

## IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

Tratamiento fiscal de la electricidad generada por una agrupación de plantas fotovoltaicas y consumida por ellas mismas.

NUM-CONSULTA	V4225-16
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	03/10/2016
NORMATIVA	<b>Ley 38/1992</b> arts. 92, 93, 94 y 102;  Real Decreto 1165/1995 artículos 146 y 147.
DESCRIPCION-HECHOS	<p>Las entidades consultantes son titulares, cada una, de una planta solar fotovoltaica de potencia nominal de 100 Kilovatios (kW) que forman parte de una agrupación de 1,5 megavatios (MW), cuya puesta en servicio fue autorizada en virtud de Resolución Administrativa del año 2008. La agrupación se completa con otras 8 plantas, todas de potencia nominal de 100kW.</p> <p>La mayor parte de la energía producida en las plantas se vende a una empresa distribuidora y el resto se destina al consumo en las propias instalaciones fotovoltaicas para la generación de la energía eléctrica.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Tratamiento fiscal a efectos del Impuesto Especial sobre la Electricidad de la electricidad que, habiendo sido generada por las consultantes, es consumida por ellas mismas.
CONTESTACION-COMPLETA	La <b>Ley 28/2014</b> , de 27 de noviembre, por la que se modifican la <b>Ley 37/1992</b> , de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la <b>Ley 20/1991</b> , de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la <b>Ley 38/1992</b> , de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la <b>Ley 16/2013</b> , 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 en el Capítulo II del Título III de

la **Ley 38/1992**, de Impuestos Especiales (en adelante LIE), el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

El Impuesto Especial sobre la Electricidad es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y que, 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.

Sentado lo anterior y, en relación con dicho Impuesto, las consultantes manifiestan que son titulares, cada una, de una planta solar fotovoltaica de potencia nominal de 100 kilovatios (kW) que forman parte de una agrupación de 1,5 megavatios (MW), cuya puesta en servicio fue autorizada en virtud de Resolución Administrativa del año 2008. La agrupación se completa con otras 8 plantas, todas de potencia nominal de 100 kW. La mayor parte de la energía producida en las plantas se vende a una empresa distribuidora y el resto se destina al consumo en las propias instalaciones fotovoltaicas para la generación de la energía eléctrica. Plantean una serie de preguntas:

1. ¿Está realizando alguno de los hechos imponibles regulados en el Impuesto Especial sobre la Electricidad y, por ende, las entidades tienen la condición de contribuyente a efectos del Impuesto?

Según el artículo 92 de la LIE:

“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.”

Por tanto, en relación con la venta de la energía eléctrica producida a una empresa distribuidora las consultantes no están realizando hecho imponible alguno, éste se produciría si el suministro de la energía eléctrica producida se lo realizase directamente a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo.

Respecto al consumo por las consultantes de la energía eléctrica producida en sus instalaciones se realiza el hecho imponible recogido en la letra b) del apartado 1 del artículo 92 de la LIE. No obstante, cabe señalar que el artículo 93 de la LIE 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 igual o inferior a 100 kilovatios), en sus instalaciones, de aquella electricidad generada por ellos mismos.

Las entidades consultantes son titulares, cada una, de una planta solar fotovoltaica de potencia nominal de 100 kW que forman parte de un campo generador de paneles fotovoltaicos conectados entre sí cuya potencia total es de 1,5 MW. Para la puesta en servicio de la citada agrupación de paneles fotovoltaicos es necesaria la correspondiente autorización administrativa.

Por tanto, puesto que la potencia total del conjunto de generadores que conforman la agrupación fotovoltaica es superior a 100 kW, las consultantes no podrán acogerse al supuesto de no sujeción establecido en el artículo 93 de la LIE.

Es decir, las consultantes, ostentarán la condición de contribuyentes conforme a lo establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 96 de la LIE.

Por otra parte, y sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, cabe analizar determinados supuestos de exención regulados en la LIE. Así, 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, entre otras, en la consulta nº V2275-15 de fecha 20 de julio, 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.

La exención es aplicable a la energía eléctrica producida en la instalación de energía eléctrica acogida al régimen retributivo específico, conforme a la legislación sectorial, siempre y cuando sea consumida por los titulares de dicha instalación, con independencia de que el consumo de energía eléctrica se realice en la instalación en la que se produce electricidad o en otra diferente.

Adicionalmente, cabe recordar que el apartado 7 del artículo 94 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.”.

Por su parte, el artículo 146 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio) dispone:

“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.”.

Precisamente, la estructura del censo ha sido regulada 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).

De acuerdo con dicha Orden, para que la consultante pueda beneficiarse de cualquiera de las exenciones anteriormente analizadas deberá estar dada de alta en el código de identificación de la electricidad (CIE) en la clave de actividad "L0: fábricas de electricidad en régimen retributivo específico”.

A este respecto, cabe destacar que, la Disposición adicional primera de la Orden HAP/2489/2014 establece:

“Uno. Aquellos obligados a solicitar la inscripción en el registro territorial que a 31 de diciembre de 2014 fueran titulares de un código de actividad y del establecimiento (CAE) en el Impuesto sobre la Electricidad no resultarán obligados a solicitar un CIE por el desarrollo de la actividad amparada en dicho CAE. La Agencia Estatal de Administración Tributaria transformará de oficio los códigos CAE en el Impuesto sobre la Electricidad en códigos CIE, dando efectos a estos últimos desde el 1 de enero de 2015, manteniendo los caracteres que fueron generados a raíz de la asignación de los códigos CAE y emitiendo tarjetas de inscripción para estos códigos CIE, que sustituirán a las tarjetas de inscripción de los códigos CAE a los que reemplazan, sin perjuicio del régimen transitorio previsto por esta orden.

(...).”.

Lo dispuesto en la citada Disposición adicional primera debe completarse con lo establecido en la Disposición transitoria tercera de la misma Orden:

“Uno. Aquellos obligados a obtener un CIE incluidos en el artículo 1.3 de esta orden que ya dispongan de un CAE en el Impuesto sobre la Electricidad, sin que para su obtención hubieran tenido que comunicar el punto de suministro de energía eléctrica, deberán comunicar este dato a su correspondiente oficina gestora antes del 1 de octubre de 2015.

Dos. Aquellos obligados a obtener un CIE incluidos en el artículo 1.3 de esta orden que ya dispongan de un CAE en el Impuesto sobre la Electricidad, sin que para su

obtención hubieran tenido que comunicar el porcentaje de energía eléctrica que en cada suministro va a ser consumida en la actividad que cumple los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal, deberán comunicar este dato a su correspondiente oficina gestora antes del 1 de octubre de 2015.

Tres. Sin perjuicio de lo establecido por la disposición adicional primera, en tanto quienes deben recibir una tarjeta de inscripción de un CIE por una actividad por la que ya dispongan de un CAE no reciban esta nueva tarjeta, y como máximo hasta el 30 de septiembre de 2015, conservarán su validez las tarjetas de inscripción emitidas con el CAE para esta actividad, en las condiciones en las que hubieran sido emitidas.”.

Así, para la realización la conversión de oficio los obligados deberían haber comunicado antes de ese plazo, 1 de octubre de 2015, el código único del punto de suministro (CUPS) o, en su caso, el porcentaje de energía eléctrica a consumir en la actividad que cumple los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.

Por tanto, aunque las consultantes fueran a 31 de diciembre de 2014 titulares de un CAE, si no realizaron la comunicación en plazo a la oficina gestora del CUPS o del citado porcentaje, no fue posible la conversión de oficio y resultarán obligadas a solicitar un nuevo CIE para poder gozar de las exenciones reguladas en el artículo 94.5 y 94.7 de la LIE.

2. En caso de ser contribuyente, ¿las entidades deberán realizar alguna comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria?

Como, de acuerdo con lo expuesto en el apartado anterior, las consultantes tienen la condición de contribuyentes también deberán disponer de un CIE con la clave de actividad “LC: resto de contribuyentes”.

En este sentido, el apartado Dos de la Disposición adicional primera la Orden HAP/2489/2014 dispone:

“Dos. Aquellos titulares de un CAE en el Impuesto sobre la Electricidad a 31 de diciembre de 2014 cuya clave de actividad fuera «L0» o «L1» y pasen a ser a partir del 1 de enero de 2015 contribuyentes en el Impuesto Especial sobre la Electricidad, deberán solicitar un CIE con clave de actividad «LC», sin perjuicio de lo establecido en el apartado Uno anterior.”.

3. ¿La entidad está obligada a presentar el modelo 560 u otro relacionado con el Impuesto Especial sobre la Electricidad?

El artículo 102.1 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.”.

Precisamente, es la ya reiterada 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.

El artículo 147 del Reglamento de Impuestos Especiales establece que la presentación de la autoliquidación tributaria y, en su caso, el pago simultáneo de la deuda tributaria se efectuará, con carácter general, por cada uno de los establecimientos o, en su caso, lugares de recepción. La oficina gestora puede autorizar a los contribuyentes la centralización de la presentación de las autoliquidaciones y el ingreso simultáneo de la deuda tributaria mediante la presentación de una única autoliquidación tributaria en una entidad colaboradora autorizada.

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

Por tanto, las consultantes presentarán la correspondiente autoliquidación (modelo 560) en el plazo establecido en el apartado anterior. Ello con independencia de que, por cumplir los requisitos legales y reglamentarios precisos puedan gozar de alguna de las exenciones establecidas en la LIE y ya analizadas en el apartado 1 de esta consulta, el importe de la cuota a ingresar sea de cero euros.

Finalmente, aunque el apartado 4 del artículo 147 de la LIE establece que los contribuyentes, por la energía eléctrica suministrada o consumida deberán presentar una declaración informativa periódica y que la declaración informativa periódica se presentará con el contenido, en el lugar, forma, plazos, y modelo que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, cabe señalar que en la fecha en la que se da contestación a esta consulta no ha sido desarrollada dicha obligación, ni aprobado modelo alguno de declaración informativa, por lo que las consultantes únicamente tendrán que presentar la correspondiente autoliquidación (modelo 560).

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.