

## Tribunal Supremo

### TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Auto de 26 abril 2017

JUR\2017\98642

**RESUMEN:** Impuestos especiales.- Sobre la electricidad.- Base imponible.- Servicio de interrumpibilidad del suministro.- ¿Deben excluirse de la base imponible las cantidades recibidas como contraprestación por el consumidor sujeto pasivo adscrito al sistema de interrumpibilidad?- De no ser así, ¿existe una situación de doble imposición?

**Jurisdicción:** Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 610/2017

**Ponente:** Excmo Sr. JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

#### AUTO

En la Villa de Madrid, a 26 de abril de 2017

#### HECHOS

##### PRIMERO

.- 1. El procurador don José María Martín Rodríguez, en representación de Megasider Zaragoza, S.A. (anteriormente, ArcelorMittal Zaragoza, S.A.), presentó el 8 de marzo de 2017 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 23 de noviembre de 2016 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 180/2015 , sobre solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación con el impuesto especial sobre la electricidad correspondiente a los ejercicios 2007 a 2010.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica en la sentencia que impugna las siguientes infracciones:

(a) Vulneración de los artículos 24.1 de la Constitución Española ( RCL 1978, 2836 ) , 67 de la Ley 29/1998, de 13 de julio ( RCL 1998, 1741 ) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»] y 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero ( RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892 ) , de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), por incurrir en incongruencia omisiva respecto de la pretensión articulada en el cuarto fundamento jurídico de la demanda, en el que se alegaba que no acordar la devolución del impuesto especial sobre la electricidad asociado a las cantidades percibidas por la aceptación de la interrumpibilidad del suministro constituye un coste del sistema que a su vez es objeto de tributación a través de los peajes.

Puesta de manifiesto esa incongruencia omisiva, es de su interés que el Tribunal Supremo «entre a resolver sobre la procedencia de que el valor de las cantidades percibidas por la interrupción en el suministro deduzca la base imponible del [impuesto especial sobre la electricidad], a fin de evitar una

situación de doble tributación, en tanto que el impuesto se estaría pagando por duplicado, por las entidades que aceptan el suministro y por el total de los consumidores».

(b) Vulneración del artículo 64. ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150 ) , de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) [«LIE»], y del artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre ( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 ) , del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [«LIVA»], así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea («TJUE»), expresada en las sentencias de 25 de febrero de 1999, *CPP* ( C-349/96 , EU:C:1999:93 ) , 21 de febrero de 2008, *Part Service* ( C-425/06 , EU:C:2008:108 ) , 10 de marzo de 2011, *Flebbe Filmtheater* (asuntos acumulados C-497/09 , C-499/09 , C-501/09 y C-502/09 , EU:C:2010:55 ) y 27 de septiembre de 2012, *Field Fisher Waterhouse* ( C-392/11 , EU:C:2012:597 ) , en relación con la noción de prestación y la concurrencia de una prestación principal y varias accesorias.

A su juicio, no cabe considerar la interrumpibilidad como la contraprestación de un hecho imponible diferente e independiente del suministro de energía eléctrica.

3. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque la doble imposición alegada, a la que la Sala de instancia no ha dado respuesta, afecta a un gran número de situaciones y trasciende al caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA ], porque la sentencia aplica normas que sustentan su razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA ] y porque realiza una interpretación de la LIVA y de la LIE y, en definitiva, de las directivas comunitarias de las que son transposición, contraria a la jurisprudencia del TJUE [ artículo 88.2.f) LJCA ].

## SEGUNDO

.- La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 26 de enero de 2017 , emplazando el siguiente día 2 de febrero a la compañía recurrente, que ha comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 8 de marzo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sección

## RAZONAMIENTOS JURIDICOS

### PRIMERO

.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) ), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y Megasider Zaragoza, S.A., se encuentra legitimada para interponerlo, por su condición de sucesora de ArcelorMittal Zaragoza, S.A., que fue demandante en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA ).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas, oportunamente alegadas en la demanda (salvo las relativas a la incongruencia omisiva) y consideradas por la sentencia, y de su contenido se deduce que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque la doble imposición denunciada afecta a un gran número de situaciones y trasciende al caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA ], la sentencia impugnada ha

decidido interpretando preceptos sobre los que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA ] y lo ha hecho contrariando la jurisprudencia del TJUE [ artículo 88.2.f) LJCA ].

4. La compañía recurrente razona ampliamente la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de los Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA ].

## **SEGUNDO**

- 1. De las dos cuestiones debatidas en la instancia, sólo una se trae a casación: la toma en consideración (o no) para cifrar la base imponible del impuesto especial sobre la electricidad de las cantidades que el operador del sistema eléctrico abona al consumidor que se acoge al sistema de interrumpibilidad del suministro.

2. La compañía recurrente hace valer en casación como una de las infracciones en que sustenta su impugnación la ausencia de respuesta por la Sala de instancia a la denuncia de doble tributación, que incorporó al fundamento jurídico segundo de su demanda. Pide, no obstante, que, constatada esa incongruencia por omisión, este Tribunal Supremo admita y resuelva la cuestión que no obtuvo respuesta, atendiendo a que la misma tiene interés casacional objetivo por no existir jurisprudencia sobre los preceptos que la disciplinan y por enfrentarse la solución a la que llega la sentencia discutida con la jurisprudencia del TJUE. Este planteamiento coincide con el criterio mantenido por esta Sección de admisión cuando, tras un silencio del órgano jurisdiccional de la instancia, se esconde una cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia y la parte recurrente así lo hace valer en su escrito de preparación, denunciando como infringidos los preceptos que la sentencia no consideró o inaplicó al no examinar la cuestión aducida [ *vid.* los autos de 1 de marzo de 2007 (RCA/88/2016 , FJ 3º, punto 4.3; ES:TS:2017:1450A ) y 21 de marzo de 2017 (RCA/308/2016, FJ 2º; ES:TS :2017:2123A)].

## **TERCERO**

- 1. El artículo 64 ter LIE ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) [añadido por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre ( RCL 1997, 3106 y RCL 1998, 1636) (BOE de 31 de diciembre) y derogado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre ( RCL 2014, 1582 y RCL 2015, 342) (BOE de 28 de noviembre)], vigente durante los ejercicios fiscales a los que atañe el litigio en la instancia, disponía que la base imponible del impuesto especial sobre la electricidad «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 diciembre ( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , reguladora de este último tributo» [el artículo 97 LIE, actualmente vigente e introducido por la citada Ley 28/2014 , contiene una definición igual de la base imponible, si bien elimina el coeficiente citado, de modo que está constituida por la base imponible a efectos del impuesto sobre el valor añadido, excluidas las cuotas del propio impuesto especial sobre la electricidad].

2. El artículo 78.Uno LIVA , en la redacción vigente *ratione temporis* y en la actual, dispone que la base imponible del impuesto sobre el valor añadido está constituida por «el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas». El mismo precepto precisa en el apartado Tres.2º que no se incluirán en la base imponible «[[]]os 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».

3. La LIE, en la redacción vigente al tiempo de los hechos del litigio, no definía el impuesto especial sobre la electricidad. Sí lo hace la redacción resultante de la Ley 28/2014, en la que el artículo 89 afirma que el impuesto especial sobre la electricidad «es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos». En congruencia con ello, el artículo 92.1 describe el hecho imponible como «a) El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad. A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores los gestores de cargas del sistema. b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generadas por ellos mismos».

4. Las anteriores determinaciones legales son transposición al derecho interno de la Directiva 2008/118/CE ( LCEur 2009, 27 ) del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE ( LCEur 1992, 789 ) (DOUE, serie L, nº 9, de 14 de enero de 2009, p.12), y 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 (DOUE, serie L, nº 283, de 31 de octubre de 2003, p. 51). Los Estados miembros quedan obligados a someter a tributación los productos energéticos y la electricidad con arreglo a lo dispuesto en esta segunda Directiva (artículo 1), sin que los niveles de imposición que apliquen puedan ser inferiores a los prescritos en la misma (artículo 4.1), entendiéndose por "nivel de imposición" la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del que grava el valor añadido) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.

#### **CUARTO**

- 1. El 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 de diciembre), reguló el servicio de interrumpibilidad como servicio de gestión de demanda para los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción ( disposición transitoria sexta, apartado 1.1) [el servicio de interrumpibilidad se contempla actualmente en el artículo 49.2 de la vigente Ley 24/2013, de 26 de diciembre ( RCL 2013, 1852 ) , del Sector Eléctrico (BOE de 27 de diciembre), al regular la gestión de la demanda].

2. El mencionado Real Decreto fue adoptado en desarrollo de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre ( RCL 1997, 2821 ) , del Sector Eléctrico (BOE de 28 de noviembre) [vigente al tiempo de los hechos del litigio y derogada por la mencionada Ley 24/2013], que era trasposición de la Directiva 96/92/CE ( LCEur 1997, 191 ) del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de diciembre de 1996, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad (DOUE serie L, nº 27, de 30 de enero de 1997, p. 20), sustituida por la homónima Directiva 2003/54/CE ( LCEur 2003, 2133 ) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003 (DOUE, serie L, nº 176, de 15 de julio de 2003, p, 37).

3. El servicio de interrumpibilidad es definido por la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio ( RCL 2007, 1523 y 1799) (BOE de 3 de agosto), aprobada en desarrollo del Real Decreto 1634/2006, como aquel que

«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 esta Orden y en el contrato que se formalice entre éste y aquél» (artículo 3.1).

4. Con arreglo, a lo indicado en el repetido Real Decreto pueden prestarlo «aquellos consumidores en alta tensión que contraten su energía en el mercado de producción, bien directamente, bien a través de comercializador, y sean habilitados [para ello]».

5. El servicio es remunerado, según dispone el artículo 6 de la referida Orden, mediante una fórmula ( $RSI = DI \times FE$ ), expresada en euros, en la que FE es el importe correspondiente a la facturación anual equivalente de la energía y DI el descuento anual del porcentaje.

6. Como señala la sentencia impugnada, el servicio de interrumpibilidad es un mecanismo de reducción de la potencia a cambio de una compensación económica, con el fin de garantizar el suministro de electricidad, flexibilizando el sistema y permitiendo dar respuestas rápidas ante eventuales situaciones de emergencia. La prestación de los clientes que contratan este servicio consiste en estar disponibles para que se les pueda interrumpir el suministro de electricidad en respuesta a una orden dada por el operador del sistema, recibiendo como contraprestación una compensación que liquida asimismo el operador del sistema (FJ 3º).

## QUINTO

- 1. El debate que suscita este recurso consiste en determinar si, a efectos de cifrar la base imponible del impuesto especial sobre la electricidad ( artículo 64 ter LIE ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , en relación con el artículo 78.Uno LIVA ( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) ), deben excluirse las cantidades recibidas por el consumidor acogido al servicio interrumpibilidad por considerarse descuentos o bonificaciones, y no remuneración de otras operaciones, a los efectos del artículo 78.Tres.2º LIVA . Y si, de no entenderse como descuento o bonificación, se produciría, como denuncia la recurrente, una situación de doble imposición injustificada.

2. La Sala de instancia, sin dar respuesta a este último interrogante, concluye que no cabe reconocer la condición de descuento y/o bonificación 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 de interrumpibilidad, esto es, el consumidor de energía eléctrica (FJ 3º,2, penúltimo párrafo, *in fine* )

3. Sin embargo, para la sociedad recurrente, la regulación del sistema eléctrico configura la interrumpibilidad como un descuento en el suministro de energía eléctrica y no como una relación independiente del propio suministro. No se dan, en su opinión, dos hechos imponderables diferentes, sino uno sólo: la producción y el consumo de energía.

4. La descrita cuestión, en interpretación de los referidos preceptos, nunca ha sido abordada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por lo que alcanza interés casacional objetivo en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.3.a) LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , haciéndose necesario un pronunciamiento de dicho Tribunal que la esclarezca.

5. La presencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las otras dos alegadas por la entidad recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

**SEXTO**

- 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión definida en el punto 1 del anterior fundamento jurídico.

2. Los preceptos legales que en principio serán objeto de interpretación son el artículo 64 ter LIE ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) (reproducido, en lo que a este litigio interesa, en el actual artículo 97 LIE), en relación con el artículo 78 LIVA ( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 ) , apartados Uno y Tres.2º.

**SÉPTIMO**

- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**OCTAVO**

- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

La Sección de Admisión

acuerda:

**ACUERDA:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/610/2017, preparado por el procurador don José María Martín Rodríguez, en representación de Megasider Zaragoza, S.A. (anteriormente, ArcelorMittal Zaragoza, S.A.), contra la sentencia dictada el 23 de noviembre de 2016 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 180/2015 ,

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en determinar:

(i) Si, a efectos de cifrar la base imponible del impuesto especial sobre la electricidad, deben excluirse las cantidades recibidas por el consumidor como retribución del servicio interrumpibilidad por considerarse descuentos o bonificaciones, y no remuneraciones de otras operaciones.

(ii) Si, de no entenderse como descuento o bonificación, cabe apreciar una situación de doble imposición injustificada.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 64. ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150 ) , de Impuestos Especiales (reproducido en el actual artículo 97), en relación con el artículo 78, apartados Uno y Tres.2º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre ( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 ) , del Impuesto sobre el Valor Añadido .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Manuel Vicente Garzon Herrero Segundo Menendez Perez Octavio Juan Herrero Pina Eduardo Calvo Rojas Joaquin Huelin Martinez de Velasco Diego Cordoba Castroverde Jose Juan Suay Rincon Jesus Cudero Blas

FIDE