

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de marzo de 2026

Sala 2.^a

R.G. 3399/2023

SUMARIO:

Impuesto Especial sobre la Electricidad. Base Imponible. *Imposibilidad de modificar la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.* La reclamante señala que la LIVA, contiene un procedimiento en su art. 80 que permite la modificación de la base imponible del IVA en supuestos de créditos total o parcialmente incobrables. Y dado que la base imponible del IEE se nutre de la base imponible del IVA, defiende que también debería procederse a su rectificación cuando concurren dichas circunstancias. En este caso, el hecho imponible tuvo lugar con el suministro de energía eléctrica realizada por la reclamante a sus clientes, devengándose el impuesto en el momento en que resultaba exigible el precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación, siendo la reclamante, contribuyente del Impuesto, pues es ésta la que realiza los suministros de energía eléctrica al consumidor final, debiendo repercutirlo íntegramente sobre sus clientes. No se comparte la afirmación de la interesada relativa a que los ingresos efectuados a la Administración por su parte constituyan ingresos indebidos, pues se corresponden con un suministro de electricidad cuya contraprestación no se ha satisfecho, no estando condicionado el Impuesto a que se pague o no dicho precio. En cuanto a la determinación de la base imponible, el art. 97 LIE remite expresamente a los arts. 78 y 79 LIVA, donde se contienen la regla general y las reglas especiales para el cálculo de la base imponible del IVA. En cambio, no existe remisión al precepto que contempla la posibilidad de modificar la base imponible del IVA en el caso de créditos incobrables. Se recuerda que, la regulación de la base imponible de los impuestos es una materia que ha de regularse por medio de leyes como se dispone en el art. 8 LGT. Asimismo, la normativa europea remite a la legislación nacional para la percepción del Impuesto sobre la Electricidad. Respecto al incumplimiento del pago de los suministros por parte de los clientes, se trata de una circunstancia que debe circunscribirse al ámbito jurídico privado, dando lugar a un riesgo que asume todo empresario, el cual deberá acudir a las instancias judiciales correspondientes. No resulta controvertido que la obligación de repercusión viene impuesta por el art. 101 LIE y que, de acuerdo con el art. 24 LGT, son obligaciones entre particulares resultantes de un tributo las generadas por actos de repercusión. Pero una cosa es el acto de repercusión en sí y otra distinta el impago de la cuota repercutida. En este caso no se pone en duda que la repercusión se haya realizado correctamente, sino que el problema se genera al no haber sido cobradas las cuotas repercutidas, cuestión que excede del ámbito del Derecho Tributario. Se citan consultas de la DGT, referidas a supuestos de modificación de la base imponible por errores en la facturación, o ajustes en la contraprestación correspondiente, que, por aplicación del principio de efectividad del impuesto, suponen la adaptación de la base imponible a la contraprestación efectiva y real del consumo que realmente se ha efectuado, sin que estas consultas sean aplicables al caso. En lo relativo a la prohibición del enriquecimiento injusto, como se ha explicado, el suministro de electricidad se ha efectuado y el Impuesto Especial se ha devengado por lo que el ingreso de las cuotas correspondientes no supone un enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria.

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

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación de fecha 17 de abril de 2023 dictado por Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) relativo al concepto Impuesto Especial sobre la electricidad, ejercicio 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 20/05/2023 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 16/05/2023 contra el acuerdo citado en el encabezamiento.

Síguenos en...



SEGUNDO.- En fecha 29 de octubre de 2021 la interesada solicita la rectificación de las autoliquidaciones mensuales del Impuesto Especial sobre la Electricidad, modelo 560, presentadas en el ejercicio 2018 y la consiguiente devolución de ingresos, correspondiente a las cuotas repercutidas en las facturas de suministros de energía eléctrica efectuados a clientes que no las abonaron y para los que se inició un proceso de reclamación de crédito para ejercitar las correspondientes acciones de recobro.

El importe solicitado asciende a 190.384,54 euros.

TERCERO.- El 1 de diciembre de 2021 se notifica a la interesada el inicio de unas comprobaciones inspectoras, actuación de carácter general, relativas al Impuesto Especial sobre la Electricidad y al ejercicio 2018.

CUARTO.- Fruto de las actuaciones inspectoras se formalizan en fecha 19 de diciembre de 2022 las siguientes actas:

- Acta 01 n.º: ...04. En la que se recoge la adecuación tanto de las autoliquidaciones presentadas en el periodo objeto de comprobación, como la adecuación de las mismas con la facturación de la electricidad por parte del obligado tributario.
- Acta 02 n.º: ...60. En la que se propone la denegación de la solicitud de rectificación de autoliquidación y consiguiente devolución de ingresos indebidos realizada por la empresa.

QUINTO.- Tras la formulación de alegaciones, la Administración dicta el 17 de abril de 2023 acuerdo en el que deniega la rectificación solicitada.

La Administración se basa, en síntesis, en que a diferencia de lo que ocurre en el Impuesto sobre el Valor Añadido, para el Impuesto sobre la Electricidad la legislación no prevé que se pueda modificar la base imponible en el caso de que el importe de las facturas correspondientes a los suministros resulten impagadas.

SEXTO.- Contra lo anterior, la interesada decide interponer, el 16 de mayo de 2023, la presente reclamación económico-administrativa que ha sido registrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central con R.G.: 00/03399/2023.

Durante el trámite de puesta de manifiesto realiza la reclamante sus alegaciones que, en síntesis, serían las siguientes:

- La remisión a la Ley del IVA para para calcular la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad, implica que las modificaciones que puedan realizarse en la base imponible del IVA también deben otorgar el derecho a corregir la base imponible declarada a los efectos del Impuesto sobre la Electricidad y, por lo tanto, las cuotas ingresadas por dicho Impuesto.
- No procede acudir a la vía judicial para reclamar la cuota repercutida por cuanto la obligación de pago existente entre el suministrador y el consumidor final en lo que respecta a los impuestos que se repercuten no se sustenta en el Derecho privado sino en Derecho Tributario.
- La no modificación de la base imponible supone la vulneración de los principios de proporcionalidad, neutralidad y efectividad, así como el enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

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

Si el acuerdo de 17 de abril de 2023 dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes citado en el encabezamiento se ajusta a Derecho.

Síguenos en...



TERCERO.- La clave de bóveda de la presente reclamación gira en torno a determinar si es posible la rectificación de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad en el caso de que las facturas de los correspondientes suministros resulten impagadas.

La reclamante señala que la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, contiene un procedimiento en su artículo 80 que permite la modificación de la base imponible del IVA en determinados supuestos, entre otros, cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. Y dado que la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad se nutre de la base imponible del IVA, defiende que también debería procederse a su rectificación cuando concurren las circunstancias del citado artículo 80.

Antes de entrar en el análisis de la normativa reguladora del Impuesto sobre la Electricidad, este Tribunal Central considera adecuado hacer unas precisiones acerca de la posibilidad de modificar la base imponible del IVA.

El citado artículo 80 de la Ley 37/1992 dispone que:

"Artículo 80. Modificación de la base imponible.

(...)

Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.ª podrá ser, de seis meses o un año.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.ª, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 50 euros.

Síguenos en...

4.^a Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a aquel, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.^a anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante cualquiera de los medios a los que se refiere la condición 4.^a anterior para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, los medios a los que se refiere la condición 4.^a anterior se sustituirán por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los seis meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.^a anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de seis meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta ley.

C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1.^a No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

- a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco, de esta Ley.
- d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

Lo dispuesto en esta letra d) no se aplicará a la reducción de la base imponible realizada de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley para los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago a que se refiere la condición 4.^a de dicho precepto.

2.^a Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

Quedan excluidos de lo dispuesto en el párrafo anterior los supuestos de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro cuando se trate de procedimientos de insolvencia a los que resulte de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia, que podrán dar lugar, en su caso, a la modificación de la base imponible del sujeto pasivo en los términos previstos en el artículo 80.tres de esta ley.

3.^a Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.

Síguenos en...

4.^a En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

5.^a La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, cuarto párrafo, de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible. En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro C) anterior.

Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Siete. En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan."

Se observa como la normativa prevé una serie de requisitos, exclusiones y límites para proceder a modificar la base imponible en caso de créditos incobrables

Uno de los requisitos previstos en la normativa es "4.^a Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a aquel, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.", por lo tanto, la Ley del IVA también exige acudir a la vía judicial.

Ello implica que no pueda aceptarse la afirmación de la reclamante de que reclamar las cuotas vía judicial le suponga un perjuicio económico.

En concreto explica que:

"Finalmente, sobre la exigencia de la persecución del crédito por la vía judicial, tal y como propone la Inspección, mi representada considera que se trata de una vía que resulta incompatible con los principios de proporcionalidad y de efectividad en la aplicación del Derecho comunitario, pues su cumplimiento puede resultar antieconómico en función de los importes del crédito impagado, las perspectivas de cobro del mismo y el coste que puede representar en relación con el importe recuperable.

Ello implicaría que el coste que supondría llevar a cabo dicha acción resultaría desproporcionado en relación con la modificación de la base imponible que se persigue, y ello sin perjuicio del impacto comercial negativo que puede tener para el sujeto pasivo semejante notificación frente a su cliente. Como entenderá este Tribunal, perjudicar una relación comercial iniciando una reclamación judicial, por ejemplo, para poder minorar la base imponible del impuesto en un importe no excesivamente significativo no tendría ninguna lógica, puesto que el beneficio futuro, que se perjudicaría haría económicamente inútil esta práctica. Por lo tanto, no puede aceptarse este argumento, primero por pura lógica empresarial, y segundo por aplicación de la normativa europea en materia de imposición indirecta."

Entiende este Tribunal Central que los impagos se refieren a la totalidad o parte de las facturas correspondientes a los suministros y no exclusivamente a la cuota correspondiente al Impuesto sobre la Electricidad.

Lo que a juicio de este Tribunal Central carece de toda lógica empresarial es que si se realizan unos suministros y estos resulten impagados, la empresa no persiga el cobro de los créditos en todas las vías disponibles. Pretendiendo, como parece, que únicamente se recupere en vía administrativa la cuota repercutida correspondiente al Impuesto sobre la Electricidad.

CUARTO.- La regulación del Impuesto sobre la Electricidad se contiene en los artículos 89 a 104 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE), preceptos que encuentran su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (en adelante, RIE).

Síguenos en...



El artículo 89 de la LIE lo define como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.

En el artículo 92 se regulan los supuestos que dan origen al hecho imponible del Impuesto:

"1. Está sujeto al impuesto:

a) El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad.

A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos.

b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.

2. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal."

El devengo se recoge en el artículo 95:

"El impuesto se devengará:

a) En el supuesto previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 92, en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

b) En el supuesto previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, en el momento de su consumo."

Y los contribuyentes en el artículo 96:

"1. Son contribuyentes del impuesto:

a) En el supuesto previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 92, aquellos que, debidamente habilitados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, realicen suministros de energía eléctrica al consumidor, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 de este artículo.

b) En el supuesto previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, aquellos que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos.

2. En los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a la electricidad que se ha beneficiado de una exención o de una reducción en razón de su destino, los suministradores estarán obligados al pago de la deuda tributaria del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse, en tanto no justifiquen que el suministro se efectuó a un consumidor autorizado por la oficina gestora o, en su caso, facultado para gozar de dichos beneficios fiscales.

3. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente de este artículo, en los suministros de electricidad realizados al amparo de una no sujeción, exención o de una reducción, tendrán la condición de contribuyentes, por la cantidad de electricidad recibida sin la correcta repercusión del impuesto, aquellos consumidores que, por no haber comunicado al suministrador los datos exactos de la regularización en los plazos y términos establecidos reglamentariamente, se hayan beneficiado indebidamente de dichos beneficios fiscales.

4. En los suministros de energía eléctrica efectuados a consumidores con un único punto de suministro en los que una parte de la energía suministrada está exenta en virtud de lo establecido en el artículo 94.7 de esta Ley, tendrán la condición de contribuyentes los consumidores. También tendrán la condición de contribuyentes, aquellos a los que hace referencia la letra a) del apartado 1 de este artículo por la electricidad adquirida para su consumo."

La repercusión del Impuesto se contiene en el artículo 101 en los siguientes términos.

"1. Los contribuyentes deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarla siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Los contribuyentes que hayan repercutido el importe de las cuotas devengadas, en función de un porcentaje provisional comunicado por los beneficiarios de las reducciones a que hace referencia el artículo 98 de esta Ley o no hayan efectuado la repercusión del impuesto en función de los datos inicialmente comunicados por los beneficiarios de una no sujeción o exención, deberán regularizar, mediante el procedimiento que se

Síguenos en...

establezca reglamentariamente, el importe de las cuotas repercutidas o que debieran haber repercutido, una vez le sean comunicados los datos exactos de dichos suministros conforme a lo establecido en el reglamento.

2. La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella. Cuando se trate de operaciones exentas o con reducción en la base liquidable, se hará mención de dichas circunstancias en el referido documento con indicación del precepto aplicable.

3. No procederá la repercusión de las cuotas resultantes en los supuestos previstos en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, cuando el consumidor tenga la condición de contribuyente, ni en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de actas de inspección y en los de estimación indirecta de bases."

De lo anterior se pueden extraer una serie de conclusiones aplicables al caso controvertido:

- El hecho imponible tuvo lugar con el suministro de energía eléctrica realizada por la reclamante a sus clientes.
- El Impuesto se devengó en el momento en que resultaba exigible para la reclamante la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación a sus clientes.
- La reclamante es contribuyente del Impuesto pues es ésta la que realiza los suministros de energía eléctrica al consumidor final.
- La reclamante debe repercutir el Impuesto íntegro sobre sus clientes.

La interesada afirma en sus alegaciones que:

"De este modo, los ingresos efectuados por parte de mi representada a la Administración, en casos en los que posteriormente se ha producido el impago de las facturas de sus clientes constituyen, a todos los efectos, ingresos indebidos, pues se corresponden con un suministro de electricidad cuya contraprestación no se ha satisfecho."

No puede este Tribunal Central compartir dicha afirmación en la medida en que, como se ha expuesto, el impuesto se devenga en el momento en que resulta exigible la parte del precio correspondiente al suministro de energía eléctrica. La norma no condiciona el Impuesto a que se pague o no dicho precio.

QUINTO.- Ahora bien, el eje principal de la presente reclamación gira en torno al contenido del artículo 97 de la LIE:

"Estará constituida por la base imponible que se habría determinado a efectos 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, del Impuesto sobre el Valor Añadido."

El legislador remite expresamente para la determinación de la base imponible a los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992. En estos artículos se contienen la regla general y las reglas especiales para el cálculo de la base imponible del IVA.

No existe remisión al artículo 80 de la Ley 37/1992 que es el que contempla la posibilidad de modificar la base imponible del IVA en el caso de que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas resulten total o parcialmente incobrables.

Cabe resaltar que la regulación de la base imponible de los impuestos es una materia que ha de regularse por medio de leyes, en este sentido el artículo 8 de la Ley General Tributaria que lleva por título "reserva de ley tributaria" indica que:

"Se regularán en todo caso por ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

(...)."

Síguenos en...

Y la normativa europea remite a la legislación nacional para la percepción del Impuesto sobre la Electricidad. Así, 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, señala en el apartado quinto del artículo 21 que (el subrayado es de este Tribunal Central):

"5. A efectos de aplicación de los artículos 5 y 6 de la Directiva 92/12/CEE, la electricidad y el gas natural serán objeto de imposición y se convertirán en imponibles en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor. Cuando el suministro para el consumo tenga lugar en un Estado miembro en el que no esté establecido el distribuidor o redistribuidor, el impuesto del Estado miembro de suministro se impondrá a una empresa que esté registrada en el Estado miembro de suministro. En cualquier caso, los impuestos se percibirán y recaudarán con arreglo a los procedimientos establecidos en cada Estado miembro.

(...)."

Así pues, y a diferencia de lo que sucede para el IVA, ni en la LIE ni en el RIE se prevé la posibilidad o el procedimiento para modificar la base imponible del Impuesto una vez este ya se ha devengado.

SEXTO.- En lo que respecta al incumplimiento del pago de los suministros por parte de los clientes, entiende este Tribunal que se trata de una circunstancia que debe circunscribirse al ámbito jurídico privado, dando lugar a un riesgo que asume todo empresario, el cual deberá, en su caso, acudir a las instancias judiciales correspondientes. En este sentido, el apartado quinto del artículo 17 de la Ley General Tributaria, establece lo siguiente:

"Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

Esta postura ha sido compartida por la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V2092-15:

"8º. Posibilidad de que la entidad comercializadora pueda recuperar el impuesto repercutido y no cobrado: La 38/1992, de Impuestos Especiales no contempla ningún mecanismo de modificación de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, en los casos en que los clientes no hagan efectivo el pago de las cuotas impositivas repercutidas en función de los datos definitivos comunicados por ellos mismos.

La entidad comercializadora tendrá que acudir a la vía judicial para reclamar al consumidor final los importes no cobrados."

La actora señala que esta consulta, utilizada por la Administración en la regularización, no resulta aplicable al caso que nos ocupa. Ciertamente es que la consulta planteada se refiere a un caso distinto, ahora bien, queda fuera de toda duda que el apartado antes transcrito se adapta perfectamente al caso aquí controvertido.

Por otro lado, la actora defiende que esta postura es contraria a Derecho por cuanto la obligación de repercutir es una obligación de Derecho Tributario y no de Derecho Privado.

No resulta controvertido que la obligación de repercusión del Impuesto Especial sobre la Electricidad viene impuesta por el artículo 101 de la LIE y que, de acuerdo con el artículo 24 de la Ley General Tributaria, son obligaciones entre particulares resultantes de un tributo las generadas por actos de repercusión.

Pero una cosa es el acto de repercusión en sí y otra distinta el impago de la cuota repercutida. En este caso no se pone en duda que la repercusión se haya realizado correctamente sino que el problema se genera al no haber sido cobradas las cuotas repercutidas, cuestión esta que excede del ámbito del Derecho Tributario.

SÉPTIMO.- La reclamante cita una serie de sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), sentencias todas ellas referidas al IVA. En las mismas el TJUE confirma la posibilidad de modificar la base imponible del IVA.

En opinión de este Tribunal, el contenido de las mismas no resulta extrapolable al Impuesto Especial sobre la Electricidad.

Cita también las consultas de la DGT 0745-03 de 5 de junio de 2003 y 1010-03 de 17 de julio de 2003.

Las citadas consultas plantean un escenario distinto al de la presente reclamación puesto que no se refieren a modificaciones por posteriores impagos de los clientes sino a modificaciones en la base

Síguenos en...



imponible por "incidencias acaecidas durante la realización del propio suministro (anteriores o simultáneas a la producción del devengo), pero que sólo pueden ser tenidas en consideración cuando la facturación ha sido efectuada" (consulta 1010-03).

Es decir, la DGT se refiere a supuestos modificación de la base imponible por errores en la facturación, o ajustes en la contraprestación correspondiente (por ejemplo, por la existencia de diferencias entre el suministro estimado y el real), en los que la aplicación del principio de efectividad del impuesto, supone la adaptación de la base imponible a la contraprestación efectiva y real del consumo que realmente e ha efectuado.

Pero en ningún caso, las citadas consultas sirven para amparar que producido un consumo real con precio cierto proceda la modificación de la base imponible del impuesto en caso de no se materialice el pago del precio.

Por otro lado, el Tribunal de Justicia analizó en el auto de 22 de noviembre de 2001, asunto C-80/01, *Michel*, la cuestión de si compete en exclusiva a los Estados miembros decidir si el deudor del impuesto especial tiene o no derecho a obtener su reembolso en caso de impago del sujeto obligado a soportar la repercusión del impuesto (el subrayado es de este Tribunal Central):

"El litigio principal y la cuestión prejudicial

11 Durante los años 1996 a 1998, la demandante en el asunto principal adquirió distintos productos derivados del petróleo a varios proveedores. Con este motivo, les pagó el TIPP. La demandante en el asunto principal pensaba recuperar el citado impuesto repercutiéndolo en dos de sus clientes, pero la declaración en liquidación judicial de estos últimos hizo imposible dicha recuperación.

(...)

«¿Deben interpretarse el artículo 3, letras a) y b), del Tratado de Roma, el primer considerando de la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general de los productos objeto de impuestos especiales, su artículo 3, apartado 2, y los considerandos sexto y octavo de la Directiva 92/81/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, en el sentido de que la República Francesa no puede denegar el reembolso del TIPP soportado por un comerciante de productos derivados del petróleo a raíz del impago por parte de uno de sus clientes?»

19 Sobre este particular, procede señalar que el objeto del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12 se limita a determinar el momento de devengo de los impuestos especiales. De lo dispuesto en el artículo 6, apartado 2, de dicha Directiva se desprende claramente que, una vez devengados como consecuencia de la puesta a consumo conforme al apartado 1 de dicho artículo, los impuestos especiales se liquidan y se pagan con arreglo a los procedimientos establecidos por cada Estado miembro, teniendo presente que los Estados miembros deben aplicar a los productos nacionales los mismos procedimientos de liquidación y pago que a los procedentes de los restantes Estados miembros (sentencia de 5 de abril de 2001, Van de Water, C-325/99, Rec. p. I-2729, apartado 38).

20 Al garantizar el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12 la aplicación en todos los Estados miembros de las mismas normas de devengo de los impuestos especiales, la intención del legislador comunitario no ha sido evidentemente armonizar los procedimientos que regulan la liquidación y pago de los mencionados impuestos en dichos Estados. Por el contrario, en el apartado 2 del mismo artículo se confía expresamente a los Estados miembros la responsabilidad de regular dichos procedimientos, sin perjuicio del requisito de no discriminación mencionado en el apartado 19 del presente auto (sentencia Van de Water, antes citada, apartado 40).

21 Igualmente, procede destacar que si bien la Directiva 92/12 no especifica, en su artículo 6, la persona obligada al pago de los impuestos especiales devengados, del sistema de dicha Directiva se desprende que las autoridades nacionales deben velar, en todo caso, por que se recaude efectivamente la deuda tributaria (sentencia Van de Water, antes citada, apartado 41).

22 De las consideraciones anteriores se desprende que la imposibilidad de que la demandante en el asunto principal repercuta el TIPP sobre sus clientes cuando éstos son insolventes carece de incidencia sobre la naturaleza y sobre la propia estructura del referido tributo. A semejanza de los procedimientos de percepción y de recaudación, la concesión al deudor del impuesto especial de un derecho a obtener su

Síguenos en...



reembolso en un supuesto de esta índole es de la exclusiva responsabilidad de los Estados miembros, sin perjuicio del principio de no discriminación a que se ha hecho alusión en el apartado 19 del presente auto.

(...)

25 A la vista del conjunto de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 3, letras a) y b), del Tratado, el primer considerando y el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, así como los considerandos sexto y octavo de la Directiva 92/81, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro deniegue el reembolso de un impuesto especial como el TIPP pagado por un comerciante de productos derivados del petróleo en caso de impago por parte de un cliente de dicho comerciante. "

En suma, el Impuesto especial sobre la Electricidad recae sobre los suministros de energía eléctrica, lo que supone que, mediante la repercusión del mismo, la cuota del Impuesto es un crédito más en favor del suministrador, a cuyo pago está obligado el destinatario, derivado precisamente del suministro de energía.

En el caso de impago de los suministros por parte de los clientes, a diferencia de lo establecido en el artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permite la modificación de la base imponible del IVA en supuestos de concurso o de facturas incobrables respectivamente, la ley reguladora del Impuesto Especial sobre la Electricidad no contempla esta posibilidad.

Por lo tanto, la Administración no puede acordar la devolución solicitada con base en un supuesto no observado en la norma, puesto que siempre debe limitarse a seguir el procedimiento legal y reglamentariamente establecido.

En caso de que, tras el suministro de energía, el destinatario no abone el precio acordado, el suministrador deberá exigir el mismo en vía judicial.

OCTAVO.- En lo relativo a la prohibición del enriquecimiento injusto, puede citarse la sentencia de 12 de diciembre de 2012 del Tribunal Supremo donde explica que:

"La jurisprudencia del orden contencioso-administrativo, al menos, desde los años sesenta viene también admitiendo la aplicación de la figura del enriquecimiento injusto a determinados supuestos en el ámbito específico del Derecho administrativo, especialmente proyectados, por su naturaleza revisora de la actuación administrativa, a las Administraciones públicas. En cualquier caso, ya en dos conocidas sentencias de 22 de enero y 10 de noviembre de 1975, se produce su reconocimiento sobre la base de la concurrencia de ciertos supuestos o requisitos.

El análisis de la referida jurisprudencia de esta Sala (Cfr. SSTS, Sala 3ª, de 30 de abril y de 12 de septiembre de 2001, 15 de abril de 2003 y 6 de octubre de 2003, ad exemplum, admitiendo la figura en Derecho administrativo y acogiendo los requisitos elaborados por la Sala 1ª de este Alto Tribunal) denota una consideración del enriquecimiento injusto como principio general o como supraconcepto, que le otorga una cierta identidad y unidad, aunque ello no supone que no se manifieste con una cierta autonomía y singularidad en su proyección a la Administración respecto a su actuación sujeta al Derecho administrativo. Pero, en cualquier caso, son los requisitos establecidos por la jurisprudencia civil, acogidos expresamente por esta Sala, los que rigen y se aplican a los supuestos en que la Administración o un particular, eventual o supuestamente empobrecido, exige la restitución del enriquecimiento injusto o sin causa de un administrado o de una Administración, en este caso, de una entidad local."

En el presente caso, como se ha explicado, el suministro de electricidad se ha efectuado y el Impuesto Especial se ha devengado por lo que el ingreso de las cuotas correspondientes no supone un enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Síguenos en...



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

