

Audiencia Nacional

**AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia num.
14/2017 de 16 enero**

JUR\2017\25269

IMPUESTOS ESTATALES CEDIDOS: PET. Y GASOL..VARIOS

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 454/2016

Ponente: Excmo Sr. José Luis López-Muñiz Goñi

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000454/2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02778/2016

Demandante: VIESGO DISTRIBUCION ELECTRICA, S.L.

Procurador: MARIA JESUS GUTIERREZ ACEVES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.:D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a dieciséis de enero de dos mil diecisiete.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional Sección Séptima ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso contencioso-administrativo núm. 454/2016, interpuesto por la entidad VIESGO DISTRIBUCIÓN ELÉCTRICA S.L. antes E.ON DISTRIBUCIÓN S.L., representada por la Procuradora de los Tribunales doña María Jesús Gutiérrez Aceves, con asistencia letrada, contra la Resolución adoptada con fecha de 8 de febrero de 2016 por el Tribunal Económico-Administrativo R. G. 1161/2013, que desestima la reclamación interpuesta contra la resolución de fecha 12 de marzo de 2013, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de fecha 7 de noviembre de 2012, Sra. Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, que confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta de fecha 25 de septiembre de 2012, en materia de Impuestos Especiales sobre la Electricidad primer semestre del ejercicio 2008 por importe de 813.430,78 € ; habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por la Abogacía del Estado, siendo ponente el Magistrado de esta Sección don JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El presente recurso se incoó por medio de escrito presentado por la representación de la parte actora ante esta Sección en fecha 30 de mayo de 2016.

SEGUNDO: El recurso contencioso-administrativo así planteado fue admitido a trámite por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional mediante decreto de 9 de junio de 2016. Una vez recibido el expediente administrativo, se dio traslado del mismo a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó mediante escrito presentado con fecha de 3 de octubre de 2016 en el que, tras la exposición de los hechos y de los correspondientes fundamentos de derecho, terminó suplicando que:

Que teniendo por presentado este escrito con sus copias, se sirva admitirlo, teniendo por formalizada en tiempo y forma la demanda en los presentes autos, y previos los trámites legales oportunos, dicte sentencia por la que se anule la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de febrero de 2016, R.G. 1161/2013 y, consecuentemente, se anule el Acuerdo de Liquidación de Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de fecha 7 de noviembre de 2012, girado a VIESGO DISTRIBUCIÓN ELÉCTRICA, S.L. por el Impuesto Especial sobre la Electricidad, periodo 2008, todo ello con expresa condena en costas a la Administración demandada.

TERCERO: A continuación se dio traslado a la Abogacía del Estado para la contestación a la demanda, lo que realizó mediante escrito presentado con fecha de 17 de octubre de 2016, en el cual expuso los hechos y sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando que se dicte sentencia

desestimando el recurso contencioso-administrativo, confirmando los actos recurridos e imponiendo las costas a la actora.

CUARTO: Mediante auto de 19 de octubre de 2016 se fijó la cuantía del proceso en 813.430,78 Euros se recibió el proceso a prueba, admitiendo la documental propuesta en la demanda. Una vez formalizado por las partes el trámite de conclusiones, mediante diligencia de ordenación se dieron por concluidas las actuaciones, quedando pendientes de señalamiento para votación y fallo, y mediante providencia se señaló para votación y fallo el día 12 de enero de 2017, fecha en la que tuvo lugar, en que el proceso quedó visto para sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Es objeto de impugnación la Resolución adoptada con fecha de 8 de febrero de 2016 por el Tribunal Económico-Administrativo R. G. 1161/2013, que desestima la reclamación interpuesta contra la resolución de fecha 12 de marzo de 2013, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de fecha 7 de noviembre de 2012, del Inspector Jefe que confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta de fecha 25 de septiembre de 2012, en materia de Impuestos Especiales sobre la Electricidad primer semestre del ejercicio 2008 por importe de 813.430,78 €, al incluir en la base imponible del Impuesto la compensación económica percibida por los consumidores que tenían contratada la interrumpibilidad.

SEGUNDO

Los hechos en los que se basan las resoluciones recurridas y lo hará la presente sentencia, son los siguientes:

Con fecha 22 de noviembre de 2011 el órgano actuante notificó el inicio de actividades de comprobación de carácter parcial, relativas al Impuesto sobre la Electricidad (IE, en adelante), primer semestre del ejercicio 2008, en la que se comunicaba la personación para el día 19 de enero de 2012 en las oficinas del reclamante a efectos de comenzar allí las actuaciones. El objeto concreto era comprobar el correcto ingreso de las cuotas del IE como consecuencia de las ventas de la energía en el período considerado.

Con fecha 25 de septiembre de 2012, se procede a suscribir acta en disconformidad A02-72140784, en el que se recogía la siguiente propuesta de regularización:

Cuotatributaria: 658.405,52€.

Intereses de demora: 152.506,77€.

Deudatributaria: 810.912,29€.

El motivo principal de regularización consiste en considerar que se debía haber incluido en la base imponible del impuesto, y por lo tanto en la cuota a ingresar y repercutir, el importe de los descuentos concedidos a sus clientes en factura con motivo del servicio de interrumpibilidad que estos conceden a aquel, los cuales no habían sido tenidos en cuenta por el reclamante a estos efectos.

En fecha 7 de noviembre de 2012 el Inspector Jefe confirma mediante acuerdo de liquidación la propuesta contenida en el acta, desestimando las alegaciones del interesado. Las alegaciones fueron prácticamente coincidentes con las realizadas frente a la presente, reclamación, que posteriormente se detallarán.

Disconforme con lo anterior, la entidad interesada interpuso con fecha 5 de diciembre de 2012 un recurso de reposición, en el cual realizó las mismas alegaciones que frente al acuerdo liquidatorio.

El recurso es desestimado con fecha 12 de marzo de 2013.

La reclamación económico-administrativa es interpuesta en fecha 26 de marzo de 2013. Las alegaciones son una reiteración de las anteriormente presentadas, basándose en los siguientes argumentos:

La diligencia de fecha 20 de junio de 2012 no recoge ningún contenido que permita impulsar el procedimiento ("diligencia argucia"), habiéndose redactado a los meros efectos de interrumpir el plazo de inactividad de seis meses imputable a la Administración, por lo que habrían prescrito las cuotas correspondientes a los ocho primeros meses del año 2008.

Como novedad, argumenta la incongruencia que supone que en procedimiento paralelo de investigación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, año 2008, la Inspección consideró como descuentos que minoran la base de aquel impuesto los servicios de interrumpibilidad, mientras que en el presente precisamente el motivo de la liquidación es la no consideración como descuento en la base imponible del IVA de estos, lo que supone un aumento de la base en el IB.

El complemento de interrumpibilidad se configura como un descuento por la Orden de 12 de enero de 1995, por la que se establecían las tarifas eléctricas, por lo que ha de minorar la base imponible del IVA. Por otro lado, de no considerarse así, debería minorarse de la base imponible todos los recargos que realmente no son retribuciones.

La reclamación se desestima argumentando en primer lugar que no ha prescrito la acción para determinar el importe de la liquidación del I.E., pues las autoliquidaciones deberían hacerse dentro de los veinte días siguientes a la finalización del mes en que se ha devengado, siguiendo el criterio del IVA, la parte sostiene que la última autoliquidación de los ocho primeros meses del 2008, debió hacerse el 20 de septiembre de 2008, y los cuatro años de prescripción terminarían por tanto el 20 de septiembre de 2012.

Estos plazos de prescripción se interrumpirían con el inicio de actuaciones inspectoras que tuvo lugar

el día 22 de noviembre de 2011, interrumpiéndose de nuevo con la diligencia de fecha 1 de febrero de 2012, y con la entrega de documentos por medio de correo electrónico hasta el día 6 de marzo de 2012, extendiéndose una nueva diligencia el día 25 de septiembre de 2012 fecha en que se firmó de disconformidad el acta de liquidación del Impuesto. La diligencia llevada a cabo el día 20 de junio de 2012, constituye una diligencia de relleno, que no tiene efecto interruptivo alguno, por lo que han transcurrido más de seis meses desde el 6 de marzo de 2012 al 25 de septiembre de 2012, con los efectos consiguientes de tener por prescrita la acción para liquidar, conforme al artículo 150 de la L.G.T .

No se ha producido un quebranto del principio de confianza legítima en la actuación anterior de la Administración, al proceder a incluir en la base imponible del Impuesto los descuentos de interrumpibilidad, puesto que la liquidación del IVA realizada por el mismo período de tiempo, se lleva a cabo con posterioridad a la liquidación del I E por lo que no se ha producido una conducta contraria a actos propios anteriores.

Por último, desestima la petición que los descuentos obtenidos como consecuencia de la interrumpibilidad deben disminuir el importe de la base imponible, en base a los argumentos contenidos en la resolución del TEAC.

TERCERO

En su escrito de demanda, reproduce los argumentos contenidos en vía económico administrativa.

Mantiene el argumento de la prescripción de la acción, así como el argumento del quebranto de la confianza legítima, ya que hasta la liquidación contenida en el acta de fecha 25 de septiembre de 2012, se habían confirmado con anterioridad todas las autoliquidaciones del impuesto especial, efectuadas con anterioridad al año 2008.

Remarca, la tesis, que las compensaciones económicas obtenidas como consecuencia de los pactos de interrumpibilidad, deben deducirse del importe de la base imponible, pues considera que tanto la Agencia Tributaria como el TEAC, han realizado una interpretación en la aplicación del artículo 78 tres.2 párrafo segundo, sin tener en cuenta la reforma legislativa introducida. Así, sostiene que con la normativa reguladora vigente hasta 1 de julio de 2008, el complemento por interrumpibilidad tenía naturaleza de descuento integrado en las tarifas por suministro eléctrico, lo que conlleva su plena deducción en la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad, pues tal posibilidad constituye una clase de facturación estaba configurado legalmente como un descuento en las tarifas y como tal debe minorar la base imponible del impuesto sobre la electricidad.

Para ello, pone en relación el artículo 64 Ter de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , con el artículo 78 Tres 2 párrafo segundo de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) .

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

De esta forma, los descuentos que en el periodo inspeccionado de 2008 VIESGO, aplicaba a sus clientes en las facturas minoran, en general, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, y por ende del Impuesto sobre la Electricidad.

Únicamente no se debían tener en cuenta estos descuentos cuando constituyesen remuneración de otras operaciones diferentes. Dicho lo anterior, la discrepancia interpretativa que existe entre la AEAT y VIESGO es si el complemento por interrumpibilidad es un descuento en la contraprestación por el servicio de suministro eléctrico (criterio de VIESGO) o si, por el contrario, es una contraprestación -en sentido inverso- por un servicio distinto prestado por el cliente (criterio de la AEAT). Es muy importante destacar que este debate debe situarse en el tiempo a que se refiere la facturación regularizada, esto es desde 1 de enero hasta el 30 de junio de 2008, únicos periodos facturados que han motivado las cuotas adicionales liquidadas por la Inspección.

El debate debe situarse en el tiempo hasta el 30 de junio de 2008 porque es en esa fecha cuando se modificó radicalmente la normativa reguladora del sistema de la interrumpibilidad eléctrica, sustituyendo la naturaleza de "suministro interrumpible" por el de "servicio de interrumpibilidad". Esta modificación normativa se introdujo en la Disposición Transitoria 6ª, apartado 1.1, del Real Decreto 1634/2006 de 29 de diciembre (RCL 2006, 2350 y RCL 2007, 342) , con entrada en vigor a partir del 1 de julio de 2008, tal como se recoge en la Disposición Transitoria 1ª del mismo Real Decreto . Interesa transcribir la mencionada Disposición Transitoria 1ª, ya que es la que determina el momento de la desaparición del complemento por interrumpibilidad, tal como estaba configurado hasta entonces.

En la regulación legal vigente hasta el 1 de julio de 2008, la interrumpibilidad no es considerada como un servicio que prestan determinados abonados, sino como una modalidad de suministro a la que le es aplicable una determinada tarifa eléctrica. Tal es así, que esta modalidad de suministro eléctrico tiene su propia denominación de "suministro interrumpible", y así se le menciona, entre otras disposiciones, en el artículo 7.4.1.5 del citado Anexo de la Orden de 12 de enero de 1995, precepto que precisamente reglamenta la facturación del descuento por interrumpibilidad. No constituye un servicio que prestaba el cliente al Operador del Sistema.

CUARTO

Sin embargo la tesis de la Administración, es que la interrumpibilidad, es consecuencia de un contrato distinto del de suministro de electricidad, entre personas diferentes y con relaciones jurídicas distintas, naturaleza jurídica, que no ha variado desde la Orden de 12 de enero de 1995, siendo la nueva regulación la acomodación de la legislación interna a la nueva Directiva, y el hecho que apareciese el

complemento de interrumpibilidad como una parte de la factura, no supone que constituyese una modalidad de prestación de servicio, sino que constituía, únicamente, una forma de gestionar el pago de tal complemento.

QUINTO

Pasando a resolver las cuestiones planteadas por las partes, debe decidirse sobre la alegación hecha sobre la prescripción de la acción para determinar el importe de la deuda tributaria, el estimar que no se ha producido la interrupción del plazo de prescripción, ya que la diligencia de 20 de junio de 2012, no tiene fuerza interruptiva al constituir una diligencia de mero relleno que no supone un impulso del procedimiento inspector.

Argumenta en este punto el reclamante que durante el procedimiento de comprobación, iniciado el día 22 de noviembre de 2011, se produjo una interrupción injustificada del mismo de más de seis meses achacable a la Administración, durante el periodo que medió entre el último de los correos electrónicos con aportación de información a la Inspección (6 de marzo de 2012), y el día en que se extendió el acta en disconformidad (25 de septiembre de 2012), con los efectos establecidos en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) :

"2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario (...) no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada (...).

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada (...). En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse".

SEXTO

Las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 2008 y 1 de marzo de 2012 , establecen con carácter general que "la conclusión sobre el carácter "de relleno" una diligencia debe alcanzarse en un análisis de conjunto", o como dice la sentencia de 1 de marzo de 2012 , "Pues bien, del conjunto de diligencias reseñadas, en algunas de las cuales se hacen referencia a visitas posteriores, de las que no existe constancia de su realización, se deduce claramente que, al margen de la redacción más o menos afortunada, la diligencia de 4 de diciembre de 1997 se refería al requerimiento de la presentación de documentos relacionados con las obligaciones bonificadas y cobros correspondientes, que a la postre

han sido objeto de liquidación, por lo que debe entenderse que aquella iba dirigida a proseguir la comprobación inspectora, siendo por ello interruptora de la inactividad pretendida.

En cuanto al segundo aspecto del motivo, referido a la estanqueidad de los distintos ejercicios, tampoco puede ser estimado.

En primer lugar, y así lo pone de relieve el Abogado del Estado, en la diligencia de 4 de diciembre de 1997 se refleja claramente que la comprobación afecta a los ejercicios 1991 a 1995 (ambos inclusive), por impuestos de los que resulta sujeto pasivo u obligado tributario la entidad recurrente.

Pero es que además, la doctrina de esta Sala no avala la postura de la entidad recurrente. Así, en la Sentencia de esta Sala de 27 de febrero de 2009 (sic) (recurso de casación número 6584/2004), se dijo (Fundamento de Derecho Tercero): "... si bien la especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el art. 47 del Real Decreto 939/86 (RCL 1986, 1537 , 2513 y 3058) (RCL 1986, 1537 , 2513 y 3058) delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizarse. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los Impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquella, en cuanto a ejercicios e Impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos) [...], desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos.

Este criterio ha sido acogido en el art. 184.1 "in fine" del Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658).

El art. 31.4 del Reglamento Inspector se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector como un todo. Lo que la Ley quiere sancionar es una paralización injustificada de las actuaciones, no pudiendo decirse, con fundamento, en estos casos, que las actuaciones se han interrumpido por causa imputable a la Administración. De no entenderse así, se plantearían graves problemas prácticos en la forma de planificar y organizar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, lo que supondría una evidente merma de la eficacia de la Inspección sin suponer ninguna garantía adicional para el contribuyente".

SÉPTIMO

Analizando la diligencia de fecha 20 de junio de 2012, que nos ocupa, debemos examinar, en primer lugar su redacción:

El objeto de la inspección es comprobar el concepto tributario Impuesto Especial sobre la electricidad, actuación de carácter parcial, ejercicio 2008.

Queda pendiente en esta primera diligencia la aportación de los contratos suscritos, el tipo de tarifa aplicado a cada uno de ellos, aclaración de la forma en que se aplica el concepto de interrumpibilidad para el cálculo de la tarifa aplicable, y en su caso la correspondiente facturación, muestreo de las facturas emitidas a clientes no sometidos a la interrumpibilidad pero a los que son aplicables las mismas tarifas.

En la diligencia de fecha 20 de junio de 2012, objeto de discusión, se recoge en el apartado A), relación de documentos recibidos por medio de correos electrónicos.

En el apartado b) de dicha diligencia, se recogen las explicaciones hechas por la representante de la sociedad sobre la forma y el contenido de las facturas libradas a los clientes que gozan de interrumpibilidad. Y además, se establece una relación de clientes que gozan de dicho servicio a la vista de las facturas aportadas.

Debe tenerse en cuenta, que esta diligencia de 20 de junio de 2012, se hace con intervención presencial de la representante de la sociedad.

De lo dicho y de la aplicación de la doctrina jurisprudencial, referenciada, se llega a la conclusión que la diligencia de 20 de junio de 2012, examinado su contenido, en relación con lo actuado hasta ese momento y teniendo en cuenta el objeto de la inspección, se llega a la conclusión que está íntimamente relacionado con el objeto de la comprobación; que se obtiene la aclaración de cómo se lleva a cabo la facturación y la deducción de la base imponible del Impuesto, datos de los que seguramente podrían haberse deducido de la documentación aportada, pero que de esta forma se tiene una participación de la interesada justificando los datos que posteriormente tendrá en cuenta la Inspección.

Por otro lado, desde el mes de junio de 2012, hasta el 6 de septiembre de 2012, existe un lapso de tiempo amplio que no justifica la necesidad de extender la diligencia que nos ocupa, y de su contenido no se deduce que se trate de una diligencia de relleno o argucia.

Procede por tanto desestimar esta alegación.

OCTAVO

Sostiene la parte actora, que se ha quebrantado el principio de confianza legítima y de buena fe, y el de que no se puede ir contra los actos propios, pues en ejercicios anteriores al primer semestre de 2008, se habían confirmado, por la Agencia Tributaria, autoliquidaciones del Impuesto que nos ocupa, en que

se había permitido la deducción de la base imponible de las cantidades compensatorias abonadas a los clientes que disponían de la interrumpibilidad, y lo más se había llevado a cabo liquidaciones complementarias meramente testimoniales.

El artículo 3.1. de la LPAC (RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246) , consagra los principios de buena fe y confianza legítima; artículo 9.3 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) , lo hace en relación a los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de octubre de 2016 , establece: "El alcance de este principio fue recordado en la sentencia de 13 de mayo de 2009 (RJ 2009, 5445) (casación 2357/07) , reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de abril de 2002 :

"El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo , 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles"» (FD Sexto).

Por otro lado, EL Tribunal de Justicia de la Unión Europea, establece, que el principio de confianza legítima se extiende a todo justiciable que se encuentre en una situación de la que se desprenda que una institución comunitaria le hizo concebir esperanzas fundadas, y en la STPI de 14 de septiembre de 1995, Lefebvre y otros contra la Comisión, Asunto T-571/93 , ap.72, se dijo que " nadie puede invocar una violación de dicho principio si la Administración no le dio garantías concretas".

En el caso que nos ocupa, debemos tener en cuenta, que se trata de una obligación tributaria, de contenido legal, y que lo único que se ha producido ha sido un cambio de interpretación por parte de los

órganos de gestión del Impuesto que nos ocupa. Cambio interpretativo que ha sido debidamente motivado tanto por la Inspección como por el órgano que aprobó la liquidación provisional y por la resolución del TEAC objeto del presente recurso.

Por tanto, el principio de confianza legítima y el de buena fe, no puede constituir la base de un inmovilismo interpretativo, siempre que con cambio sufrido no sea arbitrario, no siéndolo, en el supuesto en que se razone debidamente en derecho, el porqué de la variación.

Y eso es lo que ha sucedido en el presente caso.

Por ello, debe desestimarse esta nueva alegación.

NOVENO

Resta por resolver la cuestión de fondo, que ha quedado planteada a lo largo de esta sentencia.

Ya esta Sección en fechas recientes, ha resuelto supuestos parecidos, que aun cuando tenían alguna variación, en cuanto a los sujetos intervinientes, pues normalmente los recurrentes eran clientes a los que se les repercutía el importe del Impuesto sin la deducción en la base imponible del importe del complemento de interrumpibilidad, en el presente caso, se trata de un suministrador de energía eléctrica, que pasa a ser un comercializador con la nueva regulación, pero la cuestión de fondo es la misma.

DÉCIMO

Por ello, se traen a colación las sentencias dictadas en fechas 15 de diciembre de 2014, recurso 347/2013 y 23 de noviembre de 2016, recurso, 180/2015 .

Siguiendo en lo necesario estas sentencias, que se reproduce en lo necesario, se dice:

«Con anterioridad a la entrada en vigor de las normas transcritas (el Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre (RCL 2006, 2350 y RCL 2007, 342) , y la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio (RCL 2007, 1523 y 1799)), 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". Siendo ésta la normativa que se encontraba en vigor en el año 2.007, objeto de comprobación por la Inspección en el caso que nos ocupa.

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 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.»

Y en el fundamento jurídico sexto:

«La base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad se encuentra regulada en el artículo 64 ter de la LIE (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , a cuyo tenor literal:

"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) (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 consecuencia con lo anterior, en el presente caso, las cantidades percibidas por la recurrente 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. Pero, como ha quedado expuesto anteriormente, este servicio es totalmente independiente de la operación de adquisición de energía eléctrica efectuada por la recurrente 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.

Al hilo de lo anterior, 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 en factura por bienes y servicios recibidos y prestados por el propio consumidor: adquisición de electricidad y servicio de interrumpibilidad respectivamente.

A tenor de 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.»

Por unidad de doctrina, y por aplicación de los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley, las razones expuestas en la sentencia anotada conducen a la desestimación de los motivos de impugnación relativos a la incidencia de la aceptación del suministro de interrumpibilidad al tributo de que se trata. Pues con las consideraciones realizadas en la referida sentencia han de considerarse desvirtuadas las alegaciones de la demanda basadas en la interpretación de las normas que en ella se citan y en los elementos de prueba que aporta. Además, el parecer expuesto en la mentada sentencia ya fue aplicado en la sentencia de 15 de diciembre de 2014 (JT 2014, 2087) [Rec. 347/2013 . Fundamento jurídico sexto].

Lo expuesto conduce a la desestimación del recurso jurisdiccional y a la confirmación de la resolución administrativa a que el mismo se contrae, por ser ajustada a Derecho. Lo que comporta la desestimación de las pretensiones deducidas en la SUPLICA de la demanda.

Sin hacer expresa imposición en cuanto al pago de las costas causadas a la vista del período que se le gira y ser materia jurídica discutida.

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 deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley reguladora de la

Jurisdicción Contencioso-Administrativa, justificando el interés casacional objetivo que presenta [art. 86.1, en relación con el art. 88, de la Ley Jurisdiccional , modificados por la disposición final 3.1 de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio (RCL 2015, 1128) , en vigor desde el 22 de julio de 2016].

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

1

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 454/2016, interpuesto por la entidad VIESGO DISTRIBUCIÓN ELÉCTRICA S.L. antes E.ON DISTRIBUCIÓN S.L., representada por la Procuradora de los Tribunales doña María Jesús Gutiérrez Aceves, con asistencia letrada, contra la Resolución adoptada con fecha de 8 de febrero de 2016 por el Tribunal Económico-Administrativo R. G. 1161/2013, cuya resolución confirmamos, por encontrarse ajustada a Derecho.

2

Sin imposición, a las partes al pago de las costas procesales causadas en esta instancia.

3

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación de que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, mediante escrito en el que habrá de acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley Jurisdiccional [redacción ex Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio (RCL 2015, 1128)], justificando el interés casacional objetivo que el recurso preparado presenta. Habiendo de presentarse dicho escrito en el plazo de 30 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial. Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma.

4

Una vez firme esta sentencia, llévase testimonio de la misma a los recursos contencioso-administrativos de esta Sección suspendidos a resultas de la tramitación preferente del presente recurso jurisdiccional, reseñados en el apartado 5 del último fundamento de derecho, a efectos de que se proceda conforme a lo dispuesto en el art. 37.3 de la Ley Jurisdiccional .

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

: Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.

FIDE