

INFORME JURÍDICO

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

El Impuesto especial sobre la Electricidad es un impuesto armonizado a nivel europeo, regulado en la Directiva 2003/96 que estructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos. La normativa comunitaria ha sido transpuesta en la legislación nacional en la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Artículos 89 a 104) y en el Real Decreto 1165/1995, por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales (Artículos 142 a 147).

Es un impuesto indirecto y monofásico que recae sobre el consumo de energía eléctrica. Es indirecto porque grava una manifestación de riqueza, esto es, el consumo de electricidad. Es monofásico, porque grava una única fase del proceso de producción y distribución de electricidad, esto es, la puesta a disposición de la energía consumidor final.

A diferencia de los impuestos especiales de fabricación (hidrocarburos, alcohol y labores del tabaco), es 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. Por tanto, no resultan aplicables ni el régimen suspensivo ni los otros elementos tributarios que configuran los impuestos especiales de fabricación.

El objeto del presente informe se centrará en el análisis de los elementos tributarios que configuran la estructura del impuesto. Sin embargo, no pueden evitarse realizar continuas referencias al sector eléctrico y a los sujetos que operan en él, puesto que existe una estrecha relación entre los sujetos que desarrollan las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica y los sujetos del impuesto.

HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO

El impuesto especial sobre la electricidad se configura como un impuesto cuyos hechos imponibles son:

- A) El suministro de energía eléctrica** a una persona física o jurídica que la adquiere para su propio consumo.¹ A este respecto, se entiende comprendida en el concepto de suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red, como la entrega de electricidad.²
- B) El consumo** por los productores de energía eléctrica generada por ellos mismos.

¹ Según dispone el artículo 6 de Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, tendrán la condición de consumidores las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos. En estos casos, el hecho imponible se produce al realizar el suministro de energía eléctrica, aunque en realidad no vayan a consumir ellos mismos la energía.

² Para que se produzca la recepción de la energía eléctrica por parte del cliente, es necesaria, como parte indisoluble de la operación de suministro, la utilización de una red de transporte o distribución por la que se satisface un precio o peaje. Los peajes que una compañía distribuidora de energía eléctrica facture a una compañía comercializadora de energía eléctrica, quien a su vez los refactura al consumidor final, en la primera fase (facturación del distribuidor al comercializador) no están sujetos al impuesto especial. Dichos peajes sí quedan sujetos al impuesto en el momento de la facturación por parte de la comercializadora al consumidor final.

Así pues, en aquellos casos en los que el adquirente de la electricidad no la va a destinar para su consumo, esto es, cuando se entregue a cualquier sujeto del mercado eléctrico para su posterior distribución o comercialización, la operación se encuentra no sujeta al impuesto. Dicha energía eléctrica resulta gravada cuando se suministre posteriormente al consumidor final.

Por tanto, las operaciones sujetas al impuesto son las siguientes:

- Suministro de energía eléctrica a consumidor final
- Suministro de energía eléctrica a puntos de recarga energética de vehículos
- Consumo de energía eléctrica por los productores de electricidad.

LAS OPERACIONES NO SUJETAS. EL AUTOCONSUMO

No se encuentra sujeto al impuesto el consumo de energía eléctrica que realizan pequeños productores. Se consideran pequeños productores los **generadores o conjunto de generadores cuya potencia total no sea superior a 100 kilovatios**.

No obstante, si se encuentra sujeto al impuesto el suministro de energía eléctrica que realicen estos generadores para su consumo por terceros o el suministro de energía eléctrica efectuada a dichos generadores.

A este respecto, las **instalaciones fotovoltaicas** tienen la consideración de generadores de energía eléctrica puesto que generan energía en forma de corriente continua. Así pues, no está por tanto sujeto al impuesto el consumo de electricidad en las instalaciones fotovoltaicas de potencia total no superior a 100 kilovatios de aquella energía eléctrica que haya sido producida en las mismas.

EXENCIONES

Se puede distinguir dos grandes grupos de exenciones según necesiten para su aplicación una autorización previa o no.

A) Exenciones con autorización previa del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación

Estará exenta la energía eléctrica suministrada:

- a) En el marco de las relaciones diplomáticas o consulares.
- b) A las organizaciones internacionales reconocidas como tales por España.
- c) En el marco de un acuerdo bilateral con terceros países u organizaciones internacionales.
- d) A las fuerzas armadas de cualquier Estado que forme parte de la OTAN.

B) Exenciones sin autorización previa

Las siguientes operaciones no precisan de autorización previa, pero sí la inscripción en el registro territorial de la oficina gestora del lugar donde radique el establecimiento del consumidor donde ejerza su actividad o, en su defecto, del domicilio fiscal.

- a) La energía eléctrica consumida que haya sido generado por **pilas de combustibles**.

- b) La energía eléctrica consumida por titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de **tecnología renovable, cogeneración y residuos** cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios.³
- c) La energía eléctrica consumida en las instalaciones de **producción de eléctrica** 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.⁴

EL DEVENGO

En el caso de suministro de energía eléctrica para consumo, el devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación. En tanto el suministro se produce de forma continuada, el devengo resultará de los términos del contrato, en el que se fija la fecha de exigibilidad del pago para cada período de facturación.

En cuanto al consumo por los productores de energía eléctrica de la electricidad generada por ellos mismos, el devengo se produce en el momento en el que tiene lugar el consumo.

CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO

El contribuyente es el sujeto obligado a declarar e ingresar la cuota tributaria del impuesto sobre la electricidad. Atendiendo al funcionamiento del mercado eléctrico, el sujeto pasivo puede ser bien el comercializador, el distribuidor o el productor de energía eléctrica.

Los consumidores pueden adquirir la energía eléctrica a través de un comercializador o directamente en el mercado de producción. Por ello, en el suministro de electricidad pueden darse dos supuestos:

1.- Suministro de electricidad al consumidor final a través de un comercializador con el que tiene estipulado un contrato de suministro: el sujeto pasivo es el comercializador, que trasladará al consumidor en la factura tanto el coste de la electricidad como los peajes.

2.- Adquisición directa de la electricidad en el mercado de producción por el consumidor eléctrico y formalización de un contrato de acceso a la red con el distribuidor: para un mismo suministro, existen dos contribuyentes:

³ No es necesario que la energía eléctrica se destine a producir electricidad y tampoco que la energía eléctrica producida se consuma en la instalación de tecnología renovable, cogeneración y residuos, sino que puede ser consumida fuera de ésta por los titulares de la instalación (Consultas Vinculantes 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).

⁴ Por lo que respecta a las instalaciones de producción de electricidad, la exención se aplica tanto a la electricidad producida en la propia instalación, como la adquirida a terceros, siempre y cuando se destine a la producción de electricidad.

- El vendedor de electricidad al consumidor final, que le factura al consumidor final el importe del coste de energía eléctrica
- el distribuidor, que factura al consumidor final el coste de los peajes.

Por lo que se refiere al consumo por los productores de la electricidad generada por ellos mismos, serán contribuyentes aquellos que consuman la energía eléctrica.

LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

Está constituida por la que se determina a efectos de IVA, excluidas las cuotas del propio impuesto, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso entre personas no vinculadas.

Generalmente, en los suministros de electricidad se facturan por dos conceptos: la potencia contratada y la energía consumida. Estos conceptos constituyen, fundamentalmente, la contraprestación satisfecha por el suministro de electricidad y, por ende, la base imponible del impuesto.

Base liquidable. Las reducciones sobre la base imponible.

En determinados supuestos, a la base imponible se le aplica una **reducción del 85 por ciento**. Son los casos de suministro de energía eléctrica para los siguientes usos:

a) Reducción química y procesos electrolíticos.

b) Procesos mineralógicos. Se consideran procesos mineralógicos los clasificados en la división 23 del Reglamento (CE) n.º 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE Revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo y determinados Reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos.

c) Procesos metalúrgicos. Se consideran procesos metalúrgicos los relativos a la producción de metal y su preparación, así como, dentro de la producción de productos metálicos, la producción de piezas de forjado, prensa, troquelado y estiramiento, anillos laminados y productos de mineral en polvo, y tratamiento de superficies y termotratamiento de fundición, calentamiento, conservación, distensión u otros termotratamientos.

d) Actividades industriales cuyo coste de electricidad represente más del 50 por ciento del coste de un producto.⁵

e) Riegos agrícolas.

⁵ A estos efectos, el **coste de un producto** se define como la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo. El coste se calcula por unidad en promedio.

El **coste de la electricidad** se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de electricidad, si se genera en la propia empresa, incluidos todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

f) Actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción.⁶

Por otro lado, resulta de aplicación una **reducción del 100 por ciento** de la base imponible, sobre la cantidad de energía eléctrica suministrada a las embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de embarcaciones privadas de recreo.⁷

TIPO IMPOSITIVO. LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA.

Con el objeto de obtener la cuota tributaria, es preciso aplicar sobre la base imponible (liquidable) del impuesto el coeficiente de **5,11269632 por ciento**.

Asimismo, se establece como tipo mínimo que las cuotas tributarias resultantes de aplicar el tipo impositivo no podrán ser inferiores a:

a) 0,5 euros por megavatio-hora (MWh), cuando la electricidad suministrada o consumida se utilice en usos industriales o en embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de embarcaciones privadas de recreo.⁸

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

Cuando se incumplan estos límites, las cuantías de 0,5 y 1 euros megavatio-hora tendrán la condición de tipo impositivo aplicable, en lugar del coeficiente de 5,11269632 por ciento, y se aplicarán sobre el suministro o consumo total del período de liquidación expresado en megavatio-hora (MWh).

Este tipo mínimo no será de aplicación cuando la energía eléctrica se suministre para los siguientes usos:

a) Reducción química y procesos electrolíticos.

b) Procesos mineralógicos.

c) Procesos metalúrgicos.

⁶ A estos efectos se entiende por:

– **“Compras o consumo de electricidad”**: el coste real de la energía eléctrica adquirida o consumida incluidos todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

– **“Valor de la producción”**: estará constituido por el importe de la cifra de negocios, al que se adicionará la variación de existencias, de productos en curso y de productos terminados.

⁷ A estos efectos se entenderá por **«embarcaciones privadas de recreo»**, las embarcaciones utilizadas por su propietario o por la persona física o jurídica que las pueda utilizar en virtud de arrendamiento o por cualquier otro medio, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas.

⁸ Se consideran destinados a usos industriales:

a) Los efectuados en alta tensión o en plantas e instalaciones industriales.

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

d) Actividades industriales cuyo coste de electricidad represente más del 50 por ciento del coste de un producto.

REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO

Los contribuyentes deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarla, cualesquiera que fueran las estipulaciones contractuales existentes entre ellos.

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. No procederá la repercusión de las cuotas resultantes en los supuestos de autoconsumo en los que el consumidor tenga la condición de contribuyente. Es decir, en los supuestos de consumo por los productores de la energía eléctrica generada por ellos mismos.

GESTIÓN DEL IMPUESTO. OBLIGACIONES FORMALES.

1.- Autoliquidación. Modelo 560.

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

El modelo autoliquidativo correspondiente es el Modelo 560 y deberá ser presentado con carácter **trimestral**, salvo que se trate de contribuyentes cuyo período de liquidación en el IVA es, 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.

La presentación de la correspondiente autoliquidación se efectuará durante los primeros veinte días naturales siguientes al periodo de liquidación que corresponda.

Los contribuyentes que no sean comercializadores o distribuidores no estarán obligados a presentar autoliquidaciones en aquellos períodos de liquidación en los que no resulten cuotas a ingresar.

Asimismo, los comercializadores que realicen suministros de energía eléctrica al consumidor tendrán la condición de contribuyentes por la electricidad adquirida para su consumo, aunque ésta resulte exenta.

2.- Inscripción en el Registro Territorial. El Código de Identificación de Electricidad (CIE).

Estarán obligados a inscribirse en el Registro Territorial de 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 los siguientes sujetos:

A) Los obligados a presentar autoliquidación por tener la condición de contribuyente o sujeto pasivo.

Contribuyentes:

L3: comercializadores de energía eléctrica.

L4: distribuidores que prestan el servicio de peajes de acceso a la red eléctrica.

LC: resto de contribuyentes.

Representantes:

LR: representantes de contribuyentes no establecidos en territorio español.

B) Los beneficiarios de las siguientes exenciones:

- La energía eléctrica consumida que haya sido generada por pilas de combustibles.

- La energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios (MW).

- 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.

LP: beneficiarios de la exención de energía eléctrica generada por pilas de combustibles.

L0: fábricas de electricidad en régimen retributivo específico.

L1: fábricas de electricidad en régimen ordinario.

L7: instalaciones de transporte y distribución de energía eléctrica.

C) Los beneficiarios de la reducción del 85 por ciento de la base imponible del impuesto.

LE: usuarios de energía eléctrica en usos que generan derecho a la reducción del 85 por ciento del artículo 98 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, salvo usos en riegos agrícolas.

LA: usuarios de la energía eléctrica con derecho a la reducción del 85 por ciento del artículo 98 de la Ley 38/92 por usos en riegos agrícolas.

Una vez efectuada la inscripción, la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro 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.

3.- Obligación formales relativas a las exenciones.

Con independencia de su obligación de inscripción en el registro territorial correspondiente, la normativa del impuesto establece una obligación de información para los beneficiarios de una exención.

En los dos primeros meses de cada año natural, los consumidores deberán comunicar a los contribuyentes y a la oficina gestora la cantidad de energía efectivamente consumida durante el año natural anterior que se ha beneficiado, por carecer de los datos exactos en el momento de realizar el suministro, de alguna de las exenciones previstas en la Ley.

Los contribuyentes deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas, determinado en función de los datos comunicados, no coincida con el de las cuotas que se hubieran debido repercutir conforme a la energía efectivamente utilizada en las actividades que generan el derecho a la exención.

La rectificación deberá efectuarse por los contribuyentes una vez que les sea comunicada la cantidad definitiva de electricidad con derecho a la exención, y la regularización de la situación tributaria se efectuará en la autoliquidación correspondiente al período en que debe efectuarse dicha rectificación.

En caso de que el consumidor no comunique al contribuyente los datos exactos y se hayan beneficiado indebidamente de dichos beneficios fiscales, será responsable el consumidor del pago de la cuota tributaria.

4.- Procedimiento para la aplicación de la reducción de la base imponible.

Como hemos expuesto anteriormente, los titulares de un establecimiento donde se desarrollen las actividades con derecho a la reducción, deberán inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente al lugar de ubicación del establecimiento.

Para ello, presentarán una **comunicación por cada una de las actividades que cumplen los requisitos para poder gozar de dicho beneficio fiscal**. Una vez recibida la comunicación, la oficina gestora expedirá la tarjeta de inscripción en el Registro territorial que **deberá ser exhibida** al suministrador de la electricidad para que éste pueda efectuar dicho suministro con la correspondiente reducción.

Además, comparten con los beneficiarios de las exenciones una obligación de información. En los dos primeros meses de cada año natural, los beneficiarios de la reducción deberán comunicar a los contribuyentes y a la oficina gestora la cantidad de energía efectivamente consumida o, en su caso, el porcentaje definitivo de la electricidad consumida con derecho a la reducción durante el año natural anterior. Este porcentaje definitivo es el que será tenido en cuenta para los nuevos suministros. Si en el plazo de los dos primeros meses de cada año natural no se comunicaran a la oficina gestora y a los contribuyentes nuevos datos, se considerará que no se ha producido variación alguna respecto de los datos inicialmente comunicados.

Los contribuyentes deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas, determinado en función de los datos comunicados, no coincida con el importe de las cuotas que se hubieran debido repercutir conforme a la energía efectivamente utilizada en las actividades que generan el derecho a la reducción.

La rectificación deberá efectuarse por los contribuyentes una vez que les sea comunicado el porcentaje o cantidad definitiva, y la regularización de la situación tributaria se efectuará en la autoliquidación correspondiente al período en que debe efectuarse dicha rectificación.

5.- Modelo 159. Declaración Informativa. Declaración anual de consumo de energía eléctrica.

Los contribuyentes por la energía eléctrica suministrada o consumida deberán presentar una declaración informativa periódica.

Esta declaración informativa (Modelo 159) se fundamenta en la obligación periódica de las compañías prestadoras de los suministros de energía eléctrica, de proporcionar información a la Administración Tributaria relativa a la identificación de los titulares de contratos de suministro, así como la referencia catastral del inmueble y su localización.

Por tanto, estarán obligados a presentar el modelo 159 de declaración informativa de consumos de energía eléctrica, las compañías comercializadoras de los suministros de energía eléctrica.

La presentación del modelo 159 se realizará durante el mes de febrero del año siguiente al que se refiera la declaración.

En Barcelona a 4 de octubre de 2019