

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084077

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 5 de octubre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2040/2019

SUMARIO:

Impuestos para la sostenibilidad energética. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. (IVPEE). Base imponible. Sanción. La demandante sostiene que la imposición de la sanción no respeta el principio de culpabilidad, porque la imprecisión en la regulación de la base imponible del IVPEE es notable y dio lugar a varias consultas efectuadas a la DGT [Vid. Consulta DGT V1602/2013, de 14-05-2013 (NFC047851), V1640/2013 de 17-05-2013 (NFC047926) y V1641/2013 de 17-05-2013 (NFC047928)] que entiende que el término «importe total» significa las entradas brutas (excluido el IVA que es objeto de repercusión) de ingresos surgidos en el curso de la actividad de producción e incorporación de la energía eléctrica al sistema eléctrico, recibidos o por recibir por el contribuyente, pues en otro caso la Ley hubiera dado detalle de los gastos concreto que debían ser reconocidos. El impuesto se implantó en el ejercicio 2013 con lo que los contribuyentes tenían dudas sobre los conceptos retributivos a integrar en la base imponible que, además, sufrieron continuos cambios durante el ejercicio. Muchos de estos conceptos variaron repetidas veces durante ese ejercicio. Algunas de las partidas pagadas en concepto de complemento de eficiencia y reactiva fueron pagadas sucesivamente, incluso una vez iniciadas las actuaciones inspectoras. La demandante entiende que «esos complementos no retribuyen propiamente la producción y entrega a la red de la electricidad-eso lo retribuye el mercado y la CNMC con las primas- sino que se pagan por (i) utilizar determinados medios técnicos que hacen más eficiente el proceso de producción, en el caso del complemento de eficiencia, y (ii) por mantenimiento de unos determinados valores de factores de potencia, en el caso del complemento por reactiva. Por lo tanto, una interpretación literal y sistemática de la norma, llevaría a concluir que los complementos de eficiencia y reactiva no deben incluirse en la base imponible del IVPEE». Una interpretación literal de la norma lleva a incluir todos los conceptos retributivos previstos en la ley del sector eléctrico, pero esto, a nuestro juicio, es disonante con la definición de la base imponible y con la justificación del IVPEE, según se desprende de la exposición de motivos de la ley. Como los conceptos retributivos a los que aludimos si se pagan en razón de la introducción de energía eléctrica en la red de distribución en las condiciones que se indican, si reúnen las características para integrar la base imponible según una interpretación teleológica y sistemática de la norma. Por ello, consideramos que la interpretación en la que se basa la contribuyente no supera los estándares de razonabilidad exigibles, porque se aparta de la dicción literal de la normativa del impuesto, sin un argumento plausible. Que los conceptos retributivos no se hayan pagado dentro del ejercicio, sino de forma sucesiva en el tiempo, incluso iniciadas las actuaciones inspectoras, no es razón para no exigir a la demandante la presentación de sucesivas declaraciones complementarias, acompañadas del correspondiente ingreso de la cuota tributaria. Esto es lo que no hace cuando presenta la factura por el pago recibido, iniciadas las actuaciones inspectoras, pues aunque no oculta el pago, no regulariza el impuesto, mediante la correspondiente declaración complementaria y el ingreso de la cuota. Por lo tanto, el importe de la cuota correspondiente a este pago sí debe tomarse en consideración a efectos de la cuantificación de la sanción.

PRECEPTOS:

Ley 15/2012 (Medidas fiscales para la sostenibilidad energética), art. 6.

PONENTE:

Don Luis Helmuth Moya Meyer.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0002040 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0012030/2019

Demandante: REPSOL QUIMICA SA

Procurador: DON MANUEL SANCHEZ-PUELLES GONZALEZ-CARVAJAL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

D^a. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

En Madrid, a 05 de octubre del dos mil veintiuno.

VISTO, por la sección séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el presente recurso interpuesto a nombre de REPSOL QUÍMICA, S.A. representada por don Manuel Sánchez-Puelles González- Carvajal, bajo la dirección letrada de doña María Isabel Escandón Rubio, habiéndose personado como parte demandada la Administración General del Estado, siendo ponente de esta sentencia don Helmuth Moya Meyer.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala el 6 de septiembre del 2019. Admitido a trámite se reclamó el expediente administrativo.

La parte recurrente formalizó demanda en la que solicitó se declare la nulidad de la resolución, por ser el IVPEE contrario al ordenamiento jurídico europeo y por no respetar la sanción impuesta el principio de culpabilidad.

Segundo.

De la demanda se dio traslado a la Administración demandada, que contestó a la misma oponiéndose a las pretensiones de la parte actora, y termina por pedir que se desestime la demanda.

Una vez practicada la prueba admitida, las partes presentaron sus respectivos escritos de conclusiones.

La parte demandante presentó escrito de desistimiento parcial , manteniendo el recurso solo en relación a la impugnación de la sanción impuesta.

Tercero.

Por diligencia de ordenación de 29 de septiembre del 2020 se declararon conclusas las actuaciones.

La votación y fallo de este asunto ha tenido lugar el 14 de septiembre del 2021, mediante videoconferencia.

Cuarto.

Se han observado los preceptos legales que regulan la tramitación del proceso contencioso-administrativo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El recurso contencioso-administrativo se interpone contra la resolución del TEAC de 22 de mayo del 2019, desestimatoria de la reclamación nº 00-02425-2016 , y 00-03836-2016 y 00-04961-2018, frente a acuerdo de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de 10 de marzo del 2016, derivado del acta de disconformidad A02-72643165, ejercicio 2013, y acta A02- 72953825, ejercicio 2016, ambos sobre IVPEE, y acuerdo de imposición de sanción por ejercicio 2013 de 3 de mayo del 2016.

El recurso se mantiene solo frente a la sanción, por haber desistido del resto de las pretensiones.

Segundo.

En la sentencia de 15 de julio del 2021 (recurso nº 1900/2019) recogimos la doctrina de la STJUE de 3 de marzo del 2021 (asunto C-220/2019) sobre compatibilidad del IVPEE con la Directiva 2008/118/CE, y la aplicación por la misma por la STS de 15 de abril del 2021 (recurso nº 517/2015), que además rechaza las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas, al margen de las elevadas e inadmitidas por ATC 69/2018, de 20 de junio.

En dicha sentencia sostuvimos en relación a los conceptos retributivos del sector eléctrico que deben integrar la base imponible del IVPEE lo siguiente:

"La cuestión se centra por tanto en determinar si debe considerarse el importe total percibido por las centrales eléctricas, aunque corresponda a conceptos que no implican producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico.

Esta la dicción literal del párrafo segundo del artículo 6 en el que se dice que "en el cálculo del importe total se considerarán las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos solución parece desprenderse de que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en el período impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares".

La resolución del TEAC se remite a la consulta vinculante V 1602-13, de 14 de mayo, de la Dirección General de Tributos, en la que este órgano resuelve en relación a los pagos por capacidad, en la que concluye que "hay que rechazar que los pagos por capacidad, tanto por el concepto de inversión como de disponibilidad, no formen parte del valor de la retribución de la estructura producción/incorporación de energía eléctrica, con la particularidad que inmediatamente se hará respecto del concepto inversión, puesto que con los pagos por capacidad se pretende recuperar los componentes que normalmente se recuperan vía precio de la energía..." dentro de un mercado no intervenido.

Desde un punto de vista económico esta posición es indiscutible, pues ninguna empresa mantendrá en funcionamiento una central eléctrica si no puede compensar vía precios de energía los gastos de mantenimiento de la misma, necesitándose al efecto ayudas estatales que la compensen por el servicio público de disponibilidad de capacidad de potencia que pueda inyectarse en el sistema eléctrico durante los períodos de máxima demanda. Pero esto no está en discusión. Esto lo que justifica son las ayudas estatales de pagos por capacidad, que no están siendo cuestionadas.

Lo que se discute aquí es la base del impuesto, y esta debe estar regulada de manera precisa en la ley de creación del impuesto. Y si bien el apartado segundo del artículo 6 parece avalar que se incluyan retribuciones por conceptos distintos a la producción e incorporación de electricidad en el sistema eléctrico, esta interpretación no es conforme ni con la finalidad del impuesto ni con el apartado primero del artículo 6.

Según la exposición de motivos, el impuesto se justifica por razones medioambientales: la contaminación originada por la producción de energía eléctrica y el impacto sobre el medio natural de las redes de distribución necesarias para el transporte de la electricidad.

Por ello el hecho imponible lo constituye la producción e incorporación de electricidad en el sistema eléctrico. Esto lleva al propio TEAC a declarar que sin producción e incorporación al sistema eléctrico - como sucedió en dos centrales de Iberdrola- no se devenga el impuesto. Lo que no tiene sentido es afirmar que con un solo kW h introducido en el sistema eléctrico, devengado el impuesto, la base imponible tuviera que considerar el conjunto de los ingresos que tratan de compensar el funcionamiento de la central eléctrica, que es la conclusión a la que debe llegarse a partir de los razonamientos del TEAC .

Si la base imponible es la medida en la que se realiza el hecho imponible, deberá medirse la electricidad producida e introducida en el sistema eléctrico. Esto es lo que claramente pretende el artículo 6.1 cuando se refiere a la retribución obtenida por "la producción e incorporación al sistema de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo". Se establece una manera de medir la electricidad incorporada al sistema eléctrico "medida en barras de central", concepto por el que se entiende "la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red" (artículo 4.2). Si todos los ingresos percibidos para el funcionamiento de la central (vía precios por electricidad o por pagos por capacidad) tuvieran que ser computados, todas estas claras referencias a tener en cuenta solo la energía introducida en el sistema eléctrico carecerían de sentido.

De ahí que no pueda aceptarse la interpretación de la Dirección General de Tributos, que parte de un punto de vista económico, y concluye en que sin las ayudas estatales de pagos por capacidad algunas centrales en un mercado intervenido no podrían funcionar, lo cual no es la cuestión que aquí se trata de responder. Esta posición desconoce el claro mandato legal de tener en cuenta solo los ingresos que se correspondan a energía introducida en el sistema eléctrico.

Lo anterior no nos lleva a estimar en su totalidad la pretensión de la parte actora, pues el complemento por eficiencia y huecos de tensión y el complemento por energía reactiva (RD 661/2007, de 25 de mayo) sí se pagan por kW/h introducido en la red eléctrica. Son sobrepagos que se abonan por la calidad de la producción de la energía suministrada y, por tanto, son retribuciones percibidas por la producción e incorporación de energía eléctrica en el sistema eléctrico."

Tercero.

La demandante sostiene que la imposición de la sanción no respeta el principio de culpabilidad, porque la imprecisión en la regulación de la base imponible del IVPEE es notable y dio lugar a varias consultas efectuadas a la Dirección General de Tributos. El impuesto se implantó en el ejercicio 2013 con lo que los contribuyentes tenían dudas sobre los conceptos retributivos a integrar en la base imponible que, además, sufrieron continuos cambios durante el ejercicio. Muchos de estos conceptos variaron repetidas veces durante ese ejercicio. Algunas de las partidas pagadas en concepto de complemento de eficiencia y reactiva fueron pagadas sucesivamente, incluso una vez iniciadas las actuaciones inspectoras.

La aplicación de un criterio distinto al expuesto en las consultas resueltas por la Dirección General de Tributos no es desde luego causa suficiente para fundamentar la imposición de sanción. Ahora si este criterio ya existía en el momento en que debieron declararse los rendimientos, no puede a su vez alegarse incertidumbre en la aplicación del impuesto por ser el primer ejercicio de su aplicación.

Para apartarse del criterio de la Dirección General de Tributos será preciso guiarse por una interpretación razonable de la norma para no declarar los conceptos retributivos ya citados.

La demandante entiende que "esos complementos no retribuyen propiamente la producción y entrega a la red de la electricidad-eso lo retribuye el mercado y la CNMC con las primas- sino que se pagan por (i) utilizar determinados medios técnicos que hacen más eficiente el proceso de producción, en el caso del complemento de eficiencia, y (ii) por mantenimiento de unos determinados valores de factores de potencia, en el caso del complemento por reactiva. Por lo tanto, una interpretación literal y sistemática de la norma, llevaría a concluir que los complementos de eficiencia y reactiva no deben incluirse en la base imponible del IVPEE".

Como se deduce de lo expuesto en nuestra sentencia, la situación es precisamente la contraria. Una interpretación literal de la norma lleva a incluir todos los conceptos retributivos previstos en la ley del sector eléctrico, pero esto, a nuestro juicio, es disonante con la definición de la base imponible y con la justificación del IVPEE, según se desprende de la exposición de motivos de la ley.

Como los conceptos retributivos a los que aludimos si se pagan en razón de la introducción de energía eléctrica en la red de distribución en las condiciones que se indican, si reúnen las características para integrar la base imponible según una interpretación teleológica y sistemática de la norma.

Por ello, consideramos que la interpretación en la que se basa la contribuyente no supera los estándares de razonabilidad exigibles, porque se aparta de la dicción literal de la normativa del impuesto, sin un argumento plausible.

Que los conceptos retributivos no se hayan pagado dentro del ejercicio, sino de forma sucesiva en el tiempo, incluso iniciadas las actuaciones inspectoras, no es razón para no exigir a la demandante la presentación de sucesivas declaraciones complementarias, acompañadas del correspondiente ingreso de la cuota tributaria.

Esto es lo que no hace cuando presenta la factura por el pago recibido, iniciadas las actuaciones inspectoras, pues aunque no oculta el pago, no regulariza el impuesto, mediante la correspondiente declaración complementaria y el ingreso de la cuota. Por lo tanto, el importe de la cuota correspondiente a este pago sí debe tomarse en consideración a efectos de la cuantificación de la sanción.

Cuarto.

Las costas se imponen al demandante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Vi stos los artículos citados y demás de general aplicación, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sección séptima, ha dictado el siguiente

FALLO

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 2040/2019, con imposición de costas a la demandante.

A su tiempo devuélvase el expediente administrativo al órgano de procedencia con certificación de esta sentencia de la que se unirá otra a los autos originales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción, justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta sentencia, de la que se unirá certificación a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.