



Roj: **STS 1976/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:1976**

Id Cendoj: **28079130022016100175**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/04/2016**

Nº de Recurso: **1094/2014**

Nº de Resolución: **929/2016**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiocho de Abril de dos mil dieciséis.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, ha visto el presente recurso de casación num. 1094/2014 promovido por la mercantil CEMEX ESPAÑA, S.A., representada por el Procurador Don Francisco José Abajo Abril y dirigida por el letrado D. Angel Galán Gil, contra la sentencia dictada, con fecha 24 de febrero de 2014, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el num. 44/2013 en relación con el Impuesto Especial sobre la Electricidad indebidamente ingresado durante el periodo de enero de 2007 a noviembre de 2010.

Ha comparecido en estas actuaciones como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- 1.- Con fecha 18 de febrero de 2011, CEMEX ESPAÑA S.A., empresa dedicada a la fabricación de cemento a partir de una serie de productos minerales, presentó en la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos de Madrid solicitud de devolución de ingresos indebidos basada en el art. 64 bis de la Ley 58/1992 de Impuestos Especiales en relación con el Impuesto especial de electricidad abonado en exceso como consecuencia de no haber restado de la base imponible los descuentos por la interrupción del suministro y por los denominados "peajes".

La solicitud de devolución se refería a los ingresos efectuados durante el periodo de enero de 2007 a diciembre de 2010 por los conceptos siguientes:

-1.873.240,40 €, en concepto de Impuesto Especial sobre la Electricidad e Impuesto sobre el Valor Añadido abonado en exceso como consecuencia de no haber restado de la Base Imponible los descuentos por la interrupción del suministro.

-1.071.219,14 €, en concepto de Impuesto Especial sobre la Electricidad e Impuesto sobre el Valor Añadido abonado en exceso como consecuencia de no haber restado de la Base Imponible los denominados peajes.

-8.609.428,98 € en concepto de Impuesto Especial sobre la Electricidad por la manifiesta incompatibilidad entre el Derecho Comunitario y la Legislación española y el consiguiente ajuste en la cuenta de IVA soportado.

Los razonamientos en los que basaban estas peticiones eran los siguientes:

La base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad está constituida por la fabricación de electricidad y solamente debe estar constituida por la electricidad que se fabrica y se consume, por eso, no puede formar parte de la misma, como sucede en el sistema español, los peajes de acceso que retribuyen el acceso a la red de transporte o distribución pues se trata de pagar por los servicios de conexión a la red que tales empresas ofrecen pero no retribuyen la adquisición de energía eléctrica. En estos peajes se incluyen la disponibilidad



de potencia que tiene el usuario como consecuencia del acceso a la red, pagándose la potencia disponible; energía activa que constituye el peaje de acceso que retribuye el uso de la red por la energía consumida que viene de la red; energía reactiva de los peajes de acceso que penaliza al consumidor por los perjuicios que se producen por la energía reactiva producida en las instalaciones del consumidor, que suelen producir pérdidas de potencia.

Con el escrito de 18 de febrero de 2011 CEMEX inició un procedimiento de devolución de ingresos indebidos en los términos establecidos en el art. 221 de la Ley General Tributaria optando por la rectificación de autoliquidaciones según dispone el apartado 4 de dicho precepto.

2.- Con fecha 19 de septiembre de 2011 CEMEX interpuso recurso de reposición contra el silencio administrativo derivado del transcurso del plazo máximo para la resolución del procedimiento, al entenderse desestimadas sus pretensiones.

Con fecha 26 de septiembre de 2011 se le notifica a CEMEX ESPAÑA S.A. resolución expresa de su solicitud de devolución declarando la improcedencia de iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Con fecha 27 de octubre de 2011 la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales desestimó el recurso de reposición interpuesto por CEMEX ESPAÑA.

3.- No estando conforme con las resoluciones citadas, CEMEX interpuso el 28 de noviembre de 2011 reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

Al transcurrir más de un año desde la interposición de la reclamación sin haberse dictado resolución por el TEAC, CEMEX presentó recurso contencioso administrativo el día 7 de febrero de 2013 ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional que fue turnado a la Sección Séptima y resuelto en sentencia de 24 de febrero de 2014 cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: FALLAMOS" Que debemos desestimar y desestimamos el recurso Contencioso- Administrativo número 44/2013 que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad CEMEX ESPAÑA S.L., representada por el Procurador Don Francisco Javier Abajo Abril, contra la desestimación por silencio administrativo de la reclamación interpuesta ante el Tribunal Económico Administrativo Central presentada el 28 de noviembre de 2011 contra la resolución expresa del recurso de reposición interpuesto contra la resolución dictada en el expediente de devolución de ingresos indebidos nº 282002011016514 seguido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria Delegación Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid en relación con el Impuesto Especial sobre la Electricidad indebidamente ingresado durante el periodo de enero de 2007 a diciembre de 2010 por la que se desestima el citado recurso y en consecuencia la solicitud de devolución de ingresos indebidos a que la demanda se contrae, por ser conforme al ordenamiento jurídico, por lo que lo confirmamos en todas sus partes.

Se hace expresa imposición al pago de las costas causadas en esta instancia a la parte recurrente".

Dice la sentencia recurrida que "la primera cuestión que debe ser resuelta es la posibilidad de plantear o no la cuestión prejudicial formulada por la parte actora, cuestión que presenta un doble plano, por un lado por ser contrario a lo dispuesto en el Directiva 2003/96 en relación con la Directiva 92/12, y en segundo lugar, por la limitación que se impone a la libertad de establecimiento en España de otras empresas europeas por el sistema tributario más gravoso de servicios que presenta en relación con otros países de la Unión.

Como dice el Abogado del Estado, malamente podrá infringirse lo dispuesto en las Directivas indicadas si no son de aplicación al caso que nos ocupa.

Al respecto debe decirse que la Directiva 2003/96 lo primero que hace es fijar una unificación mínima de tributación de la electricidad, continuando con el camino marcado por la Directiva 92/12 en relación con los hidrocarburos; por tanto no establece una exención o no sujeción de esta tributación a la fabricación o importación de electricidad, sino que fija una tributación mínima, tratando de llegar a una unificación básica, evitando que el sistema tributario neutro o cero de algunos países pudiese interpretarse como ayudas estatales a ciertas industrias en perjuicio de la libertad de establecimiento o libre competencia.

Pero esta Directiva 2003/96, solamente será aplicable a la electricidad, cuando sea empleada como carburante o combustible.

Desestimada la pretensión de plantear esta primera cuestión de prejudicialidad, procede entrar a resolver sobre la segunda cuestión que desea se plantee sobre lo que considera la parte actora que constituye un impedimento a la libertad de establecimiento recogido en el artículo 49 del TFUE por constituir una restricción a los operadores comunitarios que desincentivan su entrada en el mercado español y no resulta justificada ni proporcionada.



Lo cierto es que existe un tratamiento igualatorio con los establecimientos y los servicios prestados por las empresas españolas, ya constituidas o por constituirse en su territorio, pues no existe un trato de favor en relación con las de nacionalidad española o con las ya establecidas con anterioridad, y la capacidad económica de cada empresa será, o no, un obstáculo para concurrir en libertad de competencia con otras empresas, pero sin que ello suponga un trato más beneficioso para algunas.

Por tanto se desestima también plantear esta segunda cuestión.

Se alega por la parte que la base imponible que se tiene en cuenta para liquidar el impuesto incluye una serie de impuestos creados por el Legislador que no tienen que ver con el impuesto especial, los peajes de acceso, (potencia, energía y energía reactiva), que exceden de los gastos tenidos en la fabricación o producción de la energía eléctrica, y que en el supuesto de haber querido el legislador incluirlos en la base imponible, lo hubiese establecido así en el artículo 64 Ter de la Ley especial. Todo ello es así, pues el hecho imponible está constituido por la fabricación de electricidad , artículo 5 de la Ley 8/1992 , lo que excluye todo gasto que no sea el producido en su fabricación.

Nos hallamos ante un producto cuya fabricación, transporte distribución y consumo requiere de una regulación especial, tanto en materia de seguridad, como de producción, transporte y consumo.

La base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad está 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 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 art. 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , reguladora de este último impuesto (Artículo 64.ter)

Por su parte, el artículo 78 de la Ley 37/1992 establece que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

En el número dos. 1º de dicho artículo se dice que en particular se incluyen en el concepto de contraprestación los gastos de.... portes y transportes...a favor de quien realice la entrega o preste el servicio derivado de las prestación principal o de las accesorias a la misma.

El devengo del impuesto especial que nos ocupa se entiende que se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación, cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso (Artículo 64 bis A).5 Ley 38/1992).

Esto es, el devengo del producto no se produce cuando la electricidad sale de fábrica, sino cuando es suministrada y es exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación, y el suministro debe hacerse a través de las líneas de transporte y distribución que tienen la condición de depósito fiscal y circula en régimen suspensivo.

El suministro constituye una actividad compleja según establece la Ley 54/1997, artículo 1. La presente ley regula las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica, consistentes en su generación, transporte, distribución, servicios de recarga energética, comercialización e intercambios intracomunitarios e internacionales, así como la gestión económica y técnica del sistema eléctrico.

En la misma Ley y en su artículo 16 se establece la remuneración de estas actividades, entre las que incluye los peajes de acceso a las redes que se desarrollan reglamentariamente por el R.D., 1164/2001 .

En conclusión, el devengo del impuesto especial sobre la electricidad se produce cuando es exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación; el suministro implica una serie de actividades complejas que comprende la producción de energía eléctrica, su transporte y distribución, estando fiscalmente en régimen suspensivo, hasta que que llega al consumidor y sale del depósito fiscal, que está formada por la red de transporte constituida por líneas, parques, transformadores y otros elementos eléctricos, así como las instalaciones de distribución de energía eléctrica cuando concurren las condiciones fijadas en las letras a) y b) del artículo 64 bis A) 1º de la Ley 38/92 ; y todos los gastos generados por la intervención de todos estos elementos y sistemas constituye el importe total que con ocasión del devengo del impuesto, habría determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, que está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del



destinatario o de terceras personas, que en particular incluyen en el concepto de contraprestación los gastos de... portes y transportes... a favor de quien realice la entrega o preste el servicio derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

Por tanto, no se ha producido ninguna extralimitación en la fijación de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad girado a la parte recurrente, procediendo la desestimación del recurso en todas sus partes,

TERCERO.- Contra la sentencia de 24 de febrero de 2014 de la Audiencia Nacional la representación procesal de CEMEX ESPAÑA preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado en diligencia de ordenación de fecha 17 de marzo de 2014, fue interpuesto en plazo ante esta Sala y admitido por providencia de 18 de junio de 2014. Y formalizado por la Abogacía del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 12 de abril de 2016 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo en el resultado que ahora se expresa.

CUARTO.- Los motivos de casación que articula la recurrente son los siguientes:

Primero.- Al amparo del artículo 88.1d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de las normas y de la jurisprudencia aplicables al caso y, en concreto, por infracción de los artículos 5 y 64.A.6 a) de la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales , artículo 3 de la Directiva 2003/96/CE y artículo 5.1 de la Directiva 92/12/CE .

Segundo.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de las normas y de la jurisprudencia aplicables al caso y, en concreto, por infracción de los artículos 31.3 , 133 y 134.7 de la Constitución Española , en los que se consagra el principio de reserva de ley en materia tributaria, todos ellos en relación con el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y artículo 31.1 de la Constitución Española , que consagra el principio de capacidad económica, en la medida en que el artículo 5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre , de impuestos especiales, en desarrollo de los artículo 3 de la Directiva 2003/96/CE y artículo 5.1 de la Directiva 92/12/CE no prevé la inclusión en el hecho imponible del impuesto especial sobre la electricidad de los conceptos relativos a "peajes por acceso a la red" y la prestación del "servicio de interrumpibilidad" en la base imponible del impuesto especial y, como consecuencia de ello, su correlativo impuesto sobre el valor añadido.

Tercero.- Al amparo del artículo 88.1d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de las normas y de la jurisprudencia aplicables al caso y, en particular, por infracción del artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de Octubre de Medidas de agilización procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quién expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este recurso de casación interpuesto por CEMEX ESPAÑA S.A. la sentencia de 24 de febrero de 2014 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el recurso num. 77/2013 instado por dicha entidad contra la desestimación por silencio administrativo de la reclamación interpuesta ante el Tribunal Económico Administrativo Central presentada el 28 de noviembre de 2011 contra la resolución expresa del recurso de reposición interpuesto contra la resolución dictada en el expediente de devolución de ingresos indebidos nº 282002011016514 seguido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Delegación Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid en relación con el Impuesto Especial sobre la Electricidad indebidamente ingresado durante el período de enero de 2007 a diciembre de 2010 por la que se desestima el citado recurso y en consecuencia la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

SEGUNDO.- 1.- La entidad recurrente articula su primer motivo de casación al amparo del art. 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción por infracción de las normas y de la jurisprudencia aplicables al caso y , en concreto, por infracción de los artículos 5 y 64.A. 6 a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales .

Para un adecuado enjuiciamiento de este motivo de casación la recurrente analiza individualizadamente los " **peajes de acceso a la red**" y los denominados " **servicios de interrumpibilidad** " .

La sentencia de instancia considera que es correcta la inclusión en la base imponible del Impuesto de los conceptos denominados " **peajes de acceso a la red**".

Para la recurrente las cantidades pagadas para CEMEX ESPAÑA S.A. como consecuencia del uso de las redes de transporte no deben formar parte de la base del IEE.



2.- El objeto de la Directiva 2003/96/CE al someter a imposición la electricidad es gravar el consumo de energía eléctrica, en función de las unidades (kw) efectivamente consumidas.

A juicio de la recurrente, no debería estar sujeta al Impuesto Especial sobre la Electricidad la contraprestación del servicio de distribución, " peaje" o " potencia" percibido por el distribuidor, puesto que por sí mismo no incorpora una entrega, adquisición intracomunitaria o importación de energía eléctrica. Los artículos 5 y 64 .Sexto de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales , han establecido que son hecho imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad la fabricación, adquisición intracomunitaria e importación de los productos objeto de dicho impuesto, dentro del territorio de la Comunidad.

Por su parte, la base imponible puede definirse como la medida en que se ha producido el hecho imponible, de forma tal que, si el hecho imponible es la fabricación de electricidad, la base imponible solo puede ser la medida en la que se ha fabricado dicha electricidad, que luego se consume, y que es independiente de los peajes de acceso que retribuyen el acceso a la red de transporte o distribución.

El pago de los peajes de acceso da derecho al usuario a conectarse a la red de transporte o distribución, y a recibir energía, pero no retribuye la venta de energía, esto es, el pago del peaje no excluye el pago de la energía realmente consumida, que es un concepto ajeno a la actividad de transporte o distribución.

La sentencia recurrida insiste en el carácter accesorio de la prestación de transporte, accesoriedad que en el IVA le lleva a formar parte de la base imponible de la entrega del bien principal, la electricidad en nuestro caso, y por el mismo motivo quedaría sujeta igualmente al IEE. Sin embargo, la recurrente señala en primer lugar la dificultad de aceptar que un impuesto concebido en los textos europeos como específico se haya convertido en el Derecho interno en " ad valorem" y que su base imponible se refiera a la del IVA, cuando en realidad el uno es impuesto sobre un consumo específico y el otro es un gravamen general. En segundo lugar, resalta que incluso en el IVA, cuando el transporte se factura como prestación independiente, su tributación sigue reglas distintas de la operación principal y desde luego es objeto de gravamen separado.

De esta forma sobre un mismo suministro eléctrico puede concurrir:

- a) La entrega de energía que, en virtud del artículo 8 de la Ley del IVA , es una entrega de un bien.
- b) El servicio de transporte de electricidad, conocido como "peaje", que se abonaría por la recurrente a la entidad que pone a disposición las redes de distribución al objeto de poder hacer llegar la electricidad desde las instalaciones donde se realizó su producción hasta el punto de consumo.

Por ello CEMEX ESPAÑA S.A. entiende que no debería estar sujeta al IEE la contraprestación del servicio de transporte de energía percibido por el distribuidor, puesto que no incorpora una entrega, adquisición intracomunitaria o importación de energía eléctrica y la imposición de un impuesto especial sobre el transporte de energía no se ajusta a Derecho.

La postura de la Administración respecto a la inclusión de los peajes o derechos de acceso como parte de la base imponible del impuesto se revela en la Resolución de la Dirección General de Tributos a la consulta número 0461-98. Dicha consulta establece que en los casos en que se acredite la falta de facturación por el término " consumo de energía" y esto se deba a una ausencia efectiva de suministro eléctrico (y no a otra circunstancias como, por ejemplo, la factura de lectura del contador por parte de la compañía) no resultará exigible el Impuesto Especial sobre la Electricidad sobre el importe de la potencia contratada, aunque exista facturación por esta último concepto.

Además, interesa traer a colación, igualmente, la Consulta Vinculante del citado Centro Directivo número 0914-11, donde se trata el pago de peajes por parte de los productores de energía eléctrica por el uso de las redes de transporte y distribución con la finalidad de contribuir a la reducción del déficit del sistema eléctrico. En la consulta se determina que los importes satisfechos por los productores de electricidad a los transportistas y distribuidores, en concepto de peajes de acceso a las redes de transporte y distribución, a diferencia de los peajes pagados por los consumidores, no constituyen parte de la contraprestación de un suministro de energía eléctrica a título oneroso y, por tanto, no están sujetos al Impuesto sobre la Electricidad.

El artículo 64.A.6 a) de la LIE dispone que " la repercusión de la porción de cuota correspondiente a los peajes por utilización de una red de transporte que tenga la condición de depósito fiscal será efectuada, cuando este concepto se facture separadamente, por el titular de dicha red en su condición de sujeto pasivo del impuesto". La interpretación literal de este precepto puede dar lugar a considerar que debieran siempre incluirse en la base imponible del IEE dichos peajes, sin embargo ello no es posible puesto que el artículo 64.A.6. a) está destinado a regular el modo de repercutir el impuesto, por lo que no es aceptable que por esta vía se quiera extender la definición del hecho imponible contenido en la norma ni ampliar la base imponible a los citados



peajes. Dicha interpretación literal se apartaría de la definición misma del hecho imponible del artículo 5 de la LIE, coincidente con el artículo 3 de la Directiva 2003/96/CE y el artículo 5.1 de la Directiva 92/12/CEE .

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Asunto C-82/12, apartado 21, y Asunto C-437/97, apartado 47) ha confirmado la necesidad de que " para la determinación de la base imponible(...), se " respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA"(artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE). EL Impuesto Especial se concibe en la Directiva como un gravamen específico sobre el consumo de la electricidad, fijando un tipo mínimo por kilovatio, y en España, dado que la introducción del citado tributo se hizo antes de la aprobación de la Directiva y por razones históricas, se introdujo con una mecánica diferente, con un tipo ad valorem sobre una base imponible que no guarda una relación precisa con el hecho imponible armonizado. Así surge, el problema de la pretendida aplicación del impuesto especial a conceptos y en casos ajenos a la norma europea.

Por todo ello, a juicio de la recurrente resulta improcedente la referencia a la base imponible del IVA como regla aplicable en este caso en el Impuesto Especial sobre la Electricidad. El IVA grava varios y distintos hechos imponibles: tres referentes a bienes, la entrega, adquisición intracomunitaria y la importación, y uno relativo a servicios, la prestación de los mismos. Cuando una prestación es accesoria a una entrega, la base imponible de la misma incluirá el gravamen de los servicios accesorios. Sin embargo, cuando únicamente se prestan servicios, si no se hubiera previsto un hecho imponible propio y referido a los mismos, éstos no quedarían sujetos al IVA. Pues bien, en el caso del Impuesto Especial sobre la Electricidad el único bien gravado es la electricidad o, para ser más precisos, el consumo de electricidad. Cuando en un factura se exija el pago únicamente de peajes eléctricos, prestación accesoria relativa a su transporte, no resulta posible en ningún caso gravarla por el citado Impuesto Especial, pues no existe el hecho imponible que lo habilite legalmente. Si en ningún caso resulta legalmente exigible su tributación por el Impuesto Especial cuando se preste separadamente del consumo eléctrico, tampoco parece lógico que tribute en el caso de prestación conjunta.

En definitiva, no debemos olvidar que el IEE grava la electricidad y no su transporte, a diferencia del IVA que, como impuesto general sobre el consumo, grava ambos, utilizando distintas reglas y entre ellas la de declarar expresamente sujetas ciertas prestaciones de servicios, hecho imponible sin el cual no alcanzará dicho objetivo. Por tanto, ni la norma comunitaria, ni la interna española ni las reglas de la lógica en relación con este Impuesto Especial, conducen al gravamen por el mismo de los peajes eléctricos.

3.- Conforme a los artículos 14 y 64 bis .A) 6 de la L.I.E., en el presente caso es evidente que se ha producido el hecho imponible " fabricación " de la electricidad y que se han producido sucesivos suministros de esa electricidad a la entidad recurrente durante el período enero 2007 a diciembre 2010, devengándose el impuesto en cada uno de ellos, por lo que la correspondiente empresa suministradora, como sujeto pasivo, efectuó de forma correcta, en cada suministro, la repercusión del Impuesto Especial sobre la electricidad sobre la recurrente (adquirente de la electricidad), como exige la norma. Respecto de la repercusión de los peajes, el propio artículo 64 bis A) 6 de la LIE hace mención expresa a éstos señalando que " En particular, la repercusión de la porción de cuota correspondiente a los peajes por utilización de una red de transporte que tenga la condición de depósito fiscal será efectuada, cuando este concepto se facture separadamente por el titular de dicha red en su condición de sujeto pasivo del impuesto".

A este respecto, es conveniente destacar la contestación a la consulta vinculante V0914/2011 de 4 de abril de 2011 de la Dirección General de Tributos en la que la entidad consultante es una asociación de empresas del sector eléctrico que se plantea si los peajes que reciben los distribuidores y transportistas de los productores de energía eléctrica están sujetos al Impuesto sobre la Electricidad y, en su caso, si están exentos. Así, la contestación señala lo siguiente:

>>(…) el vertido de energía eléctrica de los productores de electricidad a las redes de transporte y distribución se realiza en régimen suspensivo del Impuesto sobre la Electricidad. La red de transporte de energía eléctrica y las instalaciones de distribución de energía eléctrica, tal como se definen ambas en el artículo 64 bis de la Ley de Impuestos Especiales , se consideran depósitos fiscales a efectos del Impuesto sobre la Electricidad.

Es por ello que el vertido de energía eléctrica de los productores de electricidad a las redes de transporte o distribución constituye una circulación en régimen suspensivo a efectos de los impuestos especiales de fabricación no produciéndose, en esemomento, la realización del hecho imponible. Por tanto, el vertido de energía eléctrica de los productores a las redes de transporte o distribución está no sujeto al Impuesto sobre la Electricidad al no producirse el devengo del impuesto. Efectivamente, en estos casos, el devengo se produce, cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, en el



momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

En conclusión, los importes satisfechos por los productores de electricidad a los transportistas y distribuidores, en concepto de peajes de acceso a las redes de transporte y distribución, a diferencia de los peajes pagados por los consumidores, no constituyen parte de la contraprestación de un suministro de energía eléctrica a título oneroso y, por tanto, no están sujetos al Impuesto sobre la Electricidad».

El mismo criterio se recoge en la contestación a la consulta nº 1725-00, de 6 de octubre de 2000, de la que cabe destacar lo siguiente:

"(...) desde la perspectiva del consumidor cualificado, suministro de energía eléctrica supone la recepción por el mismo y para su consumo de la energía eléctrica adquirida. Y para que la recepción de la energía eléctrica por el consumidor cualificado se produzca en el caso planteado, es necesaria, como parte indisoluble de la operación de suministro, la utilización, también a título oneroso, de una red de transporte o distribución por la que se satisface un precio o "peaje". Por tanto el peaje debe considerarse una de las dos partes que, junto con el precio pagado por la cantidad de energía eléctrica adquirida, conforma el conjunto de la contraprestación que el consumidor cualificado satisface por el conjunto del suministro y que, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 ter de la Ley, configura la base imponible del impuesto".

Por tanto, en el caso planteado en la consulta, el acceso a las redes de transporte por parte de los productores de electricidad y el consiguiente vertido de la energía eléctrica se realiza en régimen suspensivo de Impuesto sobre la Electricidad, puesto que la red de transporte de energía eléctrica y las instalaciones de distribución de energía eléctrica, tal y como se definen ambas en el artículo 64 bis de la Ley de Impuestos Especiales, se consideran depósitos fiscales a efectos de dicho impuesto, por lo que se trata de una operación no sujeta al impuesto, el cual aún no se ha devengado.

Por el contrario, tal y como señala la consulta " el devengo se produce, cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación. " Este es el caso que es objeto del presente recurso. En consecuencia, a diferencia del caso en el que el pago de los peajes por parte de los productores de electricidad para poder acceder a las redes de transporte y distribución de energía eléctrica se efectúa antes de que el impuesto se haya devengado; cuando tal pago se realiza por parte de los adquirentes de dicha electricidad, como en el presente supuesto, el hecho imponible del impuesto ya se ha producido y éste se devengado, por lo que se trata de una operación sujeta al impuesto. El consiguiente pago de los peajes para poder acceder a las redes de distribución y, en definitiva, adquirir esa electricidad se realiza en el marco de una operación ya sujeta al impuesto.

Esa es la misma conclusión a la que llega la contestación a la consulta citada: "En conclusión, los importes satisfechos por los productores de electricidad a los transportistas y distribuidores, en concepto de peajes de acceso a las redes de transporte y distribución, a diferencia de los peajes pagados por los consumidores, no constituyen parte de la contraprestación de un suministro de energía eléctrica a título oneroso y, por tanto, no están sujetos al Impuesto sobre la Electricidad". En consecuencia, los peajes pagados por los consumidores sí constituyen parte de la contraprestación de un suministro de energía eléctrica a título oneroso y están sujetos al Impuesto sobre la Electricidad.

Por tanto, de acuerdo con lo expuesto, la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad ha de determinarse por referencia al momento en el que se produce el devengo. Así lo establece el artículo 21 de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre*, General Tributaria (en adelante, LGT), cuando señala que "La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa".

El artículo 64 ter de la LIE regula la base imponible del Impuesto sobre la electricidad como sigue:

"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, 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. La base imponible del IVA se regula en el artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre



el Valor Añadido y está constituida "por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas". En particular se incluyen en el concepto de contraprestación gastos tales como los relativos a portes y transporte, según se menciona en el apartado dos. 1º de dicho artículo.

Así, todo importe pagado para que pueda efectuarse ese suministro de electricidad debe formar parte de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad, en particular el relativo al transporte, que es justamente el peaje. Por tanto, si para poder recibir el suministro de electricidad el consumidor ha de pagar un "peaje" de acceso a las redes de transporte y distribución de energía eléctrica a través de las cuales se recibe tal suministro, tal peaje es un importe necesario que se paga para posibilitar tal suministro de electricidad que de otro modo no se podría materializar.

En consecuencia, esta parte del primer motivo de casación; en cuanto sostiene que en la base imponible del Impuesto especial sobre la electricidad no deben incluirse, además del precio de la electricidad.; los peajes para transportarla hasta las instalaciones del consumidor, no puede ser estimada.

TERCERO.- En la segunda parte del primer motivo de casación, que se formuló- insistimos - al amparo del art. 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción , la recurrente sostiene, a propósito de la correcta determinación de la base imponible del IEE, que las cantidades recibidas por CEMEX ESPAÑA S.A. como consecuencia de la aceptación de la interrumpibilidad en el suministro deben minorar la base imponible del IEE.

La sentencia recurrida, a pesar de recoger en su Fundamento de Derecho Primero que la parte actora solicitaba en su escrito de demanda que se declarase el derecho a la devolución de ingresos indebidos (en concreto 1.873.240,40 €) como consecuencia de no haber restado de la base imponible los descuentos por la interrupción del suministro, lo cierto es que no se pronuncia sobre si se puede o no considerar un descuento en la base imponible del IEE las minoraciones del precio de la energía eléctrica que constituye la remuneración del servicio de interrumpibilidad. La misma recurrente, al folio 6 de su escrito de recurso, reconoce que la sentencia de instancia " ignora la posibilidad de incluir, como elemento negativo o de deducción, los denominados como " servicios de interrumpibilidad " .

De esta forma, la sentencia recurrida omite pronunciarse sobre la pretensión deducida oportunamente en la demanda de que " se declarase el derecho de la recurrente a la devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por repercusión del Impuesto Especial sobre la Electricidad en las cuantías y por los conceptos siguientes:

1.873.240,40 euros en concepto de Impuesto Especial sobre la Electricidad e Impuesto sobre el Valor Añadido abonado en exceso como consecuencia de haber restado de la base imponible los descuentos por la interrumpibilidad del suministro".

La sentencia nada dice sobre la pretensión de la recurrente de que los descuentos en el precio de la energía que se venían aplicando como consecuencia de la prestación del servicio de interrumpibilidad por parte de los consumidores no se han visto reflejados en una menor base imponible del IEE y del IVA, sobretodo desde la entrada en vigor del nuevo marco regulatorio el 1 de julio de 2008. Por interrumpibilidad se entiende la facultad de la suministradora de la energía eléctrica de reducir en determinados períodos la potencia contratada.

Esta ausencia de congruencia implica vulneración de la tutela judicial efectiva prevista en el art. 24 de la Constitución pues conculca el derecho de defensa de la parte, a quién se le hurta el conocimiento de los razonamientos del juicio jurisdiccional dejando imprejuzgada la pretensión oportunamente planteada y provocando una denegación de justicia. Tal reproche constituye asimismo razón suficiente para la casación de la sentencia.

La falta de respuesta a la pretensión planteada por la parte relativa a la minoración de la base imponible como consecuencia de la admisión del servicio de interrumpibilidad por parte del productor de energía eléctrica y que el descuento en el precio de la energía no se haya visto reflejado en un menor importe facturado produce, sin duda, una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, ponderando las circunstancias concurrentes en este caso. A la vista de la pretensión formulada de devolución de lo abonado en exceso como consecuencia de no haber restado de la base imponible los descuentos por la interrupción del suministro, la exigencia de respuesta congruente se muestra con todo rigor. El órgano judicial ha dejado sin contestar una de las pretensiones claramente sometidas a su consideración por la parte recurrente. Ha incurrido así en incongruencia omisiva o " ex silentio ". Y ante este quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia la recurrente debió fundar su recurso de casación en este punto en el motivo c) del art.88.1 de la Ley de la Jurisdicción , no en el motivo d), como indebidamente ha hecho. La recurrente debió denunciar y combatir la indefensión que se le pudo producir y la vía a utilizar debió ser la prevista en el inciso segundo de la letra c) del núm. 1 del art. 88 de la LJC de 1998. El motivo de



casación, en este punto, no está bien articulado pues lejos de fundarse en la letra c) del art. 88.1 de la LJCA, se sustenta en la letra d) del citado precepto como error "in iudicando".

En esta situación, el motivo no puede ser estimado y sin necesidad de examinar el resto de los motivos invocados, el recurso debe, sin más, ser desestimado.

CUARTO.- Al no acogerse el motivo alegado, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por CEMEX ESPAÑA S.A. y ello debe hacerse con imposición de las costas al recurrente (art. 139.2 LJCA) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 7.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE
NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de CEMEX ESPAÑA S.A. contra la sentencia dictada, con fecha 24 de febrero de 2014, en el recurso contencioso-administrativo núm. 44/2013, por la Sección Séptima de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Exmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mi, la Letrada de la Administración de Justicia, certifico.