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio, por la que se regula el servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad para los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción, desarrolla lo

establecido en la disposición transitoria 6ª del RD 1634/2006 anteriormente transcrita. Resulta relevante destacar el contenido del preámbulo de esta norma:

“La Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, regula el régimen jurídico de las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica, consistentes en la generación, el transporte, la distribución, la comercialización y los intercambios intracomunitarios e internacionales, así como la gestión económica y técnica del sistema eléctrico, de acuerdo con las previsiones contenidas en la Directiva 96/92/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre, sobre normas comunes para el mercado interior de electricidad.

La Directiva 2003/54/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003, estableció nuevas normas comunes para completar el Mercado Interior de la electricidad y derogó la Directiva 96/92/CE, introduciendo modificaciones significativas.

Entre ellas, uno de los aspectos más destacados es que el suministro pasa a ser ejercido en su totalidad por los comercializadores en libre competencia, y son los consumidores de electricidad quienes eligen libremente a su suministrador. Se sustituye el suministro a tarifa, por razones de servicio público y protección al cliente, por el establecimiento de un sistema de tarifas de último recurso para determinados consumidores, para quienes se concibe el suministro eléctrico como servicio universal. Esta actividad se realizará por las empresas comercializadoras a las que se imponga tal obligación.

Hasta ahora, determinados consumidores venían ofreciendo servicios de gestión de la demanda al sistema eléctrico, como el de interrumpibilidad, reactiva o modulación de carga, que eran retribuidos a través de la tarifa eléctrica.

La necesidad de garantizar el suministro de electricidad a los consumidores, obliga a disponer de herramientas que flexibilicen la operación del sistema y que permitan dar respuestas rápidas y eficientes ante eventuales situaciones de emergencia, de forma que se minimice el impacto en la seguridad del sistema. La posibilidad de reducir la potencia demandada de aquellos consumidores que estén dispuestos a ello, se presenta como una valiosa herramienta para resolver aquellos incidentes que puedan derivar en una falta de suministro.

La posibilidad de reducir la potencia demandada de energía eléctrica a cambio de una compensación económica no es nueva ya que está contemplada en nuestra regulación, si bien era una opción que sólo se ofrecía a los consumidores que se encontraban acogidos a las tarifas generales de alta tensión, a la tarifa horaria de potencia y a los grandes consumidores sujetos a la tarifa G.4., que cumplieran determinadas condiciones. La necesidad de adaptar nuestra regulación a la de la Unión Europea y de no dar un tratamiento discriminatorio a los consumidores en función del procedimiento de adquisición de la energía, hacen necesario posibilitar la participación en el mecanismo de reducción de potencia a los consumidores que adquieren su energía en el Mercado de Producción.

Dada la importancia de este servicio para la garantía de suministro y en línea con el nuevo modelo que establece la Directiva 2003/54/CE, se hace necesario regularlo en el mercado para los consumidores que adquieren su energía libremente.

Por ello, el Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre, por el que se establece la tarifa eléctrica a partir de 1 de enero de 2007, en su disposición transitoria sexta, fija las bases para regular este servicio que serán gestionados por el Operador del Sistema, habilitando al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio para desarrollar sus condiciones y los requisitos para la participación en el mismo de los consumidores en el mercado, así como su régimen retributivo”.

Conforme a lo expuesto, la referida Orden Ministerial “tiene por objeto regular las condiciones del servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad ofrecido por los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción, los requisitos para participar como proveedor del mismo, así como su régimen retributivo” (artículo 1) y es “de aplicación a los consumidores de energía eléctrica conectados en alta tensión que contraten su energía en el mercado de producción, bien directamente, bien a través de comercializador o mediante un contrato bilateral” (artículo 2).

El artículo 3 contiene la definición del servicio de interrumpibilidad:

“1. El servicio de interrumpibilidad de un consumidor que sea proveedor de este servicio consiste en reducir la potencia activa demandada hasta el valor de la potencia residual requerida, en respuesta a una orden de reducción de potencia dada por el Operador del Sistema en los términos establecidos en la presente orden y en el contrato que se formalice entre éste y aquél.

2. El servicio de interrumpibilidad será gestionado por el Operador del Sistema”.

Por lo que respecta a la retribución de la prestación de este servicio, el artículo 6 regula esta cuestión señalando que:

“Este servicio prestado por el consumidor se retribuirá de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$RSI = DI \times FE$$

Donde:

RSI: Retribución anual del servicio de interrumpibilidad expresada en euros, con el límite máximo para cada proveedor del servicio de 20 euros por MWh consumido.

FE: Importe correspondiente a la facturación anual equivalente de la energía, expresada en euros (...)

DI: Descuento anual en porcentaje. (...)”.

Por otra parte, para poder contratar este servicio, los consumidores han de reunir unos requisitos (artículo 9), obtener una autorización administrativa de la Dirección General de Política Energética y Minas (artículo 11) y formalizar el contrato con el Operador del Sistema (artículo 12), quien es, asimismo, responsable de las liquidaciones de este servicio que preste cada uno de sus proveedores (artículo 15).

Por tanto, la prestación de este servicio de interrumpibilidad, por los clientes que lo contraten, consiste en estar disponible para que se les pueda interrumpir el suministro de electricidad en respuesta a una orden de reducción de potencia dada por el Operador del Sistema, recibiendo a cambio, como contraprestación, una remuneración o compensación económica que liquida asimismo el Operador del Sistema.

De acuerdo con lo expuesto, en la actual normativa la contratación de la prestación del servicio de interrumpibilidad es una operación realizada entre los consumidores conectados en alta tensión que adquieren energía eléctrica en el mercado de producción y el Operador del Sistema que, conforme a la disposición transitoria 6ª del Real Decreto 1634/2006, se trata de Red Eléctrica de España, S.A., quien, como operador del sistema, gestionará estos servicios, a cuyos efectos suscribirá los contratos con cada uno de los clientes que acuden al mercado de producción y ofrezcan dichos servicios. En consecuencia, resulta evidente que tal contratación es una operación distinta e independiente de la operación de adquisición de energía eléctrica por parte de tales consumidores a la empresa distribuidora de electricidad que corresponda.

Con anterioridad a la entrada en vigor de las normas transcritas (el Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre, y la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio), esta cuestión se encontraba regulada en la Orden Ministerial de 12 de enero de 1995, por la que se establecen las tarifas eléctricas. El artículo séptimo de la citada Orden regulaba los denominados “Complementos tarifarios” que consistían

“en una serie de recargos o descuentos, que se calcularán tal y como se especifique en cada caso y deberán figurar por separado en el recibo de energía eléctrica”.

Uno de tales complementos tarifarios era el “Complemento por interrumpibilidad” (artículo 7.4). Así, *“todo abonado, acogido a una tarifa general en alta tensión, que tenga el equipo adecuado para ello, podrá acogerse al sistema de interrumpibilidad, de acuerdo con las siguientes condiciones (...)”.* En este artículo se regulaban las condiciones del contrato de interrumpibilidad (7.4.1.2), que *“deberá comenzar con el inicio de una temporada alta eléctrica, tendrá una vigencia de cinco años y se considerará prorrogado por iguales períodos si el abonado no solicita por escrito a la Dirección General de la Energía rescindirlo, con una anticipación mínima de un año”.* Respecto a la facturación (7.4.1.5), disponía lo siguiente:

“La facturación definitiva del suministro interrumpible se hará por períodos anuales que comprenderán desde el día de comienzo de la temporada alta hasta el día anterior al de comienzo de la temporada alta del año siguiente:

Mensualmente se facturará un descuento provisional a cuenta del anual, que se hallará aplicando a la facturación básica acumulada desde el comienzo del período anual un descuento porcentual calculado con arreglo a la fórmula establecida en el apartado 7.4.4, con la única diferencia de que, para el cálculo del parámetro H, la energía realmente suministrada desde el comienzo del período anual hasta el último día del mes considerado, se multiplicará por 12 y dividirá por el número de meses del período anual transcurridos. El descuento así calculado se aplicará sobre la facturación básica del mismo período transcurrido y del importe resultante se deducirá el calculado de la misma forma para el mes anterior. Esta diferencia será la facturación del complemento por interrumpibilidad del mes correspondiente”.

Igualmente, el artículo 7.4.4 regulaba el “Descuento o Recargo por interrumpibilidad” disponiendo:

“Todo abonado acogido a un sistema de interrumpibilidad tendrá derecho a un descuento o recargo sobre su facturación básica anual, calculado como suma de los dos términos siguientes:

$$I = DI - RI$$

Donde cada uno de ellos se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

a) CÁLCULO DI

(...)

DI = Descuento anual en porcentaje.

(...)

b) CÁLCULO RI

Este término sólo se aplica si por parte del abonado se superase, en momento de interrupción, la potencia máxima demandable (Pf-Pj), solicitada por la empresa distribuidora (...)

Sin perjuicio del recargo correspondiente, en su caso, el incumplimiento de tres o más interrupciones en un período anual significará la anulación del descuento I al abonado en dicho período”.

Por tanto, en la normativa anterior se concebía el complemento por interrumpibilidad como un descuento o recargo que debía figurar por separado en el recibo de energía eléctrica y que se calculaba de acuerdo a lo previsto en la referida Orden Ministerial.

En todo caso, conforme a lo señalado, la operación del servicio de interrumpibilidad se regulaba en la anterior normativa (al igual que en la actualmente vigente) como un contrato que, si bien estaba relacionado, es diferente e independiente al de suministro eléctrico, con sus propios presupuestos, derechos y obligaciones y estipulado con un sujeto distinto, el Operador del Sistema, y no con el productor, ni el comercializador o distribuidor de la energía.

A este respecto, la entidad alega que no se ha reconocido el descuento en la base imponible del Impuesto correspondiente a la admisión del servicio de interrumpibilidad del suministro por parte de los consumidores desde el 1 de julio de 2008, fecha en la que se eliminaron las tarifas industriales en el sector. Así, señala la entidad que estos descuentos no se han visto reflejados en un menor importe facturado, ni por el suministrador ni por el titular de la red de distribución, desde la entrada en vigor del nuevo marco regulatorio. Del mismo modo, señala que en estos casos el operador del sistema paga estos descuentos de forma ajena a la facturación de la energía eléctrica, sin regularizar el Impuesto Especial sobre la Electricidad asociado a este efecto. Sin embargo, a juicio de la reclamante, no cabe duda de que se trata de una prestación accesoria que presta el contribuyente que soporta la repercusión del impuesto especial por el suministro de la energía producida por las compañías eléctricas y que sigue el régimen jurídico de la prestación principal (la producción o el consumo de energía) que da lugar a un descuento que debe incluirse en la determinación de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

La base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad se encuentra regulada en el artículo 64 ter de la LIE:

“La base imponible del impuesto estará constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión del devengo del impuesto, se habría determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401) , Reguladora de este último Impuesto”.

Conforme a este precepto, la base imponible está constituida por el importe “total” que se habría determinado como base del IVA para un suministro de electricidad efectuado a título oneroso entre personas no vinculadas. Por tanto, para determinar qué conceptos se pueden descontar de la base imponible se ha de acudir al artículo 78 de la LIVA que regula esta cuestión en relación con el IVA. En concreto, el apartado tres de dicho artículo dispone lo siguiente:

“Tres. No se incluirán en la base imponible:

(...)

2º Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

(...)”.

En el caso objeto de la presente reclamación, las cantidades percibidas por la reclamante que ésta pretende que sean descontadas de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad constituyen una remuneración por la prestación, por parte de esta misma sociedad, de un determinado servicio como es el de interrumpibilidad. Como ha quedado puesto de manifiesto anteriormente, este servicio es plenamente independiente de la operación de adquisición de energía eléctrica efectuada por la reclamante cuyo suministro es el que origina el devengo del Impuesto y el que determina la formación de la base imponible. Por tanto, estas cantidades encajan en el supuesto previsto en el segundo inciso del artículo 78.Tres.2º de la LIVA que establece que no podrán admitirse como descuentos las minoraciones de precio que “constituyan remuneraciones de otras operaciones”, como ocurre en el presente caso.

Por tanto, hasta el 1 de julio de 2008 (fecha en la que entra en vigor la actual normativa que regula esta materia) este servicio era retribuido en forma de descuento en la factura eléctrica del gran consumidor de energía eléctrica, lo que no significaba, de acuerdo con el artículo 78.Tres.2º, segundo párrafo de la LIVA, que minorase la base imponible del IVA ni del Impuesto sobre la Electricidad, pues se trataba igualmente de un servicio prestado por parte del adquirente de energía eléctrica distinto de la adquisición de dicha electricidad. El hecho de que el pago del precio de tal servicio se realizase a través de una compensación en la factura de la electricidad adquirida no debía afectar a la determinación de la base imponible a efectos del IVA y, por ende, a efectos del Impuesto sobre la Electricidad, pues no se trataba de un menor precio de la electricidad adquirida sino de una compensación o “neteo” en factura por bienes y servicios recibidos y prestados por el propio consumidor: adquisición de electricidad y servicio de interrumpibilidad respectivamente.

Conforme a lo señalado en la normativa vigente, a partir del 1 de julio de 2008 la retribución de la prestación de interrumpibilidad se independizó de la facturación al consumidor final quedando aún más claro que la retribución de dicha prestación es ajena al precio del suministro eléctrico que paga el consumidor y, en esa medida, no puede minorar la base imponible del IVA ni del Impuesto sobre la Electricidad correspondiente al suministro de energía eléctrica que recibe.

En consecuencia, no cabe reconocer la condición de descuento y/o bonificación, en el sentido del artículo 78.Tres.2º, segundo párrafo de la LIVA, a lo que es un servicio propio que se desarrolla en un marco legal y contractual específico entre el Operador del Sistema y el proveedor del servicio, es decir, el consumidor de energía eléctrica siendo ésta una relación independiente de la relación comercial entre dicho consumidor y el suministrador o el distribuidor de electricidad.

Es cierto, como alega la reclamante, que la naturaleza del servicio de interrumpibilidad no ha cambiado y tanto con la antigua regulación como con la nueva el consumidor adquiere un bien (electricidad) y presta un servicio (interrumpibilidad). Ambas operaciones son independientes entre sí y tienen su correspondiente base imponible, esta es, la determinada según lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 37/1992, cuyo apartado tres.2º establece que no tienen la consideración de descuentos en la base imponible las minoraciones del precio que constituyan remuneraciones de otras operaciones. Es decir, no se puede considerar un descuento en la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad las minoraciones del precio de la energía eléctrica que constituya la remuneración del servicio de interrumpibilidad.

Respecto de esta cuestión, es relevante destacar la contestación a consulta vinculante V2441-09, de 30 de octubre de 2009, de la Dirección General de Tributos, en el que la entidad consultante es una sociedad que tiene por objeto, entre otros, la mediación en la prestación de servicios de interrumpibilidad en el sistema eléctrico y se plantea el tratamiento en el IVA de este tipo de servicios. La citada contestación establece:

“Se entiende por servicio de interrumpibilidad aquel servicio que consiste en reducir la potencia activa demandada hasta el valor de la potencia requerida cuando los clientes del sistema así lo requieran.

El servicio de interrumpibilidad se gestiona por el Operador del Sistema (entidad consultante) de forma que esta entidad es la encargada de recibir las órdenes de interrupción por parte de los operadores de redes de distribución por lo que respecta a las áreas de distribución de su competencia y cuando las circunstancias de sus redes así lo exijan Una vez recibida la orden de interrupción por parte de los gestores de las redes de distribución, el Operador del Sistema las analiza y emite, si procede, una orden de reducción de potencia a los consumidores

implicados, proveedores últimos del servicio de interrumpibilidad. Los criterios de aceptación o rechazo serán los que permitan mantener la seguridad de la red de distribución y de transporte.

Finalmente, una vez evaluadas las necesidades de aplicación del servicio, el Operador del Sistema selecciona las modalidades de prestación del servicio de interrumpibilidad atendiendo a todos los proveedores que lo prestan, las zonas eléctricas y las empresas eléctricas seleccionadas.

Por consiguiente, se debe concluir que tanto los proveedores del servicio de interrumpibilidad como el Operador del Sistema, tienen la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido puesto que en ambos casos tiene lugar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales con el fin de desarrollar una actividad empresarial a título oneroso mediante la realización continuada de prestaciones de servicios (entre otros, el servicio de interrumpibilidad), asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de dicha actividad.

(...)

En cuanto a los servicios prestados por los consumidores en alta tensión que contratan su energía en el Mercado de Producción, se debe indicar que tales servicios constituyen el servicio de interrumpibilidad propiamente dicho, puesto que son estos sujetos los que se obligan a reducir la potencia activa demandada hasta el valor de la potencia residual requerida cuando así se lo ordene el Operador del Sistema, todo ello a cambio de una determina contraprestación. Por tanto, este tipo de operaciones tiene la consideración de servicios en los términos establecidos en el artículo 11 de la Ley 37/1992, de forma que, con carácter general, estas operaciones estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

Según se desprende de la información que acompaña el escrito de consulta, el servicio de interrumpibilidad debe ser considerado como un servicio de tracto sucesivo y no de tracto único puesto que tal servicio no consiste en la mera reducción de la potencia activa demandada de forma aislada e individualizada para cada orden de reducción de potencia, sino que consiste en garantizar la disponibilidad permanente para reducir dicha potencia en los casos en que, mediante orden, sea requerido para ello.

En efecto, el servicio de interrumpibilidad es un compromiso, asumido por el proveedor del mismo, de estar disponible, en todo momento, para reducir su potencia activa demandada hasta el valor de la potencia residual requerida, en respuesta a una orden de reducción de potencia, percibiendo la correspondiente contraprestación dineraria por dicho servicio con independencia de que tal reducción de potencia se materialice o no.

Por consiguiente, en las operaciones objeto de consulta, consistentes en la prestación de servicios de interrumpibilidad, el devengo del Impuesto se producirá cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, como así preceptúa el señalado artículo 75. Uno.7º de la Ley 37/1992 para las operaciones de tracto sucesivo o continuado.”

Conforme a lo expuesto, las cantidades percibidas por la entidad reclamante como contraprestación por el servicio de interrumpibilidad constituyen la remuneración de una prestación distinta e independiente de la propia adquisición de energía eléctrica y, por tanto, no pueden formar parte de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad, cuyo hecho imponible es la fabricación de electricidad y se devenga con su suministro. De esta manera, tales cuantías no afectan a la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad por lo que no pueden adicionarse a ella pero tampoco pueden minorarla. La base imponible de este impuesto se forma teniendo en cuenta un suministro de energía eléctrica a título oneroso y las remuneraciones del servicio de interrumpibilidad no forman parte de tal suministro, ni tampoco constituyen un descuento que minore el precio satisfecho por la adquisición de electricidad.

En consecuencia, debe desestimarse la alegación efectuada por la reclamante.

Sexto.

Respecto a la tercera alegación de la entidad recurrente (vulneración del Derecho Comunitario por la normativa nacional), deben realizarse las siguientes consideraciones.

Conforme al artículo 1 de la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad:

“Los Estados miembros someterán a impuestos los productos energéticos y la electricidad de conformidad con la presente Directiva”.

A este respecto, el apartado 2 del artículo 2 establece:

“La presente Directiva se aplicará también a la electricidad incluida en el Código NC 2716”.

Asimismo, el apartado 4 del artículo 2 señala:

“La presente Directiva no se aplicará a

(...)

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 (2).

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

La entidad recurrente sostiene que el artículo 2, apartado 4, de la citada Directiva establece una serie de supuestos de no sujeción y que les es de aplicación el contenido de este precepto (uso en procesos metalúrgicos, electrolíticos, de reducción química o mineralógicos). Conforme a esto, la entidad considera que la normativa nacional reguladora del Impuesto Especial sobre la Electricidad es contraria a la regulación comunitaria en este aspecto, lo que produce una situación discriminatoria de las empresas de nuestro país respecto de las situadas en otros Estados miembros de la Unión Europea y una distorsión de la competencia.

El contenido de la referida Directiva fue transpuesto al ordenamiento jurídico interno por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad, comunicándose el citado texto legal a la Comisión, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 28.3 de la citada Directiva. Con esta ley se modifican algunos aspectos de la LIE, referidos a los Impuestos sobre Hidrocarburos y sobre la Electricidad. En el caso del Impuesto sobre la Electricidad, la única novedad que se introduce es la fijación de un tipo mínimo que se corresponde con el nivel impositivo mínimo de la Directiva.

Es relevante destacar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpretó el contenido del precepto transcrito de la Directiva en su sentencia de 5 de julio de 2007, en relación con los asuntos acumulados C-145/06 y C-146/06, Fendt Italiana Srl contra Agencia Dogano-Ufficio Dogano di Trento, donde se planteaba una cuestión prejudicial sobre la correcta interpretación de dicho artículo. Así, la citada sentencia señala lo siguiente:

“(43) Efectivamente, aun cuando los aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de combustible y de carburante se hallan comprendidos en la definición del concepto de «productos energéticos» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96, están excluidos expresamente del ámbito de aplicación de esta Directiva por el apartado 4, letra b), primer guión, del citado artículo y, por lo tanto, no están sometidos al régimen del impuesto especial armonizado.

(44) *En estas circunstancias, debe considerarse que los citados aceites lubricantes, que no están sometidos al impuesto especial armonizado, constituyen productos distintos de los enumerados en el artículo 3, apartado 1, primer guión, de la Directiva 92/12 (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Braathens, apartados 24 y 25, así como Comisión/Italia, apartados 31 y 33), de forma que, conforme al apartado 3, párrafo primero, de dicho artículo, los Estados miembros conservan la facultad de introducir o de mantener gravámenes sobre dichos productos, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.*

(45) *Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la cuestión planteada que la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una legislación nacional, como la que se cuestiona en el asunto principal, la cual prevé la percepción de un impuesto sobre el consumo que grave los aceites lubricantes cuando éstos vayan destinados, se pongan a la venta o se utilicen con unos fines distintos de los de combustible o carburante.*

(...)

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/75/CEE del Consejo, de 29 de abril de 2004, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una legislación nacional, como la que se cuestiona en el asunto principal, la cual prevé la percepción de un impuesto sobre el consumo que grave los aceites lubricantes cuando éstos vayan destinados, se pongan a la venta o se utilicen con unos fines distintos de los de combustible o carburante”.

De acuerdo con lo expuesto, la Directiva 2003/96 establece un nivel de imposición mínimo y armonizado para todos los Estados miembros de forma que éstos gozan de libertad para decidir el tratamiento fiscal, en sus respectivos ordenamientos, del uso de la electricidad en los procesos y productos a los que el artículo 2 apartado 4 de la citada Directiva hace referencia.

Por tanto, no se puede asimilar la expresión *“La presente Directiva no se aplicará a”* del artículo 2.4 de la Directiva 2003/96 a un supuesto de no sujeción o exención al impuesto, puesto que son los artículos 14 y 15 de esta Directiva los que regulan tales supuestos disponiendo con toda claridad que *“los Estados eximirán del Impuesto a los productos mencionados a continuación”* (artículo 14) y *“Los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a”*.

Así, la Directiva 2003/96 trata de armonizar niveles mínimos de imposición para la electricidad y los productos energéticos dejando un amplio margen de flexibilidad a los Estados miembros a partir de estos niveles mínimos armonizados. La propia Directiva 2003/96, en su considerando (22), señala:

“Los productos energéticos deben estar sometidos fundamentalmente a un marco comunitario cuando se usen como combustible para calefacción o carburante de automoción. En esta medida, está en la naturaleza y en la lógica del sistema fiscal excluir del ámbito de aplicación el doble uso y el uso de productos energéticos con fines distintos a los de carburante o combustible, así como los procesos mineralógicos. El uso similar de la electricidad debe tratarse en pie de igualdad”.

En consecuencia, el alcance y la interpretación que debe efectuarse del artículo 2.4 de la Directiva 2003/96 resulta claro. El marco comunitario armonizado relativo a la fiscalidad de los productos energéticos debe establecerse únicamente cuando aquéllos se dedican a un uso como combustible para calefacción o como carburante de automoción. Cuando se destinan a otros usos los Estados miembros tienen plena capacidad para decidir cuál es el tratamiento fiscal que se les ha de dar. Por tanto, la legislación española en esta materia no vulneró ninguna norma ni principio del Derecho comunitario al establecer un impuesto sobre la electricidad en el que no se contemplan beneficios fiscales para la electricidad cuando ésta se emplea en procesos mineralógicos, por lo que debe desestimarse la alegación de la entidad reclamante a este respecto.

Séptimo.

Por lo que respecta al planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, solicitado por la entidad recurrente basándose en la alegación señalada en el fundamento jurídico anterior, conforme al artículo 267 del TFUE (antiguo artículo 234 del TCE):

“El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:

- a) sobre la interpretación de los Tratados;
- b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad”.

Asimismo, es relevante destacar al respecto la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de octubre de 2010 (R.G. 2456/07 y acumulados):

“OCTAVO: Por último, el reclamante pretende plantear a través de este Tribunal Económico-Administrativo Central una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo. Es de señalar que, a partir de la resolución de 29 de marzo de 1990, se estableció la doctrina de que el Tribunal Económico-Administrativo Central, conforme a la interpretación que hace el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su jurisprudencia del concepto de jurisdicción, es un órgano jurisdiccional al reunir los cuatro requisitos exigidos por dicha jurisprudencia, esto es: a) origen legal, b) permanencia, c) jurisdicción obligatoria, y d) decisión en Derecho; que siendo competente para dicho planteamiento, está obligado a hacerlo, según el art. 177 del Tratado de la Comunidad Económica Europea "cuando la decisión no sea susceptible de ulterior recurso judicial conforme al derecho interno", circunstancia que aquí no concurre, puesto que la presente resolución es impugnabile en la vía contenciosa-administrativa. Por lo tanto, el planteamiento de la cuestión prejudicial es potestativo para este Tribunal Central, y no se estima necesario pronunciamiento del mencionado Tribunal de Justicia respecto de la cuestión de fondo del presente recurso, por lo que debe declararse la no procedencia de plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea”.

La presente resolución de este Tribunal es susceptible de recurso en la vía contencioso administrativa, por lo que el planteamiento de una cuestión prejudicial al respecto sería potestativo para este Tribunal, que entiende que los criterios aplicados son suficientemente claros y no le suscitan dudas. Por tanto, no resulta necesario plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de acuerdo con lo señalado en los fundamentos anteriores, por lo que debe desestimarse la pretensión de la recurrente.

Octavo.

Por último, la entidad reclamante alega que el Impuesto sobre la Electricidad y el IVA son incompatibles puesto que al determinarse la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad conforme a la normativa del IVA, aquel impuesto se convierte en un recargo de este último.

La referida pretensión de la entidad reclamante no puede tampoco admitirse, puesto que es preciso señalar que se trata de impuestos distintos que recaen sobre hechos imposables diferentes. Así, el Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, cuyo artículo 4.º Uno determina que *“estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”*. Por otro lado, el Impuesto Especial sobre la Electricidad se regula en la Ley, 38/1992, de 29 de diciembre, de Impuestos Especiales, disponiendo su artículo 5.1 que *“están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad”*.

En consecuencia, el hecho de que para determinar la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad la legislación de este impuesto se remita a la del IVA no implica que este impuesto sea un recargo de éste último. Ambos impuestos gravan hechos imposables diferentes por lo que puede concluirse que no existe ninguna incompatibilidad entre ellos.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en **SALA**, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

DESESTIMARLA, confirmando el acto administrativo impugnado.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.