

Audiencia Nacional

**AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia num.
125/2016 de 15 marzo**

JUR\2016\72864

ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 322/2015

Ponente: Excmo Sr. Jaime Alberto Santos Coronado

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso:0000322/2015

Tipo de Recurso:PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:03967/2015

Demandante:ENDESA DISTRIBUCION ELÉCTRICA, S.L.

Procurador:D. JOSÉ GUERRERO TRAMOYERES

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.:D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

SENTENCIA N°:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a quince de marzo de dos mil dieciséis.

Visto el presente recurso contencioso administrativo, nº 322/2015, interpuesto ante esta Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por el Procurador D. José Guerrero Tramoyeres, en nombre y representación de la entidad ENDESA DISTRIBUCION ELECTRICA, S.L. , contra la Administración General del Estado, dirigida y representada por el Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en materia de Impuesto Especial sobre la Electricidad; habiendo sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO, Magistrado de la Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El presente recurso contencioso-administrativo se interpone por la representación procesal de la entidad expresada, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 de mayo de 2.015, R.G. 7335/2012, desestimatoria de la reclamación económico administrativa formulada contra Acuerdo de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT, de fecha 8 de agosto de 2.011, derivada del acta A02-72154346, por el concepto "Impuesto Especial Electricidad", ejercicio 2.007, y cuantía de 1.880.154,11 €.

SEGUNDO: Presentado el recurso, se reclamó el expediente administrativo y se dio traslado de todo ello a la parte actora para que formalizara la demanda, la cual expuso los hechos, invocó los fundamentos de derecho que estimó oportunos y terminó por suplicar que, previos los tramites legales pertinentes, se dicte sentencia por la que se anule la Resolución dictada por el TEAC, y en consecuencia el Acta de Disconformidad A02-72154346, de fecha 23 de octubre de 2.012, por el concepto "Impuesto Especial Electricidad", ejercicio 2.007.

TERCERO: Formalizada la demanda, se dio traslado al Abogado del Estado para que la contestara, el cual expuso los hechos y fundamentos de Derecho pertinentes y suplicó se dictara sentencia desestimando el recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO: No habiendo sido solicitado el recibimiento a prueba del procedimiento, quedaron las actuaciones concluidas, señalándose para votación y fallo el día 3 de marzo del corriente año 2.016 en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, habiéndose observado en la tramitación del recurso las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

: A través del presente recurso impugna la parte actora los actos administrativos antes indicados, siendo presupuestos de hecho a efectos resolutorios, que obran en el expediente administrativo incorporado a los autos y se exponen en la Resolución impugnada, los siguientes:

1.- En fecha 23 de octubre de 2.012, la Inspección de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes incoó a la entidad ENDESA DISTRIBUCION ELECTRICA, S.L., Acta de disconformidad A02- 72154346, por el concepto "impuesto Especial Electricidad", ejercicio 2.007, en la que se proponía liquidación por importe total de 1.879.951,45 €, de los que 1.483.487,29 € corresponden a cuota, y 396.464,16 € a intereses de demora.

2.- En la citada Acta se hace constar, entre otros extremos, que se ha constatado por la Inspección que en las facturas emitidas durante los periodos objeto de comprobación por la entidad recurrente, distribuidora a sus clientes con contrato de interrumpibilidad, figura el concepto de servicio de descuento de interrumpibilidad, el cual tiene la consideración de prestación de servicios en términos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con el art. 11 de la Ley 37/1992, de 29 de diciembre, reguladora del IVA, constituyendo una operación sujeta a dicho impuesto en virtud del art. 4 de la misma.

Y en el presente caso existe, por un lado, una entrega de bienes (el suministro de energía eléctrica) de la distribuidora a sus clientes con suministro interrumpible, y por otro lado, una prestación de servicios que permite la interrumpibilidad del suministro, que se presta por el cliente con suministro interrumpible a la empresa distribuidora y cuya contraprestación se realiza mediante un descuento en las facturas que documentan la primera operación, el suministro de energía eléctrica. Ello da lugar a la existencia de dos hechos imposables realizados por sujetos pasivos diferentes que, si bien por requisitos de la norma de facturación han de reflejarse como una compensación de flujos monetarios, a efectos de la tributación por el IVA y el Impuesto Especial sobre la Electricidad, no es posible dicha compensación, por lo que procede realizar la correcta calificación del hecho imponible en los términos regulados por el art. 13 de la LGT (RCL 2003, 2945), de acuerdo con su naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado.

En consecuencia, dado que la empresa distribuidora no liquidó el Impuesto Especial sobre la Electricidad sobre el importe de los descuentos por interrumpibilidad, se propuso en el Acta referida la regulación de dichos importes, sin que se aprecien indicios de la comisión de infracciones tributarias establecidas en el art. 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

2.- Tras presentar la interesada las alegaciones al Acta que tuvo por convenientes en solicitud de que se anulase la propuesta de liquidación, la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT, dictó Acuerdo de liquidación con fecha 13 de diciembre de 2.012 confirmando en todos sus puntos la propuesta inspectora, si bien modificando ligeramente los intereses de demora, por importe total de 1.880.154,11 €, de los que 1.483.487,29 € corresponden a cuota, y 396.666,82 € a intereses de demora.

3.- Contra el anterior acuerdo se interpuso por la entidad hoy actora reclamación económico administrativa ante el TEAC, alegando en esencia que el complemento por interrumpibilidad estaba configurado legalmente hasta el 1 de julio de 2.008 como un descuento que minoraba el importe de la tarifa eléctrica, según determina la Orden Ministerial de 12 de enero de 1.995, por la que se establecen las tarifas eléctricas, así como que es improcedente trasladar la naturaleza jurídica del concepto de "interrumpibilidad" configurado por la normativa regulatoria eléctrica a partir del 1 de julio de 2.008 a situaciones previas, más aun cuando la relación jurídica se establece entre distintos sujetos antes y después de dicha fecha. Siendo desestimada la reclamación en virtud de Resolución de fecha 21 de mayo de 2.015, lo que da lugar al presente recurso contencioso.

SEGUNDO

: Invoca la parte actora a través de su escrito de demanda como fundamentos de su pretensión anulatoria, reiterando sustancialmente las alegaciones efectuadas en la vía previa administrativa, en síntesis, que el complemento por interrumpibilidad estaba configurado legalmente hasta el 1 de julio de 2.008 como un concepto que minoraba o aumentaba, según el caso, el importe de la tarifa eléctrica, según determina la Orden Ministerial de 12 de enero de 1.995, por la que se establecen las tarifas eléctricas; y que es improcedente trasladar la naturaleza jurídica del concepto "interrumpibilidad" configurado por la normativa regulatoria eléctrica a partir del 1 de julio de 2.008 a situaciones previas, más aun cuando la relación jurídica se establece entre distintos sujetos antes y después de dicha fecha.

Mantiene que, al estar estructurado y definido el concepto de interrumpibilidad como un descuento o recargo y no como un servicio por la normativa vigente en el periodo objeto de comprobación, debe aceptarse que los importes forman parte de la tarifa eléctrica, como tantos otros, constituyendo de forma conjunta e indisoluble la contraprestación del suministro eléctrico y conformando la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad y del Impuesto sobre el Valor Añadido. Añade que es indudable que al formar parte del precio del contrato de suministro de energía eléctrica el complemento por interrumpibilidad (que puede ser un descuento o un recargo), éste no puede ser objeto de tratamiento fiscal diferenciado del resto de componentes que conforman dicho precio y, por tanto, debe minorar o incrementar la base imponible que a efectos del Impuesto sobre la Electricidad debe tomar en consideración ENDESA al facturar los contratos de suministro de electricidad con complemento por interrumpibilidad. Es decir, la tarifa está configurada como un todo indisoluble.

Y resalta además que el tratamiento otorgado por la entidad al complemento por interrumpibilidad a efectos de su consideración como menor precio del suministro de energía eléctrica no ha sido en absoluto algo opcional para ella, sino que resulta obligado en cumplimiento de la normativa establecida por el Ministerio de Industria y Energía y así lo realizó asimismo el resto del sector. Aplicar un tratamiento diferente por parte de ENDESA en el periodo objeto del Acta hubiese sido incumplir con la regulación expresa establecida por el Ministerio en dicho momento, con las consiguientes diferencias dentro del sector.

En suma, señala la parte actora que, a su juicio, el complemento de interrumpibilidad no responde a una prestación de servicios, sino que es un concepto más entre otros que, bien como descuento o como recargo, forma parte de la tarifa eléctrica, de acuerdo con su específica regulación y con la actuación de la AEAT, la cual no ha cuestionado desde el año 1.995 que formara parte de la composición de la tarifa eléctrica, hasta el 2.008 en que cambió su criterio, aplicando de forma retroactiva la nueva norma, con la consiguiente infracción del principio de seguridad jurídica del administrado.

TERCERO

: Así pues, debe manifestarse necesariamente con carácter previo, como lo hace de forma amplia y detallada el TEAC a través de la resolución recurrida, que la creación del Impuesto Especial sobre la Electricidad se produce en el artículo 7 de la Ley 66/1997 (RCL 1997, 3106 y RCL 1998, 1636) sobre Medidas Fiscales , Administrativas y del Orden Social, que entra en vigor el 1/1/98, justificándose su creación en la Exposición de Motivos diciendo que en el ámbito de los Impuestos Especiales se introduce una nueva figura, el Impuesto sobre la Electricidad, que tiene como objetivo básico la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de «coste específico asignado a la minería del carbón» que gira en la actualidad sobre la facturación eléctrica y se expresa como el 4,864 por 100 de la misma, en consonancia con el proceso de transparencia en la facturación eléctrica que se quiere impulsar. Asimismo, la creación de este Impuesto permitirá la adaptación a la propuesta de Directiva comunitaria por la que se reestructura la imposición de los productos energéticos.

La nueva regulación se incardina dentro de la Ley 38/92, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales (LIE), modificando su articulado e introduciendo los artículos 64 a 64 sexto .

El Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212 y 2594) , aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, y el Real Decreto 112/1998, de 30 de enero (RCL 1998, 264 y 398) , modifica dicho Reglamento, para poder desarrollar las normas legales que regulaban el Impuesto sobre la Electricidad introducido por la Ley 66/97, e introduce un nuevo capítulo IX destinado a incorporar las normas reglamentarias de desarrollo del Impuesto Especial sobre la electricidad.

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

La Ley 22/2005, de 18 de noviembre (RCL 2005, 2253) , incorpora al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad. Esta Ley supone la introducción al ordenamiento interno de la Directiva 2003/96/CE (LCEur 2003, 3588) del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, de forma que se modifican algunos aspectos de la LIE, referidos a los Impuestos sobre Hidrocarburos y sobre la Electricidad, siendo la única novedad que se introduce la fijación de un tipo mínimo que se corresponde con el nivel impositivo mínimo de la Directiva.

Posteriormente, la Ley 2/2010, de 2 de marzo (LLR 2010, 57) , trasladó al ordenamiento interno la Directiva 2008/118/CE (LCEur 2009, 27) del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (LCEur 1992, 789) . En particular, el artículo 3 de la referida Ley introdujo importantes modificaciones en la LIE en materia de Impuesto sobre la electricidad dando nueva redacción a las definiciones del artículo 64 bis y al artículo 64 sexto , relativo a las disposiciones especiales en relación con los intercambios intracomunitarios de energía eléctrica.

CUARTO

:La normativa reguladora de la prestación del servicio de interrumpibilidad se recoge actualmente en la disposición transitoria 6ª, apartado 1.1 , del Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre (RCL 2006, 2350 y RCL 2007, 342) , por el que se establece la tarifa eléctrica a partir de 1 de enero de 2007 (BOE de 30.12.2006) y en la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio (RCL 2007, 1523 y 1799) , por la que se regula el servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad para los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción (BOE 03.08.2007). Su entrada en vigor a partir del 1 de julio de 2008 resulta de lo establecido en la disposición transitoria 1ª del mismo Real Decreto , que dispone que los complementos por interrumpibilidad correspondientes a tarifas generales de alta tensión como la tarifa horaria de potencia desaparecen el 1 de julio de 2008. La citada disposición transitoria 6ª dispone lo siguiente:

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

1.1. Servicios de interrumpibilidad.

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

(...)

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

(...)

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

La Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio, por la que se regula el servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad para los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción, desarrolla lo establecido en la disposición transitoria 6ª del RD 1634/2006 anteriormente transcrita. Exponiéndose en el preámbulo de esta Orden lo siguiente:

"La Ley 54/1997, de 27 de noviembre (RCL 1997, 2821) , del Sector Eléctrico, regula el régimen jurídico de las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica, consistentes en la generación, el transporte, la distribución, la comercialización y los intercambios intracomunitarios e internacionales, así como la gestión económica y técnica del sistema eléctrico, de acuerdo con las previsiones contenidas en la Directiva 96/92/CE (LCEur 1997, 191) , del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre, sobre normas comunes para el mercado interior de electricidad.

La Directiva 2003/54/CE (LCEur 2003, 2133) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003, estableció nuevas normas comunes para completar el Mercado Interior de la electricidad y derogó la Directiva 96/92/CE, introduciendo modificaciones significativas.

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

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

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

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

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

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

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

La misma Orden en su artículo 3, contiene la definición del servicio de interrumpibilidad:

"1. El servicio de interrumpibilidad de un consumidor que sea proveedor de este servicio consiste en reducir la potencia activa demandada hasta el valor de la potencia residual requerida, en respuesta a una

orden de reducción de potencia dada por el Operador del Sistema en los términos establecidos en la presente orden y en el contrato que se formalice entre éste y aquél.

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

Respecto a la retribución de la prestación de este servicio de interrumpibilidad, el artículo 6 establece lo siguiente:

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

$$RSI = DI \times FE$$

Donde:

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

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

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

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

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

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

QUINTO

: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 I al abonado en dicho período".

Por tanto, en la normativa anterior se concebía el complemento por interrumpibilidad como un descuento o recargo que debía figurar por separado en el recibo de energía eléctrica y que se calculaba de acuerdo a lo previsto en la referida Orden Ministerial. En todo caso, conforme a lo señalado, la operación del servicio de interrumpibilidad se regulaba en la anterior normativa (al igual que en la actualmente vigente) como un contrato que, si bien estaba relacionado, es diferente e independiente al de suministro eléctrico, con sus propios presupuestos, derechos y obligaciones y estipulado con un sujeto distinto, el Operador del Sistema, y no con el productor, ni el comercializador o distribuidor de la energía .

SEXTO

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

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

SÉPTIMO

: Así pues, no existe la aplicación retroactiva que se denuncia pues, como también señala el TEAC, la naturaleza del servicio de interrumpibilidad no ha cambiado y tanto con la antigua regulación como con la nueva el consumidor adquiere un bien (electricidad) y presta un servicio (interrumpibilidad) . Ambas operaciones son independientes entre sí y tienen su correspondiente base imponible, esto es, la determinada según lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , cuyo apartado tres.2º establece que no tienen la consideración de descuentos en la base imponible las minoraciones del precio que constituyan remuneraciones de otras operaciones. Es decir, no se puede considerar un descuento en la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad las minoraciones del precio de la energía eléctrica que constituya la remuneración del servicio de interrumpibilidad.

A este respecto, como asimismo se resalta en la resolución recurrida, ha de destacarse la contestación a consulta vinculante V2441-09, de 30 de octubre de 2009, de la Dirección General de Tributos, en el que la entidad consultante es una sociedad que tiene por objeto, entre otros, la mediación en la prestación de servicios de interrumpibilidad en el sistema eléctrico y se plantea el tratamiento en el IVA de este tipo de servicios. En la citada contestación se recoge:

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

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

la red de distribución y de transporte.

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

OCTAVO

:Conforme a lo expuesto, las cantidades percibidas por la entidad reclamante como contraprestación por el servicio de interrumpibilidad constituyen la remuneración de una prestación distinta e independiente de la propia adquisición de energía eléctrica y, por tanto, no pueden formar parte de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad, cuyo hecho imponible es la fabricación de electricidad y se devenga con su suministro. De esta manera, tales cuantías no afectan a la base imponible del Impuesto sobre la

Electricidad por lo que no pueden adicionarse a ella ni tampoco pueden minorarla . La base imponible de este impuesto se forma teniendo en cuenta un suministro de energía eléctrica a título oneroso y las remuneraciones del servicio de interrumpibilidad no forman parte de tal suministro, ni tampoco constituyen un descuento que minore el precio satisfecho por la adquisición de electricidad.

En base a todo ello, ha de concluirse de forma ineludible en el sentido de que no existe en realidad un cambio de criterio propiamente dicho, sino más bien un cambio en la forma de facturación o cobro, permaneciendo el mismo sistema anterior de tarifas, con lo que no existe infracción alguna del principio de seguridad jurídica, ya que se ha actuado en aplicación de la normativa reguladora, según todo lo expuesto. Por lo que resulta ajustada a derecho la liquidación practicada, al ser improcedente la minoración de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad efectuada por la entidad actora.

Procede, pues, desestimar el presente recurso y confirmar la resolución del TEAC impugnada en virtud de sus propios fundamentos, que se consideran plenamente conformes a derecho; y en cuanto a las costas, han de imponerse a la parte actora, al ser rechazadas sus pretensiones, por imperativo del artículo 139.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741) , según la nueva redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre (RCL 2011, 1846) , de medidas de agilización procesal (BOE 11 de octubre) y que entró en vigor el 31 de octubre.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad ENDESA DISTRIBUCION ELECTRICA, S.L. , contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 de mayo de 2.015, a la que la demanda se contrae, la cual confirmamos como ajustada a derecho, así como la liquidación en concepto de Impuesto Especial sobre la Electricidad de la que trae causa, con condena en costas a la parte actora.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará a las partes haciendo la indicación de que contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, con arreglo a lo dispuesto en el art. 86-1 de la L.J.C.A ., y de la cual será remitido testimonio a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, 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.