

**NUM-CONSULTA** V3920-15

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

**FECHA-SALIDA** 09/12/2015

**NORMATIVA** Ley 38/1992 Capítulo II del Título II  
Real Decreto 1165/1995 (Artículos 142-147)

**DESCRIPCION-HECHOS** La consultante representa a varias empresas que tienen instaladas plantas solares fotovoltaicas.

Los titulares de las instalaciones fotovoltaicas pueden ser tanto empresas con actividad económica que instalan placas solares en la cubierta de inmuebles donde se realiza la actividad y que consumen la mayor parte de la energía producida para la realización de la misma, como particulares que instalan las placas solares en el tejado de su vivienda y que destinan la mayor parte de la energía producida para el consumo habitual de la misma vivienda.

En ambos casos, si existen excedentes de energía eléctrica, se evacúan a la red.

**CUESTION-PLANTEADA** 1. Si las instalaciones solares fotovoltaicas tienen la condición de generadores o conjunto de generadores de energía eléctrica y, por tanto, la energía eléctrica generada por ellos podría estar no sujeta al amparo de lo establecido en el artículo 93 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

2. En el supuesto de que estuviese sujeta, cómo sería su tributación

**CONTESTACION-COMPLETA** I.- 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 (BOE de 28 de noviembre), introdujo las modificaciones oportunas en la citada Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE.

Como consecuencia de dichas modificaciones, se derogó el Capítulo IX del Título I y se añadió un Capítulo II al Título III de la LIE, que regula a través de los artículos 89 al 103 el Impuesto Especial sobre la Electricidad, pasando el Capítulo I a regular el Impuesto Especial sobre el Carbón.

El nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos en el ámbito territorial de aplicación del impuesto. De acuerdo con lo establecido en la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOUE de 31 de octubre), deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto cuyo hecho imponible grava tanto el suministro de energía eléctrica realizado a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, como el consumo por parte de los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.

De conformidad con lo anteriormente señalado, el hecho imponible del Impuesto está regulado en el artículo 92 de la LIE de la siguiente forma:

*“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.*

*2. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal.”*

Sentado lo anterior, para una adecuada interpretación del hecho imponible el Impuesto Especial sobre la Electricidad, se considera necesario analizar cada uno de los presupuestos anteriormente transcritos cuya realización dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal, es decir, al pago de la cuota tributaria derivada del Impuesto:

**A).- “El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.”( artículo 92.1.b) LIE).**

La configuración de dicho hecho imponible queda delimitada con lo dispuesto en el artículo 93 de la LIE.

1.- En concreto, el artículo 93 establece:

*“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.”*

Esto es, no está sujeto al impuesto el consumo por los “pequeños productores de energía eléctrica” (potencia del generador o conjunto de generadores sea igual o inferior a 100 kilovatios), de aquella electricidad generada por ellos mismos en sus instalaciones.

Por tanto, de acuerdo con lo anteriormente expuesto y teniendo en cuenta que la generación de energía eléctrica consiste en transformar alguna clase de energía (química, cinética, térmica o lumínica, nuclear, solar entre otras), en energía eléctrica y que, en concreto, las instalaciones fotovoltaicas tienen la consideración de generadores de energía eléctrica puesto que generan energía en forma de corriente continua, no está sujeto al impuesto el consumo en las instalaciones fotovoltaicas de potencia total no superior a 100 kilovatios de aquella energía eléctrica que haya sido producida en las mismas.

2.- Por su parte, el apartado 5 del artículo 94 de la LIE establece:

*“Estará exenta en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:*

*5. La energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica acogidas al régimen retributivo específico conforme a la legislación sectorial.”.*

De acuerdo con el criterio establecido en la consulta nº V2275-15 de 20/07/2015, la exención recogida en el precepto anteriormente transcrito, se aplicará únicamente a la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica acogidas al régimen retributivo específico conforme a la legislación sectorial, siempre que haya sido generada por ellos mismos, en ningún caso dicho beneficio fiscal podrá aplicarse a la energía eléctrica adquirida en el mercado.

Por otra parte, y en relación con si la exención debe limitarse a la electricidad consumida en la instalación acogida al régimen retributivo específico o si la exención debe extenderse a cualquier otra instalación que pudiera tener el titular de aquella instalación, este Centro Directivo ya se pronunció a través de las consultas nº 1943-98, de fecha 16 de diciembre, nº 0705-00, de fecha 27 de marzo, y nº 0723-04, de fecha 24 de marzo, que abordan dicha cuestión respecto al derogado Impuesto sobre la Electricidad; de su contestación se deduce que la exención debe aplicarse a la electricidad consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica acogidas al régimen especial (ahora régimen retributivo específico) siempre que haya sido generada por ellos mismos, independientemente de que el consumo se produzca en la instalación en la que se produce la electricidad o en otra diferente.

3.- Adicionalmente, cabe recordar que el artículo 94.7 de la LIE, en su redacción dada por la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE de 30 de octubre), con efectos desde el 1 de enero de 2015, establece que estará exenta *“7. La energía eléctrica consumida en las instalaciones de producción de electricidad para la realización de dicha actividad, así como la energía eléctrica suministrada a las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización en las mismas de estas actividades.”.*

Para poder beneficiarse de las exenciones reguladas en los apartados 5 y 7 del artículo 94 de la LIE el artículo 102.2 del mismo texto legal establece:

*“(…) 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.”.*

Como dispone el artículo anterior, para poder beneficiarse de las exenciones de los apartados 5, 6 y 7 del artículo 94 de la LIE los beneficiarios han de inscribirse en el registro territorial. En relación con esta obligación, el artículo 146 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (BOE de 28 de julio) señala:

*“1. Los obligados a solicitar la inscripción en el Registro territorial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 102.2 de la Ley y, en su caso, las comunidades de regantes, deberán figurar de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en el epígrafe correspondiente a la actividad a desarrollar así como estar al corriente, junto con sus administradores de hecho o de derecho, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*

(...)

*4. Una vez efectuada la inscripción, la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro, sujeta al modelo aprobado por Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que constará el «Código de Identificación de la Electricidad» (CIE) que deberá consignarse en las autoliquidaciones y demás declaraciones que se debieran presentar por este impuesto.”.*

Por otra parte, la estructura del censo a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 102.2 de la LIE ha sido desarrollada por la Orden HAP/2489/2014, de 29 de diciembre, por la que se establecen la estructura y el funcionamiento del censo de obligados tributarios por el Impuesto Especial sobre la Electricidad, se aprueba el modelo 560 "Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación" y se establece la forma y procedimiento para su presentación (BOE de 31 de diciembre).

4.- Por tanto, será exigible el Impuesto cuando la realización del hecho imponible recogido en el artículo 92.1 b) de la LIE (*“consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos”*), no resulte exento en virtud de lo dispuesto en los apartados 5 y 7 del artículo 94 de la LIE.

De acuerdo con el artículo 96.1.b) de la LIE, en dicho supuesto serán contribuyentes aquellos que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos.

Según el artículo 97 de la LIE, la base imponible:

*“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.”.*

El artículo 99 de la LIE regula el tipo impositivo:

*“1. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 de este artículo, el impuesto se exigirá al tipo del 5,11269632 por ciento.*

*2. Las cuotas resultantes de la aplicación del tipo impositivo fijado en el apartado 1 no podrán ser inferiores a las cuantías siguientes:*

*a) 0,5 euros por megavatio-hora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a usos industriales.*

*b) 1 euro por megavatio-hora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos.*

*Cuando se incumpla la condición prevista en este apartado, las cuantías indicadas en las letras a) y b) tendrán la consideración de tipos impositivos aplicables en lugar del establecido en el apartado 1.*

*3. A efectos de lo previsto en el apartado 2, se consideran destinados a usos industriales los siguientes suministros de electricidad para consumo:*

*a) Los efectuados en alta tensión.*

*b) Los efectuados en baja tensión con destino a riegos agrícolas.”.*

La cuota íntegra del Impuesto es la cantidad resultante de aplicar a la base liquidable el tipo impositivo que corresponda de acuerdo con el artículo anterior.

Según el artículo 101 de la LIE:

*“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.*

*(...)*

*2. La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella. Cuando se trate de operaciones exentas o con reducción en la base liquidable, se hará mención de dichas circunstancias en el referido documento con indicación del precepto aplicable.*

*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.”.*

Adicionalmente el artículo 102 de la LIE dispone:

*“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.*

*(...).”.*

A este respecto, es la mencionada Orden HAP/2489/2014, de 29 de diciembre, la que aprueba el modelo 560 "Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación" y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

Por regla general, el período de liquidación será el correspondiente a cada trimestre natural; salvo que se trate de contribuyentes cuyo período de liquidación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido sería, atendiendo a su volumen de operaciones u otras circunstancias previstas en la normativa de dicho impuesto, mensual, en cuyo caso será también mensual el período de liquidación de este impuesto.

La presentación de la autoliquidación (modelo 560), deberá efectuarse dentro de los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el correspondiente período de liquidación.

**B).- “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.” (artículo 92.1.a) LIE).**

Respecto a la realización de este presupuesto de hecho, configurador del otro hecho imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, cabe destacar que estará sujeto al Impuesto *“el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo (...).”* con independencia de la potencia que tenga instalada el generador y sin perjuicio de que el adquirente de la electricidad pueda beneficiarse de algún supuesto de exención o reducción de la base imponible recogido en la Ley.

Sin embargo, no estará sujeta al impuesto la energía eléctrica que se entregue a cualquier sujeto del mercado eléctrico para su posterior distribución o comercialización. Dicha energía eléctrica resultará gravada cuando se suministre a *otra persona o entidad que la adquiere para su propio consumo.*

En el supuesto de producirse el hecho imponible que es objeto de análisis en este apartado, el artículo 96.1.a) de la LIE establece que en el supuesto previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 92, serán

contribuyentes *“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 (...)”*.

Los contribuyentes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 de la LIE, deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien realice la operación gravada y presentar la correspondiente autoliquidación de conformidad con lo estipulado en el artículo 102 de la LIE.

La Orden HAP/2489/2014, de 29 de diciembre, aprueba el modelo 560 "Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación" y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

Por regla general, el período de liquidación será el correspondiente a cada trimestre natural; salvo que se trate de contribuyentes cuyo período de liquidación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido sería, atendiendo a su volumen de operaciones u otras circunstancias previstas en la normativa de dicho impuesto, mensual, en cuyo caso será también mensual el período de liquidación de este impuesto.

La presentación de la autoliquidación (modelo 560), deberá efectuarse dentro de los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el correspondiente período de liquidación.

La base imponible se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97 de la LIE y el tipo impositivo a aplicar será el recogido en el artículo 99 de la LIE, ambos artículos han sido transcritos en el apartado anterior.

II.- De acuerdo con lo anteriormente expuesto y a modo de síntesis, respecto a la energía producida por la consultante se puede dar la siguiente casuística en función de la potencia que tenga instalada la consultante y del destino dado a dicha electricidad producida:

*A.- Instalaciones productoras de electricidad con una potencia instalada igual o inferior a 100 kilovatios:*

1.- Energía eléctrica producida por dichas instalaciones y consumida en la instalación, con independencia de que estén acogidas o no al régimen retributivo específico (supuesto de no sujeción, artículo 93 de la LIE).

2.- En el supuesto de instalaciones acogidas al régimen retributivo específico, energía eléctrica producida en dichas instalaciones y consumida por sus titulares fuera de la instalación (supuesto de sujeción y exención, artículo 94.5 de la LIE).

3.- Energía eléctrica suministrada a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo. (Supuesto de sujeción, artículo 92.1.a) LIE).

4.- Energía eléctrica vertida a la red para ser entregada a un comercializador o distribuidor. (No es un presupuesto de hecho gravado por el impuesto). El hecho imponible se producirá cuando

dichos sujetos entreguen dicha electricidad a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo (consumidor final).

B.- Instalaciones productoras de electricidad con una potencia instalada superior a 100 kilovatios:

1.- Energía eléctrica producida en dichas instalaciones y consumida en las mismas para la producción de electricidad, con independencia de que dichas instalaciones estén acogidas o no al régimen retributivo específico (supuesto de sujeción y exención, artículo 94.7 de la LIE).

2.- En el supuesto de instalaciones acogidas al régimen retributivo específico, energía eléctrica producida en dichas instalaciones y consumida por sus titulares tanto dentro, como fuera de la instalación, con independencia de su destino (supuesto de sujeción y exención, artículo 94.5 de la LIE).

3.- Energía eléctrica suministrada a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo. (Supuesto de sujeción, artículo 92.1.a) LIE).

4.- Energía eléctrica vertida a la red para ser entregada a un comercializador o distribuidor. (No es un presupuesto de hecho gravado por el impuesto). El hecho imponible se producirá cuando dichos sujetos entreguen dicha electricidad a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo (consumidor final).

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.