

Doctrina administrativa en torno al impuesto especial sobre la electricidad

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Dirección General de Tributos analiza, en el ámbito del impuesto especial sobre la electricidad, la tributación de diversas operaciones realizadas por productoras y distribuidoras de energía eléctrica.

Como es sabido, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modificó, entre otras, la Ley de Impuestos Especiales (LIE) dando una nueva regulación al impuesto especial sobre la electricidad (IEE), cambio que, entre otros aspectos, ha derivado en una nueva configuración de ese tributo como un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para el consumo.

Pues bien, la Dirección General de Tributos (DGT), en su contestación a la consulta V0211-16, de 21 de enero del 2016, analiza la tributación en este impuesto de una variada tipología de operaciones que sintetizamos en las siguientes líneas:

1. Compañías productoras de energía eléctrica que entregan la totalidad de la electricidad producida a consumidores finales

A tenor de la normativa reguladora del impuesto especial sobre la electricidad, el hecho imponible del tributo está constituido, principalmente, por el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, teniendo la condición de contribuyente el productor de energía debidamente habilitado.

No obstante, la Dirección General de Tributos recuerda que, en los suministros de electricidad efectuados al amparo de una no sujeción, de una exención o de una reducción, tendrán la condición de contribuyentes, por la cantidad de electricidad recibida sin la correcta repercusión del impuesto, aquellos consumidores que, por no haber comunicado al suministrador los datos exactos de la regularización en los plazos y términos establecidos reglamentariamente, hayan aplicado indebidamente dichos beneficios fiscales.

Sobre la base imponible, constituida por la cuantía que se habría determinado a efectos del impuesto sobre el valor añadido, excluidas las cuotas del propio impuesto sobre la electricidad, se aplicarán, en su caso, las reducciones establecidas en el artículo 98 de la Ley 38/1992, obteniendo así la base liquidable sobre la que se aplican los tipos de gravamen recogidos en el artículo 99 para obtener la cuota íntegra. Pues bien, a tenor del artículo 101 de la Ley de Impuestos Especiales, y salvo algunas excepciones previstas en el apartado 3 de este precepto, los contribuyentes deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se lleve a cabo la operación gravada.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Por lo que atañe a la gestión del impuesto, la Dirección General de Tributos recuerda que, a tenor de lo dispuesto en la ley, los productores de energía eléctrica, en su calidad de contribuyentes, vendrán obligados a presentar sus autoliquidaciones (modelo 560) dentro de los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que termina el correspondiente periodo de liquidación, que, por regla general, coincidirá con cada trimestre natural, salvo que se trate de contribuyentes cuyo periodo de liquidación en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido sea mensual, en cuyo caso será también éste el periodo de liquidación de este impuesto.

Además, los contribuyentes deben 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. Una vez efectuada tal inscripción, la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta que la acredite en la que constará el código de identificación de la electricidad (CIE). En este caso, las compañías productoras de energía eléctrica estarán obligadas a tener dicho código con la clave de actividad «LC: resto de contribuyentes».

2. Compañías productoras de energía eléctrica venden la totalidad de la energía eléctrica producida al sistema eléctrico

Tal y como señala la Dirección General de Tributos, no se gravará con el impuesto especial sobre la electricidad la entrega de energía eléctrica a cualquier sujeto del mercado eléctrico para su posterior distribución o comercialización. Por tanto, respecto de esa actividad y tributo, las compañías productoras de energía eléctrica no tendrán que cumplir con obligación formal alguna.

En el supuesto de que las compañías productoras de energía eléctrica vendan simultáneamente la energía a consumidores finales y al sistema eléctrico, la Dirección General de Tributos especifica que, por la parte de la energía vertida a la red, habrá que actuar conforme a lo que acaba de señalarse, mientras que, respecto de la energía suministrada a

consumidores finales, habrá que actuar como en el supuesto 1 anterior.

3. Compañías productoras de energía eléctrica que «autoconsumen» parte de la energía eléctrica producida y parte la suministran a clientes

En este caso, y por lo que atañe a la parte de la energía eléctrica suministrada a clientes, se estará a lo señalado en los dos apartados anteriores según dichos clientes adquieran la electricidad para su propio consumo o para venderla en el mercado eléctrico.

En segundo lugar, con respecto a la parte de la energía eléctrica «autoconsumida», ha de establecerse una diferenciación entre las productoras de energía eléctrica en función de su potencia instalada.

3.1. Productoras con potencia instalada superior a 100 KW

Respecto de ellas pueden plantearse dos situaciones:

- a) Autoconsumo sujeto: estará sujeto al impuesto el consumo efectuado por los productores de energía eléctrica de la electricidad generada por ellos mismos, en cuyo caso no deberán repercutirse a sí mismos el impuesto por dicho consumo, sino presentar la autoliquidación comprensiva del impuesto correspondiente.
- b) Autoconsumo exento: se considera exenta la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de tal energía acogidas al régimen retributivo específico conforme a la legislación sectorial, exención que se aplicará siempre que dicha energía haya sido generada por ellos mismos (V2275-15), y ello independientemente de que el consumo se produzca en la instalación en la que se genere la electricidad o en otra diferente (DGT 1943-98, 0705-00 y 0723-04).

3.2. *Productoras con potencia instalada inferior a 100 KW*

En este caso no está sujeto al impuesto el consumo de la electricidad generada por los «pequeños productores de energía eléctrica» en sus propias instalaciones. Por el contrario, sí estará sujeto dicho consumo cuando se lleve a cabo fuera de las instalaciones de producción de electricidad.

4. **Suministro de energía eléctrica efectuado a instalaciones de distribución de energía eléctrica: supuesto de exención**

En virtud del artículo 94.7 de la Ley de Impuestos Especiales, está exenta la energía suministrada a las instalaciones de distribución de energía eléctrica que se destine únicamente para la realización en ellas de actividades de producción, transporte y distribución de energía eléctrica. Ahora bien, las instalaciones de distribución que dispongan de un único punto de suministro y que adquieran electricidad para su consumo y una parte de esa energía eléctrica adquirida se encuentre exenta porque se destine a la realización propiamente dicha de la actividad de distribución, y la otra parte no se encuentre exenta, tendrán la condición de contribuyentes por toda la energía eléctrica adquirida y deberán liquidar el impuesto por la parte de la energía eléctrica adquirida para su consumo y no exenta, conforme a lo establecido en los supuestos anteriores para los contribuyentes. No obstante, cuando las instalaciones de distribución de energía eléctrica dispongan de puntos de suministro diferenciados, tendrán la consideración de contribuyentes los suministradores de energía eléctrica, por lo que serán éstos los que deberán liquidar el impuesto por la energía eléctrica suministrada al consumidor y no exenta, conforme a lo establecido en los supuestos anteriores para los contribuyentes.

5. **Facturación de los peajes de acceso a la red**

En relación con esta cuestión, la Dirección General de Tributos analiza de forma separada varios supuestos:

5.1. *Facturación de peajes de acceso a la red por la distribuidora a las comercializadoras, las cuales los utilizan para suministrar energía eléctrica a sus clientes, consumidores finales*

Respecto de este caso, la Dirección General de Tributos aclara que el hecho imponible del impuesto, traducido en el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere electricidad para su propio consumo, abarca tanto la entrega de electricidad como la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica, que es una parte indisoluble de la operación de suministro. Por tanto, el precio satisfecho por el peaje se considera una de las dos partes del importe total de la contraprestación que el consumidor satisface por el «suministro de energía eléctrica» a su suministrador.

De acuerdo con lo anterior, los peajes que una compañía distribuidora de energía eléctrica facture a una compañía comercializadora de energía eléctrica, que a su vez los refactura al consumidor final, en la primera fase (facturación del distribuidor al comercializador) no estarán sujetos al impuesto especial sobre la electricidad, no teniendo que cumplir la distribuidora con obligación formal alguna. No obstante, dichos peajes quedarán sujetos a tal impuesto en el momento de la facturación por parte de la comercializadora al consumidor final.

5.2. *Facturación de los peajes a los consumidores finales por parte de las distribuidoras*

En estos supuestos, el centro directivo parte de la realización del hecho imponible, porque se suministra energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, a consecuencia de lo cual se abonará una contraprestación que constituirá la base imponible del impuesto y que incluye, generalmente, la potencia contratada y la energía consumida, siendo habitual que en ambos conceptos se incluya el coste de los peajes.

Esto es, la estructura del peaje o de las tarifas de acceso tiene una fórmula compuesta por un término de energía activa (y, si corresponde, un término de energía reactiva) y por un término de potencia, que será facturado aun cuando no haya habido consumo de energía eléctrica durante el periodo de facturación considerado. Pues bien, a partir de estas consideraciones, la Dirección General de Tributos aclara la fiscalidad de este extremo, diferenciando dos supuestos:

- a) En supuestos en los que hay consumo real de energía:

Las distribuidoras tienen la condición de contribuyentes cuando realicen el hecho imponible, esto es, cuando suministren energía eléctrica a otra persona o entidad que la adquiere para su propio consumo, debiendo atender por ello a las obligaciones propias de tal calificación subjetiva. Así, una vez efectuada la inscripción en el Registro Territorial, la oficina gestora les entregará una tarjeta acreditativa al efecto en la que constará el código de identificación de la electricidad con la clave de actividad «L3: comercializadores de energía eléctrica».

Pues bien, si además prestan el servicio de peajes de acceso a la red

eléctrica a los consumidores que adquieran energía directamente en el mercado de producción (consumidores directos en mercado), deberán disponer de otro código con la clave de actividad «L4: distribuidores que prestan el servicio de peajes de acceso a la red eléctrica», así como cumplir el modelo 560.

- b) En supuestos donde hay ausencia de consumo de energía:

Pues bien, en ese caso, y siguiendo el criterio del Centro Directivo en el contexto del derogado impuesto sobre la electricidad, en los periodos de facturación en los que haya ausencia efectiva de suministro eléctrico no resultará exigible el impuesto, aunque exista una facturación por «peajes» que resulten incluidos en el término «potencia contratada».

5.3. *Prestación del servicio de peajes de acceso a productores*

En tanto en cuanto los peajes o precio que satisfacen los productores por el uso de las redes de transporte o distribución lo pagan para poder verter la energía generada, dicho precio no está sujeto al impuesto por no estar indisolublemente unido al suministro de electricidad.