

**Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 8ª, Resolución
de 20 Feb. 2019, Rec. 9840/2015**

Nº de Recurso: 9840/2015

Referencia 12301/2019

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL CARBÓN. Base imponible. Interpretación del art. 83 de la Ley de Impuestos Especiales. Debe utilizarse el concepto "poder energético del carbón", a efectos de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Carbón que según artículo 83 de la LIE, se ha de identificar con el Poder Calorífico Superior del mismo (PCS), y no con su Poder Calorífico Inferior (PCI), expresado en gigajulios. La adopción del PCS, al ser esta una magnitud fija para un producto en concreto, supone la fijación de una base imponible igual para todos los sujetos intervinientes en la cadena comercializadora, pues no varía en función del uso que se de al carbón o de la caldera en la cual se emplee. Reitera criterio. Supuestos particulares de no sujeción de las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo. Inaplicación del art. 6 de la Ley 38/1992, que regula supuestos de no sujeción aplicables a todos los impuestos especiales de fabricación, de acuerdo con el art. 2, LIE, el Impuesto sobre el Carbón no goza de tal calificación.

El TEAC desestima reclamación en única instancia, contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre el Carbón, ejercicios 2013 confirmando el acto impugnado.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 20 de febrero de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-09840-2015

CONCEPTO: RESTO IIEE (HIDROCARBUROS, TABACO Y ELECTRICIDAD)

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: XY, SA - NIF ...

REPRESENTANTE: **Bx...**- NIF ...

DOMICILIO: ... BARCELONA (BARCELONA)

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 13 de noviembre de 2015, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre el Carbón, ejercicios 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Consta en todo lo actuado la incoación, por parte del órgano administrativo de referencia, en fecha 23 de octubre de 2015, de acta en disconformidad A02-...92, extendida por el concepto "Impuesto sobre el Carbón", ejercicio 2013, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 995.157,26 euros.

Intereses de demora: 106.111,99 euros.

Total deuda a ingresar: 1.101.269,25 euros.

Del acta y su informe complementario se desprende como motivo de regularización, en primer lugar, una incorrecta determinación, por parte de la interesada, de la base imponible del impuesto en determinadas ventas sujetas y no exentas de carbón, al computar como "poder energético del carbón" el poder calorífico inferior (PCI, en adelante) del mismo, y no el poder calorífico superior (en lo sucesivo, PCS), como determina la Inspección. Y, en segundo lugar, se regularizan determinadas mermas contabilizadas por la reclamante como "salidas con impuesto" pero no incluidas en las autoliquidaciones, al no establecer la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992) (LIE, en adelante), ningún supuesto de no sujeción o exención para las pérdidas.

Tras el oportuno trámite de puesta de manifiesto y alegaciones posterior al acta, en fecha 13 de noviembre de 2015 el órgano competente dictó acuerdo de liquidación en el que confirmaba en todos sus puntos la propuesta inspectora.

Dicho acuerdo fue objeto de notificación en fecha 16 de noviembre de 2015.

SEGUNDO.- Disconforme con el acuerdo anterior, es interpuesta la presente reclamación económico-administrativa el día 16 de diciembre de 2015. Las argumentaciones vertidas en el correspondiente trámite de alegaciones se basa, sintéticamente, en los siguientes puntos:

El PCI del carbón refleja más adecuadamente, a efectos de determinación de la base imponible del impuesto, el "poder energético" del mismo.

Las mermas justificadas deberían quedar no sujetas, puesto que no han de considerarse en ningún caso como "puesta a consumo" del carbón.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003) (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003), en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA (Referencia 843/2005)), 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:

determinar si el acuerdo de liquidación citado en el encabezamiento se encuentra ajustado a derecho.

TERCERO.- Como se ha anticipado, la primera discrepancia surge de la interpretación del artículo 83 de la LIE (Referencia 3626/1992), que dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"1. La base imponible del impuesto estará constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios (GJ).

2. La determinación de la base imponible se efectuará en régimen de estimación directa. La estimación indirecta de la base imponible será aplicable a los supuestos y en la forma previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003)".

La Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda interpreta el concepto "poder energético del carbón" en su contestación a consulta vinculante número V0333-14, de 11 de febrero de 2014, de la siguiente manera, al ser preguntado sobre que magnitud tomar, si el PCI o el PCS del producto:

"El carbón es un compuesto de carbono e hidrógeno que, al arder, se combina con oxígeno formando dióxido de carbono (CO₂) y agua (H₂O). En las calderas tradicionales los gases quemados

salen por el conducto de humos a una temperatura superior a 1000 C, pues a menor temperatura no se genera el tiro térmico necesario para que la caldera funcione correctamente; por lo tanto, el agua producida no se condensa y se pierde el calor latente del vapor de agua (aproximadamente 540 kilocalorías por kilogramo de agua).

Por ello, al medir el poder energético del carbón se puede utilizar el poder calorífico superior (PCS) que mide el calor verdaderamente producido en la reacción de combustión, o el poder calorífico inferior (PCI) que mide el calor realmente aprovechable.

(...)

Por lo demás, si bien la Ley de Impuestos Especiales no lo ha establecido de forma expresa, la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (Referencia 10417/2003), por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOUE de 31 de octubre), al establecer los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes y combustibles, (cuadros B y C de su anexo I) exige que el poder energético del carbón se cuantifique por su "valor calorífico bruto".

Así las cosas, esta Dirección General entiende que, para determinar la base imponible del Impuesto especial sobre el Carbón, el sujeto pasivo debe utilizar el poder calorífico superior (PCS) del producto entregado, como medida del poder energético del carbón objeto de la operación sujeta".

La Inspección, en el acuerdo controvertido, adopta dicho criterio, de manera que:

"Por tanto, la Dirección General de Tributos, en concordancia con el contenido de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (Referencia 10417/2003), por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, no deja lugar a dudas cuando resuelve que la base imponible del impuesto se determina en función del PCS. En idéntico sentido resuelve la consulta V2560-14 (Referencia 2826/2014)".

Por su parte, la reclamante sostiene tomar como magnitud correcta el PCI con base en un dictamen emitido por la fundación para el Fomento de la innovación Industrial, y firmado por diversos profesores de la Escuela Técnica Superior de Ingenieros Industriales de Madrid, en el que se concluye que aquel es la medida que mejor refleja la capacidad real de obtener energía térmica de la combustión del carbón. En segundo lugar, además, considera que en ningún momento la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (Referencia 10417/2003), por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, determina una modalidad concreta de cálculo de la base, debiendo ser cada Estado Miembro el que la fije, y en el caso español no se precisa lo suficiente. Además, la citada Directiva,

en su versión española, no exige la toma en consideración del "valor calorífico bruto" del carbón, lo que sí sucede en otras traducciones.

Es necesario precisar primeramente que la Directiva 2003/96/CE (Referencia 10417/2003), en contra de lo que afirma la Dirección General de Tributos y tal y como sostiene la reclamante, no exige que el poder energético del carbón se cuantifique por su "valor calorífico bruto", lo que sí sucede con el gas natural, por ejemplo, al establecer en el Anexo I, cuadro C, como "niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y electricidad" lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Carbón y coque (en euros por gigajulio), Códigos NC 2701, 2702 y 2704:

Utilización con fines profesionales: 0,15.

Utilización sin fines profesionales: 0,3".

Sentado lo anterior, y a pesar de no definirse de la manera que sostiene el órgano directivo el poder energético, *parece razonable, dado que no se especifica suficientemente el modo de cálculo, aplicar la magnitud que considera este, ya que la adopción del PCI como método de cálculo implicaría subordinar la base imponible a "(...) factores tales como el uso o destino, tecnología del consumidor y evolución tecnológica", lo que no parece seguro desde el punto de vista jurídico, ya que en este caso la base imponible variaría dependiendo del consumidor final del carbón. Por el contrario la adopción del PCS, al ser esta una magnitud fija para un producto en concreto, supone la fijación de una base imponible igual para todos los sujetos intervinientes en la cadena comercializadora, pues no varía en función del uso que se de al carbón o de la caldera en la cual se emplee. La única distinción que aceptan tanto la Ley como la Directiva comunitaria es la de los tipos impositivos en función de si el carbón se usa con fines profesionales (a excepción de procesos de generación de electricidad) o con otros fines, por lo que no resulta adecuado introducir otra variable incierta, esta vez en la fijación de la base, cuando parece que el legislador no lo ha previsto así.*

Este criterio ha sido también asumido por el -->Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su sentencia de 5 de marzo de 2018 (rec. 1040/2017 (Referencia 79471/2018) -->), expresado de manera inmejorable en el fundamento de derecho segundo:

"Desde esa lógica de la imposición indirecta y real que recae por vía de repercusión sobre los adquirentes consumidores del carbón, -artículo 85.1 Ley II.EE-, las peculiaridades tecnológicas que incidan sobre las centrales termoeléctricas para las que se adquiere como materia prima por la sociedad recurrente, ya aprovechen éstas la totalidad del potencial calorífico (siquiera mediante recuperadores, como sostiene la AE), o no lo hagan, no pueden ser determinantes del modo en que

el hecho imponible deba ser medido o cuantificado, ni enerva la tesis básica de que ese poder calorífico mencionado por el artículo 83.1 haya de serlo en su plenitud o máxima expresión. De no entenderse así, cobraría sentido igualmente que en otros tributos indirectos como el Especial sobre Hidrocarburos -artículos 46 y siguientes-, se diversificase la cuantificación de la base de cada uno de ellos en función de las características tecnológicas y estado de las máquinas o motores que los empleasen y del mejor o peor aprovechamiento que hiciesen de los mismos".

Además, y en relación a la discrepancia existente entre las distintas traducciones de la Directiva 2003/96/CE (Referencia 10417/2003), las cuales unas veces hacen referencia al "valor calorífico bruto" y otras no (caso de la versión española), concluye lo siguiente:

"TERCERO.- (...) parece rechazable que las disparidades de traducción puedan alojar verdaderas diferencias de régimen jurídico material tal y como se sugiere, eludiéndose de este modo la reconducción a la necesaria unidad de la proposición contenida en la fuente de que se trate.

El Tribunal de Justicia de la UE, en Sentencias como la del 9 de abril de 2014 en Recurso C-74/13 (Referencia 36309/2014), señala que;

".....procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición del Derecho de la Unión no puede constituir la única base para la interpretación de dicha disposición; tampoco se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. En efecto, las disposiciones del Derecho de la Unión deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme a la luz de las versiones en todas las lenguas de la Unión . En caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición del Derecho de la Unión, ésta debe interpretarse en función de la estructura general y la finalidad de la normativa en que se integra (véase la sentencia Kurcums Metal, C-558/11, apartado 48 y jurisprudencia citada)."

Interpretación uniforme que lleva a concluir, como ya se pronunció este Tribunal Central en su resolución de 29 de enero de 2019 (RG 9213/2015) que lo más correcto es utilizar el valor bruto (PCS) para la determinación de la base imponible.

CUARTO.- *La segunda discrepancia surge de la regularización de las mermas que realiza la Inspección, al entender que en el caso del Impuesto sobre el Carbón, a diferencia de lo que sucede en otros impuestos especiales, no se prevé ningún supuesto de no sujeción de las mismas. Así, afirma que "(...) el propio apartado 3 del artículo 77 de la Ley de Impuestos Especiales al que alude en su escrito de alegaciones dispone que: «Se presumirá que el carbón ha sido objeto de puesta a consumo cuando los sujetos pasivos no justifiquen el destino dado al carbón producido, importado o adquirido» y, debemos reiterar que no ha quedado acreditado el destino del carbón en la diferencia*

entre el adquirido y el declarado, en la terminología utilizada por la sociedad, como puesto a consumo en la declaración liquidación 595".

Por su parte, la reclamante sostiene que "(...) si no hay puesta a consumo de carbón no se produce el hecho imponible del Impuesto. (...)

Es por ello que fuera de estos supuestos no puede justificarse la existencia de ningún hecho imponible puesto que el carbón identificado como Merma por mi representada no ha sido puesto a consumo, ni ha sido vendido ni ha sido autoconsumido. Se ha justificado debidamente su existencia y que la norma que regule tales Mermas no forme parte de la Ley de Impuestos Especiales no supone un quebranto del principio de reserva de Ley".

Sobre este particular, el citado artículo 77 de la LIE (Referencia 3626/1992) dispone (el subrayado es nuestro):

- "1. Está sujeta al impuesto la puesta a consumo de carbón en su ámbito territorial.
2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, tienen la consideración de «puesta a consumo» las siguientes operaciones:
 - a) La primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlo la exención regulada en el artículo 79.1 de esta Ley.
 - b) El autoconsumo de carbón. A los efectos de este precepto, tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios a que se refiere la letra anterior.
3. Se presumirá que el carbón ha sido objeto de puesta a consumo cuando los sujetos pasivos no justifiquen el destino dado al carbón producido, importado o adquirido".

No establece la LIE (Referencia 3626/1992) en el Capítulo I del Título III dedicado al Impuesto sobre el Carbón, como afirma la Inspección, ningún supuesto particular de no sujeción de las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, al contrario de lo que se prevé para otros impuestos (p.ej., hidrocarburos, labores del tabaco, etc.). Además, no es de aplicación a este impuesto lo establecido en el artículo 6 de la Ley, que regula supuestos de no sujeción aplicables a todos los impuestos especiales de fabricación, ya que de acuerdo al artículo 2 el Impuesto sobre el Carbón no goza de tal calificación. Por tanto, cuando el apartado 3 del artículo 77 habla de justificación del uso dado al carbón se refiere, por fuerza, a otros supuestos de no sujeción que sí prevé la norma

para este impuesto, como entregas intracomunitarias, exportaciones, o autoconsumos, casos en los que de acreditarse tales circunstancias no se produciría la "puesta a consumo" del producto. El hecho de que exista una normativa extrafiscal que prevea determinados porcentajes de pérdidas inherentes a los productos no cambia esta conclusión, puesto que de admitirse a los efectos que aquí interesa la Ley habría incluido una previsión al respecto. En fin, resulta plenamente vigente lo dispuesto en los artículos 8 (Referencia 1914/2003) y 14 de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003) respecto a la delimitación de supuestos de no sujeción en el ámbito fiscal, puesto que estos configuran directamente el ámbito del hecho imponible:

"Artículo 8. Reserva de ley tributaria. 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".

"Artículo 14. Prohibición de la analogía. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Por todo lo anterior, se declara ajustada a derecho la regularización practicada por la Administración, tanto en lo tocante a la definición de base imponible como en lo relativo a la liquidación de las pérdidas que no resultan admisibles.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.