

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V0391-17</b>
<b>ORGANO</b>	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
<b>FECHA-SALIDA</b>	14/02/2017
<b>NORMATIVA</b>	Ley 38/1992, Capítulo II del Título III.
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>En la actividad de alquiler de grupos electrógenos se plantean las siguientes situaciones:</p> <p>a) Servicio integral: el arrendador suministra el grupo electrógeno, incluyendo el transporte, instalación, puesta en marcha, asistencia técnica y suministro de carburante en el momento requerido.</p> <p>b) Servicio a la carta: el arrendador ofrece junto con el arrendamiento del grupo electrógeno una serie de servicios que podrán ser contratados de forma individual (transporte, instalación, suministro del carburante a petición del arrendatario, asistencia técnica...).</p> <p>c) Grupo de apoyo: arrendamiento de un grupo electrógeno incluyendo el transporte, instalación, puesta en marcha, asistencia técnica y suministro del carburante en el momento requerido, que solo entra en funcionamiento en caso de que falle la principal fuente de energía.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>¿Quién asume la condición de contribuyente en las situaciones planteadas, el arrendador de los grupos electrógenos o el arrendatario?</p> <p>Calculo de la base imponible.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>Las normas del Impuesto Especial sobre la Electricidad se contienen en el Título III, Capítulo II, de la Ley de Impuestos Especiales. Se transcriben a continuación los artículos 92, apartado 1, 93, 95, 96, apartado 1, 101, apartados 1 y 3, y 102, apartados 1 y 2, de la Ley de Impuestos Especiales, aplicables a la situación consultada:</p> <p>“Artículo 92. Hecho imponible.</p> <p>1. Está sujeto al impuesto:</p> <p>a) El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad.</p> <p>A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores los gestores de cargas del sistema.</p> <p>b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.</p> <p>(...)</p> <p>Artículo 93. Supuesto de no sujeción.</p>

No estará sujeto al impuesto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW) de la energía eléctrica producida por ellos mismos.

(...)

Artículo 95. Devengo.

El impuesto se devengará:

a) En el supuesto previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 92, en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

b) En el supuesto previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, en el momento de su consumo.

Artículo 96. Contribuyentes.

1. Son contribuyentes del impuesto:

a) En el supuesto previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 92, aquellos que, debidamente habilitados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, realicen suministros de energía eléctrica al consumidor, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 de este artículo.

b) En el supuesto previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, aquellos que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos.

(...)

Artículo 101. Repercusión.

1. Los contribuyentes deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarla siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

3. No procederá la repercusión de las cuotas resultantes en los supuestos previstos en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, cuando el consumidor tenga la condición de contribuyente, ni en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de actas de inspección y en los de estimación indirecta de bases.

(...)

Artículo 102. Normas de gestión.

1. Los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a presentar las correspondientes autoliquidaciones, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento y plazo para la presentación de las autoliquidaciones a que se refiere el párrafo anterior.

2. Los obligados a presentar autoliquidaciones por este impuesto, los representantes a los que hace referencia el apartado 4 de este artículo, así como los beneficiarios de las exenciones reguladas en los apartados 5, 6 y 7 del artículo 94 de esta Ley y de las reducciones a las que hace referencia el artículo 98, deberán solicitar la inscripción en el registro territorial correspondiente a la

oficina gestora de impuestos especiales del lugar donde radique el establecimiento donde ejerzan su actividad o, en su defecto, donde radique su domicilio fiscal.

Por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se establecerá la estructura del censo de obligados tributarios por este impuesto, así como el procedimiento y plazo para la inscripción de estos en el registro territorial.

(...)"

De los artículos transcritos se desprende, en primer lugar, que el Impuesto Especial sobre la Electricidad grava el suministro de energía eléctrica para consumo y el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos, no estando sujeto el consumo de electricidad producida por un generador o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios.

Es contribuyente del impuesto y está obligado a presentar las correspondientes autoliquidaciones, a realizar el pago de la deuda tributaria y a inscribirse en el registro territorial, quien realice suministros de energía eléctrica al consumidor o quien consuma la energía eléctrica generada por él mismo.

En el escrito de consulta se plantean las siguientes situaciones:

a) Servicio integral: el arrendador suministra el grupo electrógeno, incluyendo el transporte, instalación, puesta en marcha, asistencia técnica y suministro del combustible en el momento requerido.

b) Servicio a la carta: el arrendador ofrece junto con el arrendamiento del grupo electrógeno una serie de servicios que podrán ser contratados de forma individual (transporte, instalación, suministro del combustible a petición del arrendatario, asistencia técnica...).

c) Grupo de apoyo: arrendamiento de un grupo electrógeno incluyendo el transporte, instalación, puesta en marcha, asistencia técnica y suministro del combustible en el momento requerido, que solo entra en funcionamiento en caso de que falle la principal fuente de energía.

En las tres situaciones consultadas, si el contrato formalizado entre el arrendador y el arrendatario tiene por objeto la mera cesión del grupo electrógeno al arrendatario, siendo éste quien ordena la actividad de producción de electricidad, ha de considerarse al arrendatario como consumidor de la electricidad por él generada y, por tanto, como obligado a inscribirse como contribuyente; por el contrario, si el contrato incluye otros servicios del arrendador que impliquen la dirección de la producción de electricidad, deberá considerarse suministrador de la energía consumida al arrendador, quien vendrá obligado a inscribirse como contribuyente.

En los tres supuestos se plantea que la entidad arrendadora además de ceder el grupo electrógeno se encarga o podría encargarse del transporte, instalación, asistencia técnica del grupo electrógeno y servicio de suministro del combustible requerido, sin especificar si el suministro del carburante se realiza a demanda del cliente, actuando el arrendador como un mero intermediario entre el distribuidor y el consumidor final del gasóleo o, a demanda del propio arrendador.

Así las cosas y siempre que la entidad arrendataria asuma la dirección y responsabilidad de la producción de electricidad,

entendida ésta como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción, incluidos los consumos de gasóleo como carburante, y/o de los recursos humanos necesarios para llevar a cabo dicha producción, habrá de considerarse a la arrendataria como contribuyente de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 96 de la Ley de Impuestos Especiales, independientemente de que los grupos electrógenos sean arrendados y de que la entidad arrendadora asuma su transporte, instalación, asistencia técnica y realice una mera intermediación en el servicio de suministro del combustible, en ningún caso dicha intermediación podrá implicar la toma de decisión por parte del arrendador de la cantidad de carburante suministrada.

En caso contrario, si la entidad arrendadora presta un servicio integral, es decir asume en todo momento la dirección de la producción de electricidad, será la entidad arrendadora quien será considerada contribuyente, de acuerdo con lo establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 96 de la Ley de Impuestos Especiales y deberá inscribirse en el registro territorial como tal. En este caso la prestación del servicio integral constituye una actividad de suministro de energía eléctrica para su consumo por el consumidor final, realizada por la empresa que dirige la actividad y se responsabiliza de los consumos de materia prima energética.

Respecto a la base imponible el artículo 97 de la Ley de Impuestos Especiales establece que la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad estará constituida por la misma que se habría determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), 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 IVA entre personas no vinculadas conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA.

En el número de consulta V3694-15 de 24 de noviembre de 2015 se abordaba la forma de determinar la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad en el supuesto de que la energía eléctrica fuese generada por un grupo electrógeno que no dispusiera de contador.

Según la propia manifestación de la consultante, las magnitudes que se conocían eran: número de horas de funcionamiento del grupo electrógeno y potencia nominal del mismo.

Bajo estas premisas, se concluía que la cantidad producida y suministrada o, en su caso, consumida por el grupo electrógeno, se podía cuantificar multiplicando el número de horas de funcionamiento del grupo electrógeno por la potencia máxima nominal de dicho grupo.

Por consiguiente, la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad correspondiente a la energía producida por el grupo electrógeno, y calculada de acuerdo con lo anteriormente expuesto, sería la misma que se habría determinado a efectos del IVA, 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 IVA entre personas no vinculadas conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA.

Es decir, la base imponible en el supuesto planteado será el importe de la contraprestación que se hubiese satisfecho entre partes independientes en el momento de devengo del impuesto si dicha energía hubiese sido adquirida en el mercado.

La conclusión anterior no se ve alterada por el hecho de que el contribuyente sea el arrendador o el arrendatario del grupo electrógeno.

Sentado lo anterior, en el número de consulta V5429-16 se abordaba el tema de los precios a considerar para el cálculo de la contraprestación, en concreto, se planteaba si podía determinarse en función de la media mensual del precio de mercado correspondiente al periodo en el que se ha producido el hecho imponible según valores publicados por el operador del mercado (OMIE).

Bajo estas premisas se contestaba lo siguiente:

“La Ley reguladora del impuesto no fija de manera expresa el precio que se ha de tomar en cuenta para determinar la base imponible en el supuesto planteado en la consulta. No obstante, este Centro Directivo considera que el precio propuesto por la consultante, si bien no tiene por qué ser el único medio para determinar el valor de la electricidad que conforma la base imponible, responde a criterios objetivos.

De hecho, es uno de los medios a los que puede recurrir la Administración Tributaria para comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria declarados por los diferentes obligados tributarios conforme al artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre):

“1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

(...)

c) Precios medios en el mercado.

(...).”

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.