

NUM-CONSULTA V2439-15

ORGANO SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

FECHA-SALIDA 03/08/2015

NORMATIVA Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

DESCRIPCION-HECHOS Una empresa comercializadora de energía eléctrica, las facturas que emite a sus clientes se componen de los siguientes elementos: término fijo de potencia, término variable del peaje de acceso a las redes de transporte y distribución, coste de la energía, margen de comercialización y alquiler de los equipos de medida.

CUESTION-PLANTEADA Base imponible sobre la que ha de aplicarse el Impuesto Especial sobre la Electricidad y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION-COMPLETA A) Base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

En relación con la determinación de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, cabe destacar que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, introdujo en el Capítulo II de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

El artículo 92 de la citada Ley de Impuestos Especiales establece:

“1. Está sujeto al impuesto:

a) El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad.

A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores los gestores de cargas del sistema.

b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.

(...).”

Por su parte, el artículo 96 de la misma Ley de Impuestos Especiales establece:

“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.

(...).

La base imponible se encuentra regulada en el artículo 97 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, el cual dispone:

“Estará constituida por la base imponible que se habría determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Por tanto, de acuerdo con los preceptos anteriormente expuestos, la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, estará constituida por el importe de la contraprestación a satisfacer tanto por el suministro de electricidad, como por la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica.

Efectivamente, tal y como ha reiterado este Centro Directivo para el derogado Impuesto sobre la Electricidad en diversas consultas, entre otras, la consulta número 1725-00 de fecha 06/10/2000 y la número 0461-98 de fecha 25/03/1998, y como así establece el artículo 92, en un suministro de electricidad, el importe satisfecho por los peajes forma parte de la base imponible del Impuesto, ya que para que la recepción de la energía eléctrica por un consumidor se produzca es necesaria la utilización de una red de transporte o distribución por la que se satisface dicho precio o “peaje”.

Por otra parte, cabe señalar que, en todo suministro de electricidad hay dos conceptos indisolublemente unidos, “la energía consumida” y la “potencia contratada”, es decir, la máxima energía que se puede consumir en un instante.

Por consiguiente, en virtud de lo anteriormente expuesto, además del importe satisfecho por los peajes, formará parte de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad tanto la contraprestación satisfecha por la energía suministrada, incluidos márgenes de comercialización, como por la “potencia contratada”; no formando parte de dicha base imponible el importe satisfecho por el alquiler de los equipos de medida.

B) Base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Respecto a la base imponible del Impuesto sobre el Valor añadido, en adelante IVA, cabe recordar que el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), establece que: *“Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.*

De acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno.b) de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.”

Por su parte, el apartado uno del artículo 8 establece:

“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.”.

Adicionalmente, el artículo 11 recoge el concepto de prestación de servicios.

En consecuencia, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por la sociedad mercantil.

A efectos de determinar si las entregas y los servicios que preste la consultante deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992, concretamente en los artículos 68, 69 y 70 de la misma, que establecen las reglas de localización de las prestaciones de servicios.

De acuerdo con el texto de la consulta parece desprenderse que el hecho imponible se entiende realizado en el territorio de aplicación del impuesto; de ahí que la consultante pregunte sobre qué componentes de las facturas que emite forman parte de la base imponible del IVA.

A este respecto, cabe destacar que el artículo 78 de la Ley 37/1992 establece la regla general para la determinación de la base imponible del IVA en las entregas de bienes y prestaciones de servicios de la siguiente forma:

“Uno. 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.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.º 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.

(...)

4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

(...).”

Por tanto, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, tanto el término facturado por el término fijo de potencia, el término variable de peaje de acceso a las redes de transporte y distribución, el coste de la energía, el margen de comercialización y el alquiler de los equipos a medida (contadores) forman parte de la base imponible del IVA.

También formará parte de la base imponible del IVA el importe del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

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.