

**Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección  
2ª, Sentencia 1201/2018 de 11 Jul. 2018, Rec. 767/2017**

**Ponente:** Díaz Delgado, José.

**Nº de Sentencia:** 1201/2018

**Nº de Recurso:** 767/2017

**Jurisdicción:** CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

**Referencia** 86308/2018

ECLI: ES:TS:2018:2779

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD. Guipúzcoa. Exclusión de la base imponible del impuesto de las cantidades recibidas por el consumidor acogido al servicio de interrumpibilidad. El servicio de interrumpibilidad es una operación diferenciada de la adquisición de energía eléctrica y, por ello, la contraprestación que recibe el consumidor como retribución de dicho servicio constituye la remuneración a una prestación que es ajena a la que determina la adquisición del suministro de la energía eléctrica. No se da una doble tributación en el IEE por no estar el servicio de interrumpibilidad sujeto a dicho Impuesto. Tampoco una doble tributación en el IVA, dado que la adquisición de energía eléctrica y el servicio de interrumpibilidad son dos operaciones distintas, que constituyen dos hechos imponibles distintos y sujetos al IVA. Reitera doctrina.

*El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por la contribuyente contra la sentencia del TSJ País Vasco sobre solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación con el impuesto especial sobre la electricidad del ejercicio 2013.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.201/2018**

Fecha de sentencia: 11/07/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 767/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/06/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 767/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1201/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 11 de julio de 2018.

Esta Sala ha visto ha visto el recurso de casación núm. 767/2017 interpuesto por don Juan Pablo ,  
procurador de los Tribunales de Madrid Col. N° 224 y de la mercantil ARCELORMITTAL

GIPUZKOA, S.L.U., contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 28 de noviembre de 2016 (número de recurso 162/2016 ), sobre solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación con el impuesto especial sobre la electricidad del ejercicio 2013.

Ha sido parte recurrida la Diputación Provincial de Guipuzcoa, representada por la Procuradora Doña Rocio Martín Echague.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **PRIMERO.-** *Hechos del litigio.*

1.- La Sociedad ARCELORMITTAL GIPUZKOA, S.L.U. es una empresa metalúrgica dedicada a la fabricación de diversos productos de acero que, durante el ejercicio 2013, recibió 22.629.364 euros de los titulares de las redes de distribución de energía como contraprestación de la aceptación de la interrumpibilidad en el suministro de energía,; una herramienta que permite flexibilizar la operación del sistema eléctrico desde el lado de la demanda, y con la cual los grandes consumidores de energía eléctrica (la gran industria), en respuesta a una orden dada por el operador del sistema, reducen su consumo para mantener el equilibrio entre generación y demanda, para que así al resto de los consumidores no les falte electricidad; percibiendo a cambio una retribución económica, reducción de potencia que podrá realizarse tanto por motivos técnicos, es decir, por una emergencia, como por motivos económicos que se pueden derivar si el coste de interrumpir el suministro es menor que el que resulta de aplicar los servicios de ajuste del sistema.

2.- El 11 de septiembre de 2014, ARCELORMITTAL GIPUZKOA, S.L.U. presentó solicitud de devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por el Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE) correspondientes al ejercicio 2013, por importe de 1.156.970 €, por considerar que no se había determinado correctamente la base imponible del IEE, en la medida en que la aceptación de la interrumpibilidad debía minorar la base del IEE.

3.-Dicha solicitud fue desestimada por el Jefe de Servicio de la Diputación Foral de Gipuzkoa, con fecha 29 de septiembre de 2014.

4.- Frente a dichos acuerdos de desestimación, la recurrente interpuso reclamación económico-administrativa (nº NUM000 ) que fue desestimada mediante resolución de fecha 3 de febrero de 2016.

5.- Contra la que se interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que fue desestimado por sentencia de fecha 28 de noviembre de 2016 .

**SEGUNDO.** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1.- La procuradora doña Aránzazu Alegría Guereñu, en representación de Arcelormittal Guipuzkoa S.L.U. presentó el 30 de enero de 2017 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 28 de noviembre de 2016 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso 162/2016 , sobre solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación con el impuesto especial sobre la electricidad del ejercicio 2013.

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 infracciones del artículo 64. ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992) (BOE de 29 de diciembre) [«LIE»], y del artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992) (BOE de 29 de diciembre) [«LIVA»], así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea («TJUE»), en relación con la noción de prestación y la concurrencia de una prestación principal y varias accesorias, 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 ), y, finalmente, del artículo 31 de la Constitución Española (Referencia 2500/1978) [«CE »].

3.- Expone que, si bien la regulación del impuesto especial sobre la electricidad es estatal, la misma ha sido adaptada a los efectos de su exacción en el Territorio Histórico de Guipuzkoa, donde desarrolla su actividad, mediante el Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo (Referencia 5080/1998), por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa a lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992) (BOG del 17 de marzo) [«DFIE»], y por lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido, que también es estatal, mediante el Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre (Referencia 4815/1992), de adaptación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992) (BOG de 31 de diciembre) [«DFIVA»]. Aclara que hará referencia indistinta a ambas regulaciones, estatal y foral, por tener idéntica redacción a los efectos del caso litigioso.

4.-Entiende que no cabe considerar la interrumpibilidad como la contraprestación de un hecho imponible diferente e independiente del suministro de energía eléctrica, como hace la Sala de instancia en la sentencia recurrida, por tres motivos:

En primer lugar, porque la regulación del sistema eléctrico configura la interrumpibilidad como un descuento en el suministro de energía y no como una relación independiente del propio suministro. No nos encontramos, dice, ante dos hechos imponibles diferentes sino ante un único hecho imponible: la producción y el consumo de energía. Afirma que de no ser así considerada se incurriría en doble tributación.

En segundo lugar, porque, siendo o no servicios diferentes, la base imponible del impuesto especial sobre la electricidad es la contraprestación total que el consumidor ha de satisfacer por el suministro eléctrico cuando se materializa el consumo de electricidad y dicho concepto de contraprestación ha de interpretarse conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En tercer y último lugar, porque si la interrumpibilidad no se considera como un descuento se estaría produciendo una situación de doble tributación proscrita por el artículo 31 CE (Referencia 2500/1978) , dado que es un coste del sistema eléctrico que tributa a través de los peajes. De no reducirse la base imponible en el importe de los descuentos percibidos por la aceptación de la interrumpibilidad, el impuesto especial se recaudaría dos veces y sobre una base mayor a la de la contraprestación que todos los consumidores pagan por el suministro de energía eléctrica.

4.- La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 6 de febrero de 2017 , ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La parte recurrente compareció el 10 de marzo, mientras que la parte recurrida lo hizo el 8 de marzo, dentro ambas del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA (Referencia 2689/1998) .

#### **TERCERO.** *Admisión del recurso.*

La sección primera de esta Sala en el Auto de admisión sostuvo en su fundamento jurídico segundo lo siguiente:

«1. El debate que se suscita en el presente recurso de casación coincide con el que se planteaba en el RCA/610/2017, que ha sido admitido a trámite por esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en auto de 26 de abril de 2017 (ES:TS:2017:3653A) [vid. FFJJ Tercero, Cuarto y Quinto].

2. El hecho de que en aquel recurso de casación se reputaran como infringidos los artículos 64 ter LIE y 78 LIVA (Referencia 3625/1992) , mientras que en el presente deban reputarse como infringidos los artículos 66 NFIE y 78 NFIVA, en sus respectivas redacciones aplicables *ratione temporis*, no justifica una solución distinta, puesto que los preceptos tienen idéntico tenor literal y se trata de tributos armonizados en la Unión Europea, cuya regulación debe trasponer las correspondientes directivas.
3. El debate consiste en determinar si, a efectos de cifrar la base imponible del impuesto especial sobre la electricidad (artículo 66 NFIE, en relación con el artículo 78. Uno NFIVA), 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 NFIVA. Y si, de no entenderse como descuento o bonificación, se produciría, como denuncia la recurrente, una situación de doble imposición injustificada.
4. Estas cuestiones, en interpretación de los referidos preceptos, nunca han sido abordadas por la jurisprudencia, por lo que, como acontecía en el RCA/610/2017, alcanzan interés casacional objetivo en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.3.a) LJCA (Referencia 2689/1998) , haciéndose necesario un pronunciamiento de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que las esclarezca.
5. La presencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurre la otra hábil alegada por la entidad recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión».

En el fundamento jurídico tercero sostiene dicho Auto de admisión lo siguiente:

- «1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA (Referencia 2689/1998) , en relación con el artículo 90.4 LJCA (Referencia 2689/1998) , 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 3 del anterior fundamento jurídico.
2. Los preceptos legales que en principio serán objeto de interpretación son el artículo 66 NFIE (idéntico al artículo 64 ter LIE y reproducido, en lo que a este litigio interesa, en el actual artículo 97 LIE), en relación con el artículo 78 NFIVA, apartados Uno y Tres.2º (idéntico al artículo 78 LIVA (Referencia 3625/1992) , apartados Uno y Tres.2º)».

En consecuencia, la Sección de Admisión acordó :

- «1º) Admitir el recurso de casación RCA/767/2017, preparado por Arcelormittal Guipuzkoa, S.L.U., contra la sentencia dictada el 28 de noviembre de 2016 por la Sección Primera de la Sala de lo

Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso 162/2016

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 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 Guipúzcoa a lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992) (idéntico al artículo 64.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992)-reproducido en el actual artículo 97-), en relación con el artículo 78, apartados Uno y Tres.2º, del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre (Referencia 4815/1992), de adaptación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992) (idéntico al artículo 78, apartados Uno y Tres.2º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992))».*

**CUARTO.** *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA (Referencia 2689/1998) , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 12 de junio de 2018 para la votación y fallo del recurso, fecha, en la que, efectivamente y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** *Síntesis de la sentencia recurrida.*

En su fundamento jurídico tercero la sentencia recurrida sostiene lo siguiente:

"(...) las cuestiones a debate en este recurso han sido examinadas por esta Sala y Sección en la sentencia nº 231/2016, de 1 de junio , no encontrando motivos para apartarnos del criterio sentado en la misma, (...):

«SEGUNDO.- (...) Igualmente, sobre las cuestiones que aquí se plantean (inclusión o no en la base imponible del ... servicio de interrumpibilidad), y en sentido integramente desestimatorio, se ha pronunciado la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional. En particular, y además de en la mas reciente Sentencia (Sección 7a) N° 125/2016, de 15 de marzo (rec. 322/2015 ), en las Sentencias (Sección 7ª) de fechas 15 de diciembre de 2014 (rec. 347/2013 ) y de 24 de febrero de 2014 (rec. 44/2013 ). En relación precisamente con est a última, se interpuso recurso de casación que resulto desestimado por la Sala Tercera (Seccion 2ª) en Sentencia nº 929/2016, de 28 de abril (rec. 1094/2014 (Referencia 44675/2016) ). ... si bien en la misma, no se entra a conocer en cuanto al fondo en lo concerniente al servicio de interrumpibilidad con base en una indebida articulación del motivo casacional.

CUARTO.- (...) los aspectos relativos al servicio de interrumpibilidad y si las cantidades percibidas por mor del mismo se integran o no en la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad.

Esta Sala y Sección, en la antedicha Sentencia N° 512/2004, de fecha 17 de noviembre (rec. 142/2013 ) (F. D. 2º) 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 ".

A) Establece la Consulta vinculante 2441/09, de 30 de octubre de 2009 (Referencia 4208/2009), de la Dirección General de Tributos, que "se entiende por servicio de interrumpibilidad aquel servicio que consiste en reducir la potencia activa demandada hasta el valor de la potencia requerida cuando los clientes del sistema así lo requieran. El servicio de interrumpibilidad se gestiona por el Operador del Sistema (entidad consultante) de forma que esta entidad es la encargada de recibir las órdenes de interrupción por parte de los operadores de redes de distribución por lo que respecta a las áreas de distribución de su competencia y cuando las circunstancias de sus redes así lo exijan. Una vez recibida la orden de interrupción por parte de los gestores de las redes de distribución, el Operador del Sistema las analiza y emite, si procede, una orden de reducción de potencia a los consumidores implicados, proveedores últimos del servicio de interrumpibilidad. Los criterios de aceptación o rechazo serán los que permitan mantener la seguridad de la red de distribución y de transporte. Finalmente, una vez evaluadas las necesidades de aplicación del servicio, el Operador del Sistema selecciona las modalidades de prestación del servicio de interrumpibilidad atendiendo a todos los proveedores que lo prestan, las zonas eléctricas y las empresas eléctricas seleccionadas".

Considera que se debe concluir que tanto los proveedores del servicio de interrumpibilidad como el Operador del Sistema tienen "la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido puesto que en ambos casos tiene lugar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales con el fin de desarrollar una actividad empresarial a título oneroso mediante la realización continuada de prestaciones de servicios (entre otros, el servicio de interrumpibilidad), asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de dicha actividad", y añade que "en cuanto a los servicios prestados por los consumidores en alta tensión que contratan su energía en el Mercado de Producción, se debe indicar que tales servicios constituyen el servicio de interrumpibilidad propiamente dicho, puesto que son estos sujetos los que se obligan a reducir la potencia activa demandada hasta el valor de la potencia residual requerida cuando así se lo ordene el Operador del Sistema, todo ello a cambio de una determinada contraprestación. Por tanto, este tipo de operaciones tiene la consideración de servicios en los términos establecidos en el artículo 11 de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992), de forma que, con carácter general, estas operaciones estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido". A este respecto, apunta que el devengo del Impuesto se producirá cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, tal y como prevé el artículo 75 Uno (Referencia 3625/1992) 7º de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992) para las operaciones de tracto sucesivo o continuado.

Y es que precisamente concibe al servicio de interrumpibilidad como un servicio de tracto sucesivo y no de tracto único en tanto que tal servicio no consiste en la mera reducción de la potencia activa demandada de forma aislada e individualizada para cada orden de reducción de potencia, sino que consiste en garantizar la disponibilidad permanente para reducir dicha potencia en los casos en que, mediante orden, sea requerido para ello.

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

B) El régimen normativo del servicio de interrumpibilidad se integra, en lo que al presente supuesto se refiere, por la Ley 54/1997, de 27 de noviembre (Referencia 4062/1997), del Sector Eléctrico, que ha venido regulando el régimen jurídico de las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica, de acuerdo con las previsiones contenidas en las sucesivas Directivas comunitarias sobre normas comunes para el desarrollo de un mercado interior de electricidad.

Asimismo, ha de considerarse el Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre (Referencia 12803/2006), por el que se establece la tarifa eléctrica a partir de 1 de enero de 2007, y que en su Disposición Transitoria 6ª fijó las bases para regular el servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad gestionado por el Operador del Sistema, habilitando al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio (actual Ministerio de Industria, Energía y Turismo) para desarrollar sus condiciones y los requisitos para la participación en el mismo de los consumidores en el mercado, así como su régimen retributivo.

En desarrollo de lo anterior, la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio (Referencia 8411/2007), por la que se regula el servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad para los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción, es la norma que vino a regular las condiciones del servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad ofrecido por los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción, los requisitos para participar como proveedor del mismo, así como su régimen retributivo. Esta Orden fue modificada por la Orden IET 2804/2012, de 27 de diciembre (Referencia 22277/2012).

De la normativa que acaba de exponerse se desprende que el servicio de interrumpibilidad de un consumidor que sea proveedor de este servicio consiste en reducir la potencia activa demandada hasta el valor de la potencia residual requerida, en respuesta a una orden de reducción de potencia dada por el Operador del Sistema en los términos establecidos en la presente orden y en el contrato

que se formalice entre éste y aquél. El servicio de interrumpibilidad será gestionado por el Operador del Sistema (artículo 3 Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio (Referencia 8411/2007)).

Son elementos subjetivos del servicio de interrumpibilidad, de una parte, los consumidores que reúnan los requisitos previstos en el artículo 9 de la citada Orden y, de otra, el propio Operador del Sistema y, en concreto, y de conformidad con lo previsto en la Disposición Transitoria 6ª del Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre (Referencia 12803/2006), Red Eléctrica de España ,S.A., que no solo gestionará el servicio sino que también suscribirá los contratos con cada uno de los clientes que acudan al mercado de producción y ofrezcan tales servicios.

En el Capítulo III de la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio (Referencia 8411/2007), se establece el procedimiento para que el consumidor obtenga la autorización administrativa para la prestación del servicio (artículo 11), los aspectos relativos a la formalización del contrato con el Operador del sistema (artículo 12), la forma en la que llevar a cabo las modificaciones de las condiciones de autorización para la prestación del servicio (artículo 13) y los extremos relativos a la resolución del contrato para la prestación del servicio (artículo 14).

Finalmente, y en lo que aquí interesa, el artículo 15 indica la forma en la que ser liquidada la retribución del servicio y las penalizaciones aplicadas, estableciendo liquidaciones mensuales de carácter provisional que serán efectuadas por el Operador del sistema a cuenta de la liquidación anual definitiva. Todo ello de conformidad con los parámetros y fórmulas para el cálculo de la retribución del servicio de interrumpibilidad que se regula en el artículo 6.

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, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992)".

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.- En el último de los motivos impugnatorios condensamos las alegaciones que se vierten en los F.J. 4º y 6º de la demanda, y que hacen referencia, de una parte, a la doble tributación que se desprendería de la no devolución del Impuesto asociado a las cantidades percibidas por la aceptación de la interrumpibilidad. Y, de otra, a la pretendida infracción de los artículos 31

(Referencia 2500/1978),3 , 133 (Referencia 2500/1978) y 134 (Referencia 2500/1978),7 CE en los que se consagra el principio de reserva de ley en materia tributaria, en relación con el artículo 8,1 LGT , por mor de la definición del hecho imponible del Impuesto sobre la Electricidad contenida en el artículo 5 del Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo (Referencia 5080/1998) .

En cuanto a la primera cuestión, atinente a la invocada doble tributación, ésta se dice deriva de ser la interrumpibilidad un coste del sistema que, a su vez, es objeto de tributación a través de los peajes. Así las cosas, 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.

El razonamiento seguido en el Fundamento de Derecho precedente, ordenado a la consideración del servicio de interrumpibilidad como distinto e independiente del suministro de energía y en cuya base imponible no debe ser considerado (ni aumentándola, ni minorándola), lleva a rechazar automáticamente la invocada doble tributación. La demandada responde de su condición de sujeto pasivo ( artículos 8 y 65 A) 4. del Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo (Referencia 5080/1998) ) por la adquisición de energía eléctrica y responderá, en su caso, por la contraprestación percibida por los servicios prestados como consumidor en alta tensión que contrata su energía en el Mercado de Producción, obligándose a reducir la potencia activa demandada hasta el valor de la potencia residual requerida cuando así se lo ordene el Operador del Sistema. Esta última operación podrá tener la consideración de servicios en los términos establecidos en el artículo 11 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre (Referencia 4815/1992) , estando, en su caso, sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido sin que, en consecuencia, y al tratarse de dos hechos imponibles distintos pueda predicarse doble imposición.

Respecto de la segunda cuestión que se suscita (F.J. 6º), se aduce la infracción de los artículos 31 (Referencia 2500/1978),3 , 133 (Referencia 2500/1978) y 134 (Referencia 2500/1978),7 CE en los que se consagra el principio de reserva de ley en materia tributaria, en relación con el artículo 8,1 LGT , y todo ello al entender que al incluirse en la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad los conceptos facturados por peajes de acceso a la red y al no disminuir igualmente la base imponible por los servicios de interrumpibilidad, se extiende el concepto del hecho imponible definido por el Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo (Referencia 5080/1998).

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 constituye contraprestación de otra operación].

En consecuencia, delimitada la adquisición de energía de la prestación del servicio de interrumpibilidad, y constituyendo éstos hechos imponibles distintos e independientes, ninguna extensión del hecho imponible relativo al Impuesto sobre la Electricidad puede apreciarse» .

**SEGUNDO.-**Remisión a la sentencia de esta Sala de fecha 3 de julio de 2018, recaída en el recurso 610/2017 .

En la sentencia citada se sostiene en un asunto semejante lo siguiente:

«TERCERO.- El recurso de casación de Megasider Zaragoza, S.A., Sociedad Unipersonal: sus motivos, la pretensión en él deducida y la petición de planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

1.- Los dos motivos que se invocan para defender la casación.

El primero aduce la infracción de lo establecido en el artículo 64.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992) -«L/IEE»- (actual artículo 97), en relación con el artículo 78, apartados uno y tres (2º) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992) -«L/IVA »-.

La idea principal que se aduce para defender este reproche es que la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE) no debe incluir las cantidades percibidas por aceptar la interrupción del suministro eléctrico; y el argumento esgrimido para ello es que tales cantidades tienen la naturaleza de un descuento y no pueden ser consideradas operaciones independientes.

El segundo sostiene que si esas cantidades percibidas por aceptar la interrupción del suministro eléctrico no son integradas en la base imponible del IEE, minorando la misma, se produce una situación de doble imposición proscrita por el ordenamiento jurídico.

2.- La pretensión principal que es deducida en el recurso de casación.

Es, como se indica en los antecedentes, la anulación de la sentencia recurrida y que se acuerde la devolución de 744.139 euros, más los intereses de demora, "por entender que, en todo caso, la aceptación del servicio de interrumpibilidad debe disminuir la base imponible del Impuesto especial sobre la Electricidad".

3.- El planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que interesa el recurso de casación para el caso de que esta Sala tenga dudas sobre cómo han de decidirse las cuestiones suscitadas en el debate casacional.

Es referida a la necesidad de que el TJUE se pronuncie sobre lo siguiente:

«¿Podría entenderse, conforme a la jurisprudencia del TJUE, entre otros, Asuntos C-392/11 ; C-425/06 ; C349-96 y C-479/09 , C499/09, C-501/09 y C502/09 Acumulados, que la interrumpibilidad es una prestación accesoria de otra principal, constituida por el suministro eléctrico en tanto que dicha interrumpibilidad no constituye para los consumidores un fin en si misma, sino el medio para disfrutar de mejores condiciones del servicio principal (suministro)?.».

CUARTO.- Los argumentos desarrollados por MEGASIDER ZARAGOZA, S.A., para defender el primer motivo de casación.

Estos argumentos son expuestos y estructurados a través de los apartados que continúan.

I.- Las dos funciones del sistema de interrumpibilidad del sistema eléctrico.

Se dice que cumple una función técnica, dirigida a dar una respuesta rápida ante consumos extraordinarios no previstos o ante caídas puntuales de la generación; respuesta que se articula mediante la aceptación, por parte de una relación de consumidores, de su desconexión del sistema en caso de concurrir problemas técnicos que hagan peligrar la continuidad del suministro en la totalidad de la población; y una función económica consistente en que la globalidad de los consumidores obtengan un precio más barato.

Se alude a las dos fases que han de diferenciarse en la articulación de este sistema de interrumpibilidad.

Una fase que abarca hasta el ejercicio 2007, en la que el proveedor de la energía y el transporte era el mismo; y también era quien descontaba la contraprestación por aceptar la interrupción.

Y otra fase, a partir de 2008, en la que están separadas las operaciones de suministro y de transporte de energía; una separación que ha determinado que las cantidades pagadas a los consumidores por aceptar la interrupción fuesen abonadas por el operador de sistema, Red Eléctrica Española (REE).

Como también se añade que REE actúa como un mero intermediario: REE recibe de la Comisión Nacional de la energía (CNE) las cantidades destinadas a financiar la interrumpibilidad y abona esas cantidades recibidas a los consumidores que han afectado la interrupción; y posteriormente CNE recupera lo anterior de los consumidores que no han aceptado la interrupción a través del cobro de peajes.

II.- La consideración legal de la interrumpibilidad como descuento en el precio de la energía.

La interrumpibilidad no es una relación jurídica constitutiva de un servicio independiente del suministro porque el suministro es una única operación; y las cantidades percibidas por aceptar la interrumpibilidad son legalmente descuentos.

Se dice que así resulta de lo establecido en el artículo 50 de la Ley 57/1997 (Referencia 4369/1997) (sic, aunque la referencia ha de entenderse hecha a la Ley 54/1997 (Referencia 4062/1997)).

Que el segundo punto de este precepto pone de manifiesto que los consumidores cualificados pueden pactar condiciones particulares para interrumpir o suspender el servicio; lo que significa la configuración legal de una condición contractual para determinar el régimen del suministro en lo concerniente a los derechos y obligaciones de las partes.

Y que en esa normativa del sector la percepción por la interrumpibilidad no se configura como la prestación por la "no realización de un servicio", que es lo que podría justificar su tratamiento como servicio autónomo; sino el precio reducido que se abona cuando se realiza un suministro discontinuo de calidad inferior.

También se afirma que el Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre (Referencia 3622/2000), obliga a que el suministro sea continuo (artículo 19) y permite las interrupciones únicamente recogidas en el art. 20 y dentro de los parámetros de los artículos 101 y 104 ; y que el incumplimiento de la calidad del suministro tiene como consecuencia la concesión de unos descuentos sobre el precio de la energía de conformidad con lo dispuesto en el artículo 105.

Que el Real Decreto 1634/2006 (Referencia 12803/2006), de 26 de diciembre, permite que los consumidores puedan recibir cantidades a cambio de aceptar por anticipado la interrupción del suministro eléctrico (Disposición Transitoria Sexta ).

Y que la Orden del Ministerio de Industria ITC/2730/2007, de 26 de julio, menciona en su artículo 6 el carácter de descuento de estas cantidades percibidas por la aceptación del suministro discontinuo.

Se señala así mismo que la aplicación de lo establecido en los artículos 12 (Referencia 1914/2003) y 13 de la LGT 2003 (Referencia 1914/2003) determinan, dado el carácter técnico y especializado

del marco normativo del Sector Eléctrico, que los informes de la CNE deban considerarse una interpretación cualificada de la norma; y, en este sentido, hay varios Informes de la CNE que contienen referencias a la naturaleza de descuento de la interrumpibilidad (los Informes 12/2007, 27/2012 y 22/2013).

Y se sostiene, por último, que las liquidaciones de la REE también configuran las cantidades a abonar por la interrumpibilidad como un descuento aplicado a la contraprestación satisfecha por el suministro eléctrico; y no como una remuneración de una actividad que sea independiente del propio suministro.

III.- La normativa no configura la interrumpibilidad como una operación independiente del suministro eléctrico, sino como una operación dependiente del mismo cuya separación sería absolutamente artificial.

Se comienza diciendo que para la sentencia recurrida las cantidades obtenidas por aceptar la interrupción del suministro eléctrico no son descuento, sino una relación jurídica independiente de dicho suministro; un servicio diferente del mismo, con un hecho imponible diferente y una contraprestación diferenciada.

A continuación se aduce que esta tesis es inaceptable porque MEGASIDER no realiza ninguna actividad mediante la ordenación de elementos materiales ni humanos; y que esta es la razón por la cual las cantidades percibidas por la interrupción del suministro están legalmente configuradas como una menor contraprestación del propio suministro y se denominan "descuento", sin que en ningún caso sean consideradas retribución de una actividad independiente.

Se afirma que lo anterior viene a significar que el consumidor viene a aceptar un suministro de menor calidad y desiste de las acciones indemnizatorias que podría ejercitar por los daños derivados de la interrupción.

Más adelante se defiende que en el art. 50 de la Ley 50/1997 (Referencia 4058/1997) la suspensión del suministro se configura como una condición contractual determinante de su régimen, de los derechos de las partes y del precio de ese suministro; que la interrumpibilidad no se configura legalmente como un servicio independiente del suministro; y que la Orden ITC/2370/2007 (Referencia 8411/2007) (artículo 9) delimita la interrumpibilidad como una relación dependiente del suministro eléctrico.

IV.- El carácter subjetivo de la contraprestación de la base imponible en el IVA obliga a considerar contraprestación sujeta al impuesto el precio neto del suministro eléctrico, minorado en el descuento o percepción por interrumpibilidad.

Sobre ese carácter subjetivo y no objetivo de la base imponible del IVA, en el sentido de que depende únicamente de la evaluación dada por las partes, se dice que ha sido proclamado por el TJUE (en la sentencia de 5 de febrero de 1981, recaída en el asunto C-154/80 ).

Se afirma que la DGT ha hecho suya también esa configuración subjetiva de la base de imponible del IVA ((entre otras, en las Consultas V3204-16 (Referencia 3459/2016), V3822-16 (Referencia 4074/2016) o V5077-16) (Referencia 5405/2016).

Se sostiene que ese carácter subjetivo de la base de imponible del IVA impone concluir que el "precio subjetivo" del suministro eléctrico interrumpible es el precio neto del mismo una vez aplicado el descuento por interrumpibilidad.

Se dice, así mismo, que la cautela establecida en el artículo 78 Tres 2º de la L/IVA , frente a la regla de no inclusión de los descuentos en la base imponible, no vacía el concepto de base imponible subjetiva, pues la no aplicación está referida a las minoraciones del precio que respondan a otras operaciones.

Y se aduce también que la DGT ha considerado que debe otorgarse un tratamiento único a las cantidades abonadas en relación con prestaciones distintas cuando las mismas están tan íntimamente conectadas que las partes no tuvieron intención de contratarlas separadamente, sino a una de ellas como medio para obtener mejores condiciones de la prestación principal (se citan a este respecto consultas referidas a los contratos de opción de compra; y a los contratos de arrendamiento con opción de compra).

V.- La sentencia recurrida interpreta el derecho de la Unión Europea en contradicción con la Jurisprudencia del TJUE.

Se invoca en concreto la jurisprudencia contenida en las sentencias dictadas, entre otros, en los asuntos C-349/96 , C-479/09 , C-499/09 , C-501/09 y C502/09 y C- 425/06 , en lo que razona sobre cuándo debe considerarse que una prestación es accesoria de otra principal y cuándo debe considerarse la existencia de una prestación única .

QUINTO.- Los argumentos desarrollados para defender el segundo motivo de casación.

Lo que principalmente se arguye es que MEGASIDER paga en una primera ocasión el IEE cuando se le factura el suministro de energía por el importe total del mismo; y, por otro lado se aduce que, como los importes recibidos de REE se incorporan como un coste del sistema y pasan a formar parte de los peajes que se repercuten a los consumidores en los meses siguientes, MEGASIDER vuelve a pagar el IEE en una segunda ocasión como un consumidor más.

SEXTO.- La oposición del Abogado del Estado al primer motivo de casación.

La desarrolla siguiendo la misma estructura el motivo de casación, lo que hace de la manera que sigue.

1.- Descripción del funcionamiento del sistema de "interrumpibilidad".

Se aduce que hay que llamar la atención sobre la función económica; y debe hacerse señalando que se trata de una medida que beneficia a todos los consumidores, incluida la recurrente, lo cual pone de manifiesto que la remuneración de la interrumpibilidad es independiente del precio satisfecho por el suministro.

2.- Consideración legal de la "interrumpibilidad" como un descuento del precio de la energía.

Se señala que la interrupción del suministro exige que exista una relación contractual de suministro, pero esto no impide que en esa relación se incorpore una prestación distinta de la que inicialmente le es inherente.

Que esta nueva prestación es la prestación de la "interrumpibilidad", distinta de la prestación del suministro de energía y no una condición contractual referida al cumplimiento de la misma.

Y que se trata de la asunción voluntaria por el consumidor de la obligación de aceptar un "corte" de suministro; siendo esta obligación del consumidor la que será remunerada, sin que por ello encarne un menor precio de la energía.

Se alude a que la parte recurrente cita la disposición transitoria sexta del RD 1634/2006 , en lo que dispone sobre que el servicio de "interrumpibilidad" es uno de los servicios de gestión de demanda ofrecido a los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción; y también a que dicha recurrente dice que el artículo seis de la Orden ITC/2370/2007 (Referencia 8411/2007) atribuye carácter de descuento a las cantidades percibidas por la aceptación de un suministro discontinuo.

Se señala a continuación que la recurrente incorpora en su escrito la redacción que este artículo seis tiene desde la Orden IET/2804/2012 (Referencia 22277/2012) (en vigor a partir de 30-12-2012), cuya diferencia con la redacción original aquí aplicable es que ésta no contenía el apartado dos que detalla los requisitos que deben cumplir los consumidores.

Y se añade que ese artículo seis no menciona el carácter de descuento de las cantidades percibidas por "interrumpibilidad", pues lo que regula, como reza su rúbrica, es la "Retribución del servicio de "interrumpibilidad".

Se dice después que no es lo mismo aplicar un descuento sobre el consumo que retribuir un servicio (en este caso el de "interrumpibilidad").

Más adelante se responde a las invocaciones que la parte recurrente hace de los artículos 11 (Referencia 1914/2003) y 12 LGT 2003 (Referencia 1914/2003) , a las que se objeta:

(1º) que la Sala distancía, a la que corresponde la calificación de los contratos, ha definido la relación jurídica que genera la "interrumpibilidad" como "servicio propio que se desarrolla en un marco legal y contractual específico entre el operador de sistema y el proveedor del servicio";

(2º) que la parte recurrente no explica por qué debe aplicarse la normativa del Sector Eléctrico para calificar la retribución de la "interrumpibilidad" como un descuento cuando este último concepto tiene perfiles propios en el derecho tributario (como muestra el artículo 78 LIVA (Referencia 3625/1992) , que sirve de fundamento a la sentencia de instancia).

Después se aduce que el hecho de que la CNE hable de descuento puede ser operativo para explicar desde el punto de vista económico del servicio de "interrumpibilidad", pero no es suficiente para resolver si se trata o no de un servicio distinto o diferenciado del propio suministro.

Finalmente, se afirma que no puede admitirse que la sentencia de instancia no haya analizado la tesis del descuento preconizada por la parte recurrente para la retribución del servicio de "interrumpibilidad"; pues lo que ha ocurrido es que le ha negado virtualidad, a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre la electricidad, por considerar que ese descuento corresponde a una operación distinta e independiente de la operación de adquisición de energía.

3.- La normativa configura la "interrumpibilidad" como operación totalmente dependiente del suministro cuya separación sería absolutamente artificial.

Se explica a este respecto que el suministro es condición necesaria para que pueda ofrecerse el servicio de "interrumpibilidad"; pero es posible que el consumidor, aún reuniendo todos los requisitos exigidos, no acceda a prestar el servicio de "interrumpibilidad".

Lo cual demuestra que este servicio es independiente y voluntario.

Se califica de inexacta la afirmación de que la recurrente no realiza una ordenación de recursos humanos y materiales para prestar el servicio de "interrumpibilidad", pues la posibilidad de aceptar una interrupción exige adoptar medidas o disponer de instalaciones en condiciones que hagan que la interrupción del suministro no provoque una afectación.

Y se añade que lo que antecede tiene también reflejo en la Orden ITC/2370/2007 (Referencia 8411/2007), tanto en la referencia al consumidor oferente del servicio como "proveedor del mismo", en su artículo 1, como en la "Definición del servicio de interrumpibilidad" que incluye su artículo 3 (reducir la potencia activa demandada hasta el valor de la potencia residual requerida); lo que sin

duda exige el planificar y controlar los riesgos de la reducción y, con ello, una ordenación de medios personales y materiales.

4.- El carácter subjetivo de la base imponible en el IVA obliga a considerar como contraprestación sujeta al impuesto del precio neto del suministro eléctrico, minorado que en el descuento por "interrumpibilidad" .

Para rebatir este argumento de la parte recurrente se hace esta aclaración inicial: la cuestión que aquí se debate es si la retribución del servicio de "interrumpibilidad" constituye o no la remuneración de otra operación ( artículo 78.tres.2º LIVA (Referencia 3625/1992) ). Y, tras dicha aclaración, se insiste en que el servicio de "interrumpibilidad" está dotado autonomía; se presta voluntariamente; su falta de prestación no determina que se pierda el derecho al suministro; y exige una planificación que permita prescindir de ese suministro sin que exista riesgo de paralización de la actividad.

También se dice que es cierto que el precio final satisfecho como consumidor de energía puede verse afectado si se presta el servicio de "interrumpibilidad", pero esa afectación o menor precio de la energía adquirida y consumida no coincide con la retribución recibida por el servicio de "interrumpibilidad".

5.- La sentencia interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción con la jurisprudencia del TJUE.

Para rechazar esa argumentación del recurso de casación se afirma que las sentencias que son invocadas nada tienen que ver con el caso que es objeto de este recurso, pues en todas ellas se trata de decidir si los distintos servicios ofrecidos por un mismo proveedor a un consumidor debe considerarse un único servicio a efectos del IVA, y esto es inaplicable al actual caso porque el servicio de interrumpibilidad es prestado por el consumidor.

SÉPTIMO.- La oposición del Abogado del Estado al segundo motivo de casación.

Lo que aduce con esta finalidad es que la sociedad recurrente, en el servicio de "interrumpibilidad", es el proveedor de este servicio y quien se lo retribuye es el operador del sistema; que tal "servicio de interrumpibilidad" constituye una prestación de servicios a efectos del IVA; y que en esta específica tributación por IVA la recurrente es el sujeto pasivo y repercute el IVA a quien le retribuye el repetido "servicio de interrumpibilidad".

Se añade que esa retribución de precio del "servicio de interrumpibilidad" constituye un coste a incorporar al coste de la electricidad.

Y que el consumidor final debe abonar el precio total de esa energía aunque haya contribuido a formar ese precio mediante un precio previamente retribuido.

OCTAVO.- Consideraciones previas para el debido enjuiciamiento de la actual casación.

1.- Una aproximación inicial al servicio de interrumpibilidad.

Esta aproximación puede efectuarse diciendo que el servicio de interrumpibilidad es la remuneración que perciben grandes consumidores de energía eléctrica por estar dispuestos a no consumir en momentos puntuales de alta demanda del sistema.

Y añadiendo que el servicio queda articulado así: ese (gran) consumidor (i) adquiere un bien -la electricidad- por el que paga una tarifa y (ii) presta un servicio al operador del sistema (la interrumpibilidad) por el que percibe una retribución, que remunera su plena y absoluta disponibilidad para que -en ciertos supuestos de incremento de la demanda de electricidad- reduzca la potencia contratada.

2.- La cuestión central que ha de decidirse en el actual debate casacional.

Versa sobre si la interrumpibilidad que asume el consumidor de energía eléctrica que se acoge a este sistema es (i) una prestación que ha de realizar dicho consumidor, distinta de la prestación de suministro de energía; o por el contrario, (ii) es una defectuosa realización de la prestación del suministro.

Y ello al margen y con independencia de si esa interrumpibilidad está establecida en el mismo contrato de suministro de energía o en otro diferente.

De optarse por la primera solución, la retribución de esa interrumpibilidad sería la contraprestación del compromiso de asumir la interrupción que ha sido contraído por dicho consumidor; y, consiguientemente, sería algo distinto a una rebaja del precio de la energía eléctrica suministrada y su importe no tendría incidencia en la base imponible del Impuesto especial sobre la Electricidad.

Sin embargo, de optarse por la segunda solución, la retribución de la interrumpibilidad sería una rebaja o descuento del precio de la energía; con la consecuencia fiscal de que el importe de tal descuento no se incluiría en la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

3.- Las dos etapas que deben ser diferenciadas en la regulación que ha sido sucesivamente aplicable a ese servicio de interrumpibilidad.

En la actualidad la normativa reguladora de la prestación del servicio de interrumpibilidad se recoge en la disposición transitoria 6ª, apartado 1.1, del Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre (Referencia 12803/2006) [por el que se establece la tarifa eléctrica a partir de 1 de enero de 2007], y en la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio (Referencia 8411/2007) [por la que se regula el servicio

de gestión de la demanda de interrumpibilidad para los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción].

Y la entrada en vigor de dicha nueva regulación a partir del 1 de julio de 2008 resulta de lo establecido en la disposición transitoria 1ª del mismo Real Decreto , pues dispone que los anteriores complementos por interrumpibilidad correspondientes a tarifas generales de alta tensión como la tarifa horaria de potencia desaparecerán el 1 de julio de 2008.

Por tanto, es de diferenciar una primera etapa, anterior a 1 de julio de 2008, en la que la regulación se incluía en la Orden de 12 de enero de 1995 (Referencia 174/1995) por la que se establecen las tarifas eléctricas; y una segunda etapa, que se inicia en la indicada fecha de 1 de julio de 2008, en la que la regulación está contenida en esas posteriores normas reglamentarias que han sido mencionadas: 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).

NOVENO.- La primera regulación del servicio de interrumpibilidad en la Orden de 12 de enero de 1995 [por la que se establecen las tarifas eléctricas].

El artículo séptimo de la citada Orden regulaba los denominados "Complementos tarifarios" que consistían

«en una serie de recargos o descuentos, que se calcularán tal y como se especifique en cada caso y deberán figurar por separado en el recibo de energía eléctrica».

Uno de tales complementos tarifarios era el "Complemento por interrumpibilidad" regulado en el artículo 7.4, en el que se establecía:

«7.4.1.1 Condiciones para acogerse al sistema de interrumpibilidad.

Todo abonado, acogido a una tarifa general en alta tensión, que tenga el equipo adecuado para ello, podrá acogerse al sistema de interrumpibilidad, de acuerdo con las siguientes condiciones.

(...).

7.4.1.2. Condiciones del contrato de interrumpibilidad.

El contrato de suministro interrumpible deberá comenzar con el inicio de una temporada alta eléctrica, tendrá una vigencia de cinco años y se considerará prorrogado por iguales periodos si el abonado no solicita por escrito a la Dirección General de la Energía rescindirlo, con una anticipación mínima de un año.

(...).

(7.4.1.5) Facturación.

La facturación definitiva del suministro interrumpible se hará por periodos anuales que comprenderán desde el día de comienzo de la temporada alta hasta el día anterior al de comienzo de la temporada alta del año siguiente:

Mensualmente se facturará un descuento provisional a cuenta del anual, que se hallará aplicando a la facturación básica acumulada desde el comienzo del período anual un descuento porcentual calculado con arreglo a la fórmula establecida en el apartado 7.4.4, con la única diferencia de que, para el cálculo del parámetro H, la energía realmente suministrada desde el comienzo del período anual hasta el último día del mes considerado, se multiplicará por 12 y dividirá por el número de meses del período anual transcurridos. El descuento así calculado se aplicará sobre la facturación básica del mismo período transcurrido y del importe resultante se deducirá el calculado de la misma forma para el mes anterior. Esta diferencia será la facturación del complemento por interrumpibilidad del mes correspondiente.

(...).

#### 7.4.4 Descuento o Recargo por interrumpibilidad.

Todo abonado acogido a un sistema de interrumpibilidad tendrá derecho a un descuento o recargo sobre su facturación básica anual, calculado como suma de los dos términos siguientes:

$$I = DI - RI$$

Donde cada uno de ellos se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

##### a) CÁLCULO DI

(...).

Donde las variables tienen este significado:

DI = Descuento anual en porcentaje. (...).

(...).

##### b) CÁLCULO RI.

Este término sólo se aplica si por parte del abonado se superase, en momento de interrupción, la potencia máxima demandable (Pf-Pj), solicitada por la empresa distribuidora (...).

Sin perjuicio del recargo correspondiente, en su caso, el incumplimiento de tres o más interrupciones en un período anual significará la anulación del descuento al abonado en dicho período».

Según las normas que acaban de transcribirse el complemento por interrumpibilidad debía figurar por separado en el recibo de energía eléctrica y se calculaba de acuerdo a con lo previsto en dichas normas.

Y se regulaba como un contrato con sus propios presupuestos, derechos y obligaciones.

**DÉCIMO.-** La nueva regulación del servicio de interrumpibilidad en la Disposición transitoria sexta del Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre (Referencia 12803/2006) [por el que se establece la tarifa eléctrica a partir de 1 de enero de 2007], y en la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio (Referencia 8411/2007) [por la que se regula el servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad para los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción].

La citada disposición transitoria sexta del Real Decreto 1634/2016 establece lo siguiente:

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

1.1. Servicios de interrumpibilidad.

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

(...).

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

(...).

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

referencia el apartado 2, una propuesta de modelo de contratos de los servicios de gestión de demanda en el mercado que se regulan en los apartados anteriores».

La Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio (Referencia 8411/2007) [por la que se regula el servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad para los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción], desarrolla lo establecido en la disposición transitoria sexta del Real Decreto 1634/2006 (Referencia 12803/2006) que anteriormente ha sido transcrita.

El preámbulo de esta Orden expone lo siguiente:

«La Ley 54/1997, de 27 de noviembre (Referencia 4062/1997), del Sector Eléctrico, regula el régimen jurídico de las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica, consistentes en la generación, el transporte, la distribución, la comercialización y los intercambios intracomunitarios e internacionales, así como la gestión económica y técnica del sistema eléctrico, de acuerdo con las previsiones contenidas en la Directiva 96/92/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre (Referencia 6488/1996), sobre normas comunes para el mercado interior de electricidad.

La Directiva 2003/54/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003 (Referencia 7641/2003), estableció nuevas normas comunes para completar el Mercado Interior de la electricidad y derogó la Directiva 96/92/CE, introduciendo modificaciones significativas.

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

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

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

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

Dada la importancia de este servicio para la garantía de suministro y en línea con el nuevo modelo que establece la Directiva 2003/54/CE (Referencia 7641/2003), se hace necesario regularlo en el mercado para los consumidores que adquieren su energía libremente.

Por ello, el Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre (Referencia 12803/2006), por el que se establece la tarifa eléctrica a partir de 1 de enero de 2007, en su disposición transitoria sexta, fija las bases para regular este servicio que serán gestionados por el Operador del Sistema, habilitando al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio para desarrollar sus condiciones y los requisitos para la participación en el mismo de los consumidores en el mercado, así como su régimen retributivo».

La parte normativa de dicha Orden Ministerial, en línea con lo adelantado en su preámbulo, establece:

«Artículo 1 Objeto.

Esta orden tiene por objeto regular las condiciones del servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad ofrecido por los consumidores que adquieren su energía en el mercado de producción, los requisitos para participar como proveedor del mismo, así como su régimen retributivo.

Artículo 2. Ámbito de aplicación.

La presente orden será de aplicación a los consumidores de energía eléctrica conectados en alta tensión que contraten su energía en el mercado de producción, bien directamente, bien a través de comercializador o mediante un contrato bilateral».

«Artículo 3. Definición del servicio de interrumpibilidad:

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

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

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

(...).

Artículo 6. Retribución del servicio de interrumpibilidad.

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

$$RSI = DI \times FE$$

Donde:

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

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

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

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

Y lo que resulta de lo que antecede, como bien ha sido destacado en algunas sentencias de la Audiencia Nacional (por todas, la sentencia 125/2016, de 15 de marzo, dictada en el Recurso 322/20015 ), es lo siguiente:

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

2.- Que en la actual normativa la contratación de la prestación del servicio de interrumpibilidad es una operación realizada entre, de un lado, los consumidores conectados en alta tensión que adquieren energía eléctrica en el mercado de producción y, de otro, el Operador del Sistema.

3.- Que ese Operador del Sistema, conforme a la disposición transitoria 6ª del Real Decreto 1634/2006 (Referencia 12803/2006) , es Red Eléctrica de España, S.A.; y es esta entidad la que, en esa condición de Operador del Sistema, gestionará estos servicios y a estos efectos suscribirá los contratos con cada uno de los clientes que acuden al mercado de producción y ofrezcan dichos servicios.

4.- Y que, como consecuencia de lo que acaba de afirmarse, tal contratación de la prestación del servicio de interrumpibilidad merece ser considerada una operación distinta e independiente de la operación de adquisición de energía eléctrica, por parte de tales consumidores, a la empresa distribuidora de electricidad que corresponda.

**UNDÉCIMO.-** Conclusión que se deriva de lo que ha sido expuesto y razonado: *la retribución del servicio de interrumpibilidad no forma parte de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad.*

Así ha de ser considerado tanto en la etapa de regulación anterior a 1 de julio de 2008 como en la posterior a esta fecha.

En lo que se refiere a la etapa anterior a la entrada en vigor de la vigente normativa, esto es, hasta el 1 de julio de 2008, este servicio de interrumpibilidad era retribuido en forma de descuento en la factura eléctrica del gran consumidor de energía eléctrica. Pero esto no significaba que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78.Tres.2, segundo párrafo, de la L/IVA , el importe de ese descuento hubiese de minorar la base imponible del IVA y la del Impuesto sobre la Electricidad, pues se trataba de la retribución de un servicio prestado, por parte del adquirente de energía eléctrica, que era distinto del que concierne a la adquisición de dicha electricidad.

El hecho de que el pago del precio de tal servicio se realizase a través de una compensación en la factura de la electricidad adquirida no debía afectar a la determinación de la base imponible a efectos del IVA y, por ende, a efectos del Impuesto sobre la Electricidad, pues no se trataba de un menor precio de la electricidad adquirida sino de una compensación en factura por servicios prestados por el propio consumidor. O dicho de otro modo: por un lado, está la adquisición de electricidad y, por otro, el servicio de interrumpibilidad.

*A partir del 1 de julio de 2008, según se ha puesto de manifiesto, la retribución de la prestación de interrumpibilidad se independizó de la facturación al consumidor final; y así quedó aún más claro que la retribución de dicha prestación es ajena al precio del suministro eléctrico que paga el consumidor y, por dicha razón, no puede minorar la base imponible del IVA ni, en consecuencia, la del Impuesto sobre la Electricidad correspondiente al suministro de energía eléctrica que se recibe.*

Como conclusión final debe subrayarse lo que continúa.

*Que el servicio de interrumpibilidad es una operación diferenciada de la adquisición de energía eléctrica y, por ello, la contraprestación que recibe el consumidor como retribución de dicho servicio de interrumpibilidad constituye la remuneración a una prestación que es ajena a la que determina la adquisición del suministro de la energía eléctrica*

*Y que, para que la remuneración del servicio de interrumpibilidad pudiera formar parte de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, el objeto del contrato debería formar parte del hecho imponible del impuesto, pero el servicio de interrumpibilidad no integra ni forma parte del suministro eléctrico.*

**DUODÉCIMO.-** No cabe apreciar una situación de doble imposición.

*También merece una respuesta negativa la segunda cuestión en la que fue advertida por el auto de admisión la existencia interés casacional objetivo: la relativa a si, de no entenderse que la cantidad abonada al consumidor por el servicio de interrumpibilidad es un descuento o bonificación del precio de la energía adquirida, cabe apreciar una situación de doble imposición injustificada.*

Basta para ello la aceptación de la tesis de que la contratación de la prestación del servicio de interrumpibilidad es una operación distinta e independiente de la operación de adquisición de energía eléctrica y, por ello, no forma parte de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad; pues con tal consideración ya se excluye la doble tributación a que hace referencia la sociedad recurrente.

*Abundando en lo que acaba de afirmarse, debe señalarse que se trata de dos operaciones distintas, que constituyen dos hechos imponibles también distintos. Una de ellas es la adquisición de energía eléctrica, que es una operación sujeta al IVA y al Impuesto Especial sobre la Electricidad; y la otra es la prestación del servicio de interrumpibilidad por la que el consumidor percibe una contraprestación, que es una operación sujeta al IVA pero no constituye hecho imponible del Impuesto sobre la Electricidad y, en consecuencia, no está sujeta a este último Impuesto.*

En conclusión, no se produce una doble tributación en el Impuesto Especial sobre la Electricidad puesto que el servicio de interrumpibilidad no está sujeto a dicho Impuesto. Tampoco se produce una doble tributación en el IVA, puesto que adquisición de energía eléctrica y el servicio de interrumpibilidad son dos operaciones distintas, que constituyen dos hechos imponibles distintos y ambos están sujetos al IVA».

**TERCERO.-** En consecuencia por unidad de doctrina y seguridad jurídica hemos de hacer propios en esta resolución los mismos fundamentos jurídicos y de conformidad con todo lo que se ha venido razonando, procede responder negativamente a las preguntas que fueron formuladas por el auto de admisión dictado por la Sección primera y desestimar el presente recurso de casación.

Y sin hacer expresa imposición de las costas procesales.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en los anteriores fundamentos jurídicos de esta sentencia respondiendo negativamente a las dos preguntas formuladas por el auto de admisión dictado por la Sección primera.

2.- Desestimar el presente recurso de casación interpuesto por don Juan Pablo , procurador de los Tribunales de Madrid Col. Nº 224 y de la mercantil ARCELORMITTAL GIPUZKOA, S.L.U., contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 28 de noviembre de 2016 (número de recurso 162/2016 (Referencia 195386/2016) ), sobre solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación con el impuesto especial sobre la electricidad del ejercicio 2013, sin condena en costas.

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. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.