

Tribunal Supremo**Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia
1619/2017 de 25 Oct. 2017, Rec. 3254/2016**

Ponente: Aguallo Avilés, Angel.

Nº de Sentencia: 1619/2017

Nº de Recurso: 3254/2016

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Referencia 152490/2017

ECLI: ES:TS:2017:3767

IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD. Denegación de la minoración de la base imponible del IEE en las cantidades percibidas por el servicio de interrumpibilidad. Si para poder recibir el suministro de electricidad el consumidor ha de pagar un peaje de acceso de las redes de transporte y distribución de energía eléctrica a través de las cuales se recibe tal suministro, el referido peaje es un importe necesario que se paga para posibilitar el suministro de electricidad que de otro modo no se podría materializar, y, por tanto, forma parte de la base imponible del impuesto. RECURSO DE CASACIÓN PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. Supuestos en los que el recurso carece de objeto. Contradicción doctrinal de la sentencia recurrida expresada de forma motivada por un cambio en el modo de interpretar la normativa de aplicación respecto a la sentencia de contraste. Doctrina reiterada.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación para la unificación de la doctrina interpuesto contra la sentencia del TSJ País Vasco, recaída en el recurso relativo a procedimiento sobre resolución desestimatoria de solicitud de devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre la Electricidad, ejercicios 2011 y 2012, confirmando la resolución judicial impugnada.

TEXTO**SENTENCIA**

En Madrid, a 25 de octubre de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3254/2016, promovido por ARCELORMITTAL GUIPÚZCOA, S.L.U., representada por el Procurador de los Tribunales D. José María Martín Rodríguez, bajo la dirección letrada de D. Enrique Señaris González, contra la sentencia de 1 de junio de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Referencia 123961/2016), recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 217/2015. Comparece como parte recurrida, la Diputación Foral de Gipuzkoa,

representada por la Procuradora de los Tribunales D^a Rocío Martín Echagüe y asistida por la letrada D^a Ana Rosa de Lima de Ibarburu de Aldama.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguillo Aviles

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Arcelormittal Gipuzkoa, S.L.U., interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 217/2015 (Referencia 123961/2016) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa (Sala de Reclamaciones de Tributos concertados) de 4 de marzo de 2015, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 2013/0596 instada frente al Acuerdo del Jefe de Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos, de 6 de mayo de 2013, desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre la Electricidad correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012, fijándose la cuantía de dicho recurso en la cantidad de 2.648.805 euros.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó la sentencia de 1 de junio de 2016, desestimando el recurso núm. 217/2015 , en lo que aquí interesa, con los siguientes fundamentos:

«TERCERO.- la primera cuestión que ha de abordarse es la que se considera por la actora como incorrecta determinación de la base imponible en tanto que las cantidades satisfechas por ARCELORMITTAL GIPUZKOA, S.L.U. como consecuencia del uso de las redes de transporte no habrían de formar parte de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad (F.J. 5º de la demanda). Esta cuestión ya fue rechazada por esta Sala y Sección en la mentada Sentencia Nº 512/2004, de fecha 17 de noviembre (rec. 142/2013). Como se dijo entonces, la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad, de conformidad con el artículo 66 del Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo (Referencia 5080/1998) , por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a lo dispuesto en la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992). de 28 de diciembre, estará constituida por "resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión del devengo de 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 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre (Referencia 4815/1992), por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (Referencia 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido" Del artículo 78 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre (Referencia 4815/1992) , se desprende precisamente 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", añadiéndose que, en particular, se incluyen en el concepto, de contraprestación "los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma". En base a lo anterior, se infería que la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad es el importe total de la contraprestación satisfecha por el eléctrico, importe total que ha de incluir el coste de las actividades sin las que no es factible físicamente suministrar la electricidad y dentro de las cuales se insertan los peajes por su utilización, además de los gastos de transportes y los portes de la puesta a disposición. La conclusión alcanzada fue la preceptiva inclusión en la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad, además del precio de ésta, de los peajes para transportarla hasta las instalaciones del consumidor.

Y tal conclusión debe ser reiterada en el presente supuesto, debiendo, en consecuencia, ser rechazado este primer motivo de impugnación, máxime cuando se trata de una cuestión sobre la que recientemente se ha pronunciado en términos categóricos la Sala Tercera (Sección 2ª) en la citada Sentencia Nº 929/2016, de 28 de abril (rec. 1094/2014 (Referencia 44675/2016)) (F.D.2º)».

En el fundamento de derecho cuarto se establece en su apartado C), párrafo primero, que: «[d]e todo cuanto antecede la conclusión que debe alcanzar la Sala es que el servicio de interrumpibilidad constituye una operación diferenciada de la adquisición de energía eléctrica por el consumidor y que aparece caracterizada por sus propios elementos subjetivos (no coincidentes con los que opera en la distribución y adquisición de la energía eléctrica), su objeto individualizado, régimen retributivo propio y devengo dispar»; añadiendo en el párrafo cuarto que «[l]as cantidades que percibe la demandante por el servicio de interrumpibilidad constituyen una remuneración por la prestación de tal servicio, y esta debe reputarse ajena a la adquisición del suministro de energía eléctrica que, efectuado a título oneroso y dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, constituye la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad (artículo 66 del Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo (Referencia 5080/1998))».

Por último, en el fundamento de derecho quinto manifiesta la Sala lo siguiente: «Nos encontramos ante una alegación que no hace sino abundar en las tesis postuladas en los Fundamentos Jurídicos anteriores de la demanda y que parten de una doble premisa errónea. De un lado, al considerar que los peajes de acceso a la red no deben estar incluidos en la base imponible [extremo éste sobre el que nos hemos pronunciado en el Fundamento de Derecho 3º, con expresa cita de la clara posición de la Sala Tercera sobre el particular]. Y, de otro lado, el sostener que las cantidades percibidas por la prestación de servicios de interrumpibilidad deben minorar la base imponible [aspecto que hemos rebatido en el Fundamento de Derecho 4º, rectificando el criterio sobre tal concreto extremo mantenido en Sentencia precedente por esta Sala y Sección (Sentencia Nº 512/2004, de fecha 17 de noviembre - rec. 142/2013), si bien fundando tal cambio en el análisis realizado de la naturaleza del servicio de interrumpibilidad y su autonomía respecto del suministro de energía eléctrica, en el régimen normativo que le resulta de aplicación y en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión.-Europea recelosa de que no se dispense tratamiento de descuento a lo que en realidad constituyó contraprestación de otra operación]».

SEGUNDO.- Disconforme con dicha sentencia, la representación procesal de Arcelormittal Gipuzkoa, S.L.U, por escrito de fecha 27 de julio de 2016, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina con fundamento en que «la sentencia aquí impugnada entraría en contradicción con el criterio contenido en la sentencia número 512/2014, dictada en fecha 17 de noviembre de 2014 por esa misma Sala, en el recurso nº 142/2013 », aportada de contraste, y que «resuelve de forma diametralmente opuesta, ante unos mismos hechos, fundamentos de Derecho y pretensiones que los planteados en la Sentencia aquí impugnada, en relación con el servicio de interrumpibilidad, al entender que los importes abonados en concepto de interrumpibilidad deben minorar la base imponible del IEE, pues de lo contrario se produciría una situación de doble tributación» (pág. 5 del escrito de interposición).

Por el contrario -se dice- «[l]a sentencia ahora recurrida considera que la percepción de cantidades por aceptar la interrupción en el suministro es una actividad separada del propio suministro, independiente del mismo, que da lugar a una prestación de un servicio que, en su condición de operación totalmente separada, tiene una imposición diferente que no debe mezclarse con la imposición del suministro

energético. En consecuencia, afirma que no hay doble imposición porque entiende que ambas operaciones son diferentes y tienen distintas contraprestaciones» (págs. 5-6).

TERCERO.- La representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, por escrito registrado el 25 de noviembre de 2016, formalizó oposición a dicho recurso, argumentando que «procede declarar la inadmisión del recurso de casación para la unificación de doctrina toda vez que la sentencia impugnada motiva de forma razona el cambio de criterio sustentado en la anterior Sentencia n° 512/2014, de 17 de noviembre de 2014, dictada por el mismo Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el Recurso Contencioso-Administrativo n° 142/2013 y que se ofrece de contraste» (pág. 9 del escrito de oposición).

CUARTO.- Recibidas las actuaciones, se señaló para votación y fallo el 17 de octubre de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este recurso de casación en unificación de doctrina la sentencia de 1 de junio de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Referencia 123961/2016), desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 217/2015 formulado contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Foral de Gipuzkoa (Sala de Reclamaciones de Tributos concertados) de 4 de marzo de 2015, que rechazó la reclamación económico-administrativa núm. 2013/0596 interpuesta frente al Acuerdo del Jefe de Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos, de fecha 6 de mayo de 2013, por el que, a su vez, se desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre la Electricidad correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012, fijándose la cuantía de dicho recurso en la cantidad de 2.648.805 euros.

SEGUNDO.- El presente recurso tiene su origen en la denegación por la Administración Tributaria de la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos solicitada por ARCELORMITTAL GUIPÚZCOA, S.L.U., en relación con el **Impuesto Especial** sobre la Electricidad (IEE) de los ejercicios 2011 y 2012, como consecuencia de no haber restado la actora de la base imponible las cantidades percibidas por la aceptación del llamado "servicio de interrumpibilidad" (remuneración que perciben una serie de grandes consumidores de energía por estar dispuestos a no consumir o reducir su consumo en momentos puntuales de alta demanda del sistema o de pérdida de producción).

Contra dicha denegación, la sociedad recurrente planteó recurso contencioso-administrativo con fundamento, en lo que aquí interesa, en que la «no devolución del Impuesto asociado a las cantidades percibidas por la aceptación de la interrumpibilidad conduce a una doble tributación en la medida en que tal interrumpibilidad es un coste del sistema que, a su vez, es objeto de tributación a través de los peajes. De no reducirse el Impuesto en el valor de los descuentos percibidos por la aceptación de la interrumpibilidad, el impuesto se recaudaría dos veces y sobre una base mayor a la contraprestación que todos los consumidores pagan por el suministro de energía» (FD Primero de la sentencia impugnada).

Desestimado el recurso por Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 1 de junio de 2016, ARCELORMITTAL GUIPÚZCOA, S.L.U. plantea ahora recurso de casación para la unificación de doctrina con el mismo argumento de fondo -que la denegación de la minoración de la base imponible del IEE en las cantidades percibidas por el servicio de interrumpibilidad provoca un doble gravamen (págs. 8 y 12 del escrito de interposición)-, y sobre la base de la contradicción de la resolución judicial impugnada

con otra sentencia de la misma Sala y Sección, de fecha 17 de noviembre de 2014, dictada en el recurso núm. 142/2013, que, efectivamente, estima parcialmente dicho recurso, señalando, entre otras cosas, lo siguiente:

«Además, de todo lo expuesto hasta ahora se desprende que el contrato de interrumpibilidad de la potencia no está incluido entre el conjunto de actividades que la Ley sectorial englobaba como integrantes del suministro eléctrico. No forma parte del mismo. Y, como también hemos razonado, se trata de un contrato diferente en su objeto, elementos subjetivos y obligacionales del suministro. Al no formar parte del hecho imponible del impuesto de electricidad, obviamente, tampoco puede formar parte de la base imponible del mismo.

Y, por último, hay un argumento añadido que deja en evidencia que utilizar la remuneración del sistema de interrumpibilidad para formar parte de la base imponible del impuesto de electricidad da lugar a que el prestador del servicio esté siendo doblemente gravado, veamos. El art. 15 de la Orden 2370-2007 antes analizada dispone que los costes que para el sistema genera el servicio de interrumpibilidad -estos costes se producen para el sistema en cuanto que hay que remunerar a aquellos clientes que asumen la interrumpibilidad- se incluyen entre los demás facturables como el transporte, distribución, etc de la electricidad. Es decir, esos costes que el sistema ha de soportar y que se han causado por el servicio de interrumpibilidad se van a poder facturar a los consumidores de electricidad como se les factura también por los peajes y demás costes que indica el precepto, en suma, el consumidor de electricidad va a ser sobre quien en último lugar recaigan los costes generados por la interrumpibilidad, y si damos un paso más asumiendo, en hipótesis, el criterio de la demandada, tendríamos que ese consumidor que soporta los costes de la interrumpibilidad si, además, es prestador del servicio y la retribución que se le abona se incorpora a la base imponible del impuesto sobre electricidad está soportando dos veces el mismo hecho imponible» (FD Segundo, in fine).

Por su parte, sin negar que la sentencia de impugnada y la de contraste establezcan respecto de la misma entidad recurrente doctrinas diferentes en lo referente al servicio de interrumpibilidad, la representación de la Excm. Diputación de Guipúzcoa, sin embargo, solicita que dictemos sentencia «que no admita el recurso de casación para la unificación de doctrina formulado de adverso toda vez que el Tribunal de Instancia se ha apartado de manera consciente y motivada de la doctrina que estableció en la anterior Sentencia que se cita de contraste» (pág. 10 del escrito de oposición).

A este respecto, advierte que «la misma sentencia aquí recurrida en unificación de doctrina manifiesta que la Sala rectifica el criterio mantenido en la Sentencia precedente por esta Sala y Sección, Sentencia nº 512/2014 y motiva tal cambio de criterio "en el análisis realizado de la naturaleza del servicio de interrumpibilidad y su autonomía respecto del suministro de energía eléctrica, en el régimen normativo que le resulta de aplicación y en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea recelosa de que no se dispense tratamiento de descuento a lo que en realidad constituye contraprestación de otra operación".» (pág. 7).

De donde infiere que «el presente recurso tiene la peculiaridad de que no ha sido dictada una sentencia en contradicción con la citada de contraste, porque no es eso de lo que se trata, como cabe concluir de lo razonado por la Sala de instancia, sino que la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha rectificado el criterio que mantuvo en una Sentencia precedente respecto de una misma cuestión, y así lo motiva y hace constar en el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia aquí recurrida en unificación de doctrina» (pág. 8). Y

esta circunstancia impediría el recurso de casación para la unificación de doctrina según « este Tribunal Supremo tiene declarado en STS de 4 de abril de 2016, recaída en el recurso n° 1027/2015 » (pág. 8)

TERCERO.- Planteada en los citados términos la demanda, debemos comenzar señalando que el recurso que nos ocupa, es decir, el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta del Capítulo III del Título IV, arts. 96 a (Referencia 2689/1998)99, de la Ley 29/1998, de 13 de julio (Referencia 2689/1998) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. «Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas [...]. No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir» [sentencia de 15 de julio de 2003 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10058/1998 (Referencia 10218/2004)), FD Tercero].

CUARTO. - En consideración a lo precedentemente expuesto, ninguna duda debe ofrecer la concurrencia de los requisitos de identidad que desde la perspectiva procesal viabilizan el recurso de casación para unificación de doctrina.

No obstante, debe necesariamente ponerse el acento en que la resolución judicial impugnada establece consciente y razonablemente un cambio de criterio respecto del tema cuestionado por la parte recurrente, hasta el punto de que incluso cita expresamente la sentencia de contraste para apartarse expresamente de la doctrina que sienta.

Así, en el FD Primero, pone de manifiesto que la representación de la parte recurrida «aborda la cuestión relativa al servicio de interrumpibilidad, si integran o no la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad las cantidades que en concepto de interrumpibilidad percibe la recurrente. Manifestando su discrepancia con lo resuelto a este respecto en la Sentencia que acaba de citarse [Sentencia de esta Sala y Sección N° 512/2004, de fecha 17 de noviembre (rec. 142/2013)], sostiene que no debe haber lugar a la devolución pretendida porque no se trata de un descuento que minore la base imponible sino que consiste en un servicio prestado por consumidores de alta tensión a cambio de una determinada contraprestación, operaciones éstas que tienen la consideración de servicio en los términos establecidos en el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (Referencia 3625/1992) , de forma que con

carácter general estas operaciones estarán sujetas y no exentas del impuesto sobre el Valor Añadido. Concluye que si la interrumpibilidad nada tiene que ver con el hecho imponible del Impuesto sobre la Electricidad no debe ser tenida en cuenta para la determinación de la base imponible ni, por tanto, deducir la cantidad percibida por dicho concepto».

Posteriormente, en el FD Segundo, la sentencia impugnada advierte que la misma «Sala y Sección abordó -también a instancias de la ahora demandante- la cuestión que aquí nos ocupa en la Sentencia N° 512/2004, de fecha 17 de noviembre (rec. 142/2013). Con estimación parcial del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAF de Gipuzkoa que desestimaba la reclamación económico-administrativa ordenada a la devolución en concepto de ingresos indebidos de las cuotas correspondientes a los ejercicios 2007 a 2010 del Impuesto Sobre la Electricidad, se anuló la resolución impugnada en cuanto determinaba que "para calcular la base imponible del impuesto se han de incluir las remuneraciones percibidas por la actora en concepto de remuneración por el servicio de interrumpibilidad". En lo demás, rechazaba la pretensión consistente en la exclusión de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad de los peajes para el transporte de la misma hasta las instalaciones del consumidor».

Y, finalmente, en el FD Cuarto, la sentencia aquí cuestionada, señala: « Esta Sala y Sección, en la antedicha Sentencia N° 512/2004, de fecha 17 de noviembre (rec. 142/2013) (F.D.2) analizaba en qué consistía el denominado sistema de interrumpibilidad a la luz de la regulación contenida en el Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre (Referencia 12803/2006), además de en las Orden del Ministerio de Industria y Energía de 12 enero de 1995 y en la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio (Referencia 8411/2007). Se consideró entonces que se trataba de "un contrato relacionado, desde luego, pero distinto al de suministro, ahora bien, para que su cuantía pueda formar parte de la base imponible del impuesto de electricidad dicho contrato su objeto debe formar parte del hecho imponible del mismo", y precisando que "además, de todo lo expuesto hasta ahora se desprende que el contrato de interrumpibilidad de la potencia no está incluido entre el conjunto de actividades que la Ley sectorial englobaba como integrantes del suministro eléctrico. No forma parte del mismo. Y, como también hemos razonado, se trata de un contrato diferente en su objeto, elementos subjetivos y obligacionales del de suministro". La conclusión alcanzada fue que "al no formar parte del hecho imponible del impuesto de electricidad, obviamente, tampoco puede formar parte de la base imponible del mismo", resolviendo la anulación de la resolución impugnada "en cuanto determina que para calcular la base imponible del impuesto se han de incluir las remuneraciones percibidas por la actora en concepto de remuneración por el servicio de interrumpibilidad".»

Y después de citar en el mismo FD Cuarto [letra A)] el contenido de la Consulta vinculante 2441/09, de 30 de octubre de 2009 (Referencia 4208/2009), de la Dirección General de Tributos, así como explicar [letra B)] lo que disponen en diferentes aspectos la Ley 54/1997, de 27 de noviembre (Referencia 4062/1997), del Sector Eléctrico, el Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre (Referencia 12803/2006), y la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio (Referencia 8411/2007) (modificada por la Orden IET 2804/2012, de 27 de diciembre (Referencia 22277/2012)), la Sala llega a la siguiente conclusión:

«C) De todo cuanto antecede la conclusión que debe alcanzar la Sala es que el servicio de interrumpibilidad constituye una operación diferenciada de la adquisición de energía eléctrica por el consumidor y que aparece caracterizada por sus propios elementos subjetivos (no coincidentes con los

que operan en la distribución y adquisición de la energía eléctrica), su objeto individualizado, régimen retributivo propio y devengo dispar.

Llegados a este punto debe rechazarse la idea que vértebra este motivo impugnatorio y que pasa por considerar que las cantidades percibidas por la interrupción en el suministro (llámense o no descuentos) se configuran legal y económicamente como una menor contraprestación por el propio suministro y no son el producto de la retribución de una actividad independiente.

Pese a que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sido relativamente flexible en cuanto a la forma a través de la cual se instrumente la concesión de un descuento, esta flexibilidad no descarta que lo que se hace pasar por descuento en realidad constituya la contraprestación de otra operación, supuesto en el cual no cabría la reducción de la base imponible con ocasión de su concesión, ya se trate de la retribución de operaciones financieras, ya sean operaciones de distinto tenor. Esta operación se puede realizar entre comprador y vendedor [Sentencia *Naturally Yours Cosmetics* - STJUE de 23 de noviembre de 1988 (Asunto 230/87)] o entre vendedor y terceras personas [Sentencia *Chaussures Bally* - STJUE de 25 de mayo de 1993 (Asunto C-18/92 (Referencia 2489/1993))].

Las cantidades que percibe la demandante por el servicio de interrumpibilidad constituyen una remuneración por la prestación de tal servicio, y ésta debe reputarse ajena a la adquisición del suministro de energía eléctrica que, efectuado a título oneroso y dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, constituye la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad (artículo 66 del Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo (Referencia 5080/1998)).

Tal ajeneidad imposibilita que la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad se vea afectada por las percepciones obtenidas por la demandante merced a la prestación del servicio de interrumpibilidad, de forma que éstas no pueden ni ser adicionadas ni minoradas de la base imponible a determinar con arreglo al citado artículo 66 del Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo (Referencia 5080/1998) y, por remisión de éste, a los artículos 78 (Referencia 4815/1992) y 79 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre (Referencia 4815/1992) , por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (Referencia 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Pero es más, establece el artículo 78 Tres del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre (Referencia 4815/1992) , que " 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".

De esta forma, y aun en la hipótesis sostenida por la demandante -y rechazada por la Sala- de considerar descuentos a las cantidades recibidas por la prestación del servicio de interrumpibilidad, éstas no podrían ser descontadas de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad en tanto que, tratándose de remuneraciones de otras operaciones, se insertarían en tal excepción a la excepción del artículo 78 Tres 2º.»

QUINTO.- Por consiguiente, la resolución judicial impugnada desestima el recurso en la concreta cuestión del servicio público de interrumpibilidad. Y lo hace, como indica la entidad recurrente, alcanzando una

decisión diferente a la que la misma Sala del mismo Tribunal Superior de Justicia del País Vasco adoptó en su sentencia núm. 512, de 17 de noviembre de 2014, dictada en el recurso 142/2013 . Pero cambia su posición respecto de la cuestión planteada por la recurrente de forma absolutamente motivada, como refleja la letra C) del FD Cuarto que acabamos de transcribir, y plenamente consciente, porque cita párrafos de la propia sentencia de cuyo criterio se aparta hasta en tres ocasiones.

Y en estos supuestos, como indica la parte recurrida, la Excm. Diputación Foral de Guipúzcoa, en su escrito de oposición, venimos señalando que no cabe el recurso de casación para la unificación de doctrina.

En el escrito de oposición (pág. 8), se trae a colación a este respecto la Sentencia de 4 de abril de 2016 (RCUD núm. 1027/2015 (Referencia 21509/2016)). Pero, asimismo, entre las más recientes, puede citarse la Sentencia de esta Sala de 19 de julio de 2017 (RCUD núm. 784/2016 (Referencia 110681/2017)), en la que recordamos en su FD Tercero:

«El problema surge al observar que la sentencia recurrida expresa de forma motivada un cambio en el modo de interpretar la normativa de aplicación respecto a la sentencia de contraste, lo que no tiene encaje en el recurso de casación para unificación de doctrina, recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, cuya finalidad es corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero solo en cuanto contemplan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste.

Teniendo por finalidad el recurso para unificación de doctrina potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas, mal puede acudir a este medio de impugnación cuando, como en el caso enjuiciado sucede, la sentencia recurrida ninguna inseguridad jurídica genera al apartarse de manera consciente de la doctrina sentada en la sentencia aportada como de contraste.

Hemos dicho en sentencia de 16 julio de 2010 -recurso 420/2009 (Referencia 114368/2010) - que el recurso de casación para unificación de doctrina "[...] no tiene por objeto aquellas sentencias en las que el distinto pronunciamiento responde a un cambio de criterio razonado por el Tribunal, pues con ello se justifica el diferente juicio valorativo de la situación controvertida, que no responde a una inadvertida contradicción en la aplicación de la ley sino a una reconsideración de la interpretación de la norma, debidamente fundada, que sustituye el criterio anterior, por lo que carece de objeto la unificación de doctrina que constituye la razón de ser de esta modalidad de recurso de casación".

En igual sentido, en sentencia de 15 de enero de 2010 - recurso 72/2009 - señalábamos que "[...] Es preciso recordar que la razón de ser del recurso de casación para la unificación de doctrina no es uniformar la interpretación normativa en general ni controlar la observancia de la jurisprudencia establecida, sino más modestamente evitar que supuestos sustancialmente idénticos sean resueltos de modo distinto. Y esto último no puede hacerse en el presente caso, porque, como se ha visto, el tribunal a quo ha cambiado legítimamente de criterio. Así las cosas, dado que el recurso de casación para la

unificación de doctrina no cumple una función nomofiláctica no cabe controlar en esta sede que si la interpretación de la ley llevada a cabo en la instancia es correcta".

Valga también la citada de las sentencias de 4 de abril de 2016 -recurso 1027/2015 (Referencia 21509/2016) -, 31 de marzo de 2016 -recurso 1070/2015 - y 28 de abril de 2014 -recurso 2494/2013 (Referencia 50981/2014) -».

En esta misma Sección, en la Sentencia de 15 de enero de 2016 (RCUD núm. 4031/2014 (Referencia 346/2016)), poníamos de manifiesto en el FD Tercero:

«Dicho lo anterior, sin embargo, la razón por la que hemos de rechazar el presente recurso de casación para unificación de doctrina radica en la inexistencia de los presupuestos básicos que procuran la viabilidad formal del recurso de casación para unificación de doctrina. Así es, no estamos en presencia de doctrinas enfrentadas, sino como expresamente recoge la sentencia de instancia, se ha producido un cambio de criterio adaptando su posición a la doctrina legal sentada por el Tribunal Supremo en los pronunciamientos que expresamente recoge la sentencia de instancia en expresa referencia a pronunciamiento anterior. Como ha puesto de manifiesto en numerosas ocasiones el Tribunal Constitucional los órganos judiciales pueden legítimamente apartarse del criterio seguido anteriormente por ellos mismos en supuestos similares siempre que lo hagan motivadamente y, como es obvio, siempre que dicha motivación no sea irrazonable. Al respecto merece señalar que ya en Sentencia de 16 de julio de 2010, dictada en el recurso nº 420/09 dijimos que el recurso de casación para la unificación de doctrina "...no tiene por objeto aquellas sentencias en las que el distinto pronunciamiento responde a un cambio de criterio razonado por el Tribunal, pues con ello se justifica el diferente juicio valorativo de la situación controvertida, que no responde a una inadvertida contradicción en la aplicación de la ley sino a una reconsideración de la interpretación de la norma, debidamente fundada, que sustituye el criterio anterior, por lo que carece de objeto la unificación de doctrina que constituye la razón de ser de esta modalidad de recurso de casación". También dejamos constancia en Sentencia de 15 de enero de 2010 que "Es preciso recordar que la razón de ser del recurso de casación para la unificación de doctrina no es uniformar la interpretación normativa en general ni controlar la observancia de la jurisprudencia establecida, sino más modestamente evitar que supuestos sustancialmente idénticos sean resueltos de modo distinto. Y esto último no puede hacerse en el presente caso, porque, como se ha visto, el tribunal a quo ha cambiado legítimamente de criterio. Así las cosas, dado que el recurso de casación para la unificación de doctrina no cumple una función nomofiláctica no cabe controlar en esta sede que si la interpretación de la ley llevada a cabo en la instancia es correcta". En definitiva, no existe contradicción, en tanto que no existe doctrinas enfrentadas, simplemente se ha abandonada razonada y motivadamente el anterior criterio, para inclinarse por el que le sustituye.

Sólo cabría mantener el recurso para unificación de doctrina por cambio de criterio del mismo Tribunal, cuando este se haya producido sin explicar las razones que justifican dicho cambio de criterio, porque ante la falta de motivación entonces sí se produciría la contradicción que es necesario depurar, no es habitual, pero a veces sucede que sobre un mismo supuesto el mismo Tribunal haya mantenido posturas encontradas sin ofrecer explicación alguna. Pero cuando el cambio de criterio ha sido motivado y dicha motivación no es irrazonable, no hay doctrina alguna que unificar.

Por todo ello es jurisprudencia constante aquella que afirma que "el recurso de casación para la unificación de doctrina no tiene por objeto aquellas sentencias en las que el distinto pronunciamiento responde a un cambio de criterio razonado por el Tribunal, pues con ello se justifica el diferente juicio

valorativo de la situación controvertida, lo que no responde a una inadvertida contradicción en la aplicación de la ley sino a una reconsideración de la interpretación de la norma, debidamente fundada, que sustituye el criterio anterior, por lo que carece de objeto la unificación de doctrina que constituye la razón de ser de esta modalidad de recurso de casación. No se trataría de sentencias con una contradicción ontológica, esto es, derivada de dos proposiciones que, al propio tiempo, no pueden ser verdaderas o correctas jurídicamente hablando y falsas o contrarias a Derecho, sino a un cambio de criterio razonado por parte del tribunal que justifica el diferente juicio valorativo de la situación controvertida, esto es a una reconsideración de la interpretación de la norma, debidamente fundada, que sustituye el criterio anterior. Por tanto, no procedería la estimación de un recurso de casación para unificación de doctrina cuando ha existido un cambio de criterio motivado y dicha motivación no es irrazonable, pues en este caso no hay doctrina alguna que unificar".»

En el mismo sentido, pueden citarse, entre otras, la Sentencia de 24 de mayo de 2012 (RCUD núm. 99/2010 (Referencia 68476/2012)), FD Segundo.

SEXTO.- En atención a todo lo expuesto, procede declarar que no ha lugar al presente recurso de casación para la unificación de la doctrina, lo que determina la imposición legal de las costas causadas a la parte recurrente, si bien, la Sala, haciendo uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la LJCA (Referencia 2689/1998) , señala 2.000 euros la cifra máxima a reclamar por todos los conceptos.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Que no lugar al recurso de casación para la unificación de la doctrina interpuesto por ACERLORMITTAL GUIPÚZCOA, S.L.U., contra la sentencia núm. 231, de 1 de junio de 2016, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Referencia 123961/2016), recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 217/2015, sentencia que queda firme. 2.- Imponer las costas a la parte recurrente, ACERLORMITTAL GUIPÚZCOA, S.L.U., con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.